

ifst

Institut Finanzen und Steuern

**Aktuelle Fragen
der Grundsteuerreform:
Wirkungen und
Gesetzgebungskompetenz**

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

Prof. Dr. Johanna Hey

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Scheffler/Hey, ifst-Schrift 530 (2019)

ISBN: 978-3-89737-191-0

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre

Prof. Dr. Johanna Hey

Universität zu Köln, Institut für Steuerrecht
und Institut Finanzen und Steuern e.V.

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 530:

Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompeten

Aufgrund der Rechtsprechung des BVerfG ist bis zum 31.12.2019 eine Reform der Grundsteuer umzusetzen. Obwohl der Meinungsbildungsprozess in der Bundesregierung und zwischen den Bundesländern noch nicht abgeschlossen ist, hat das Bundesministerium der Finanzen mit der Vorlage eines Referentenentwurfs am 9.4.2019 innerhalb der Bundesregierung die Ressortabstimmung eingeleitet. Im Referentenentwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz wird vorgeschlagen, dass die Bewertung von Grundstücken auf der Grundlage eines wertabhängigen Modells erfolgen soll.

Der Referentenentwurf sieht sowohl für das Ertragswertverfahren als auch für das ausnahmsweise anzuwendende Sachwertverfahren zahlreiche Typisierungen vor. Danach bestimmt sich der Wert eines bebauten Grundstücks nach mehreren Kriterien: Grundstücksart bzw. Gebäudeart, Bundesland und Gemeinde, in dem sich das Grundstück befindet, Grundstücksfläche, Wohnfläche bzw. Brutto-Grundfläche des Gebäudes und Baujahr des Gebäudes. In dieser Schrift werden der Einfluss dieser gesetzlich vorgegebenen Bewertungsparameter auf den Grundsteuerwert und die zwischen ihnen bestehenden Zusammenhänge sowie die beabsichtigte Senkung der Steuermesszahl analysiert. Ergänzend wird auf die äußerst wichtige Frage der Administrierbarkeit eines wertabhängigen Modells eingegangen.

Die (zum Teil überraschenden) Ergebnisse dieser Schrift sollen einen Beitrag zur Diskussion um die Ausgestaltung der für die Grundsteuer heranzuziehenden Bewertungsregeln leisten.

Zur Gesetzgebungskompetenz des Bundes ist schließlich festzuhalten, dass es einer Grundgesetzänderung bedarf, wenn der Bund ein Reformgesetz – ob mit oder ohne Öffnungs- bzw. Abweichungsklausel – finanzverfassungsrechtlich absichern will.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Juni 2019

Inhaltsverzeichnis

Die Untersuchungsergebnisse auf einen Blick	1
A. Analyse der im Referentenentwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz vorgeschlagenen Bewertungsregeln <i>Prof. Dr. Wolfram Scheffler</i>	6
I. Grundzüge des Referentenentwurfs	6
II. Bewertungsverfahren und deren Anwendungsbereich	10
III. Bewertung von unbebauten Grundstücken	12
IV. Bewertung von bebauten Grundstücken nach dem Ertragswertverfahren	13
1. Konzeption des Ertragswertverfahrens	13
2. Abgezinster Bodenwert	15
3. Barwert des Reinertrags	17
a. Rohertrag	17
b. Mietniveaustufen	19
c. Großstadtzuschlag	19
d. Besonderheit: Übernahme der vereinbarten Jahresmiete oder der üblichen Miete	20
e. Bewirtschaftungskosten	20
f. Restnutzungsdauer des Gebäudes	20
g. Liegenschaftszinssatz	21
h. Mindestwert	22
4. Einflussfaktoren auf den Grundsteuerwert	23
5. Analyse der Auswirkungen der Berechnungsparameter	24
a. Grundeffekt bei der Bewertung des Gebäudes	24
b. Einbezug des Grund und Bodens	28
c. Zusammenwirken von Mietniveaustufe, Großstadtzuschlag und Bodenrichtwert	31
aa. Einflussfaktoren	31
bb. Beispielrechnung für einen Neubau	32
cc. Beispielrechnung für eine Bestandswohnung	37
dd. Vergleich zwischen Neubau und Bestandswohnung	40
ee. Ein Versuch zum Vergleich des Grundsteuerwerts mit dem Verkehrswert	42

V.	Bewertung von bebauten Grundstücken nach dem Sachwertverfahren	46
1.	Konzeption des Sachwertverfahrens	46
2.	Bodenwert	47
3.	Normalherstellungskosten	48
4.	Alterswertminderung	49
5.	Wertzahl	50
6.	Mindestwert	50
7.	Einflussfaktoren auf den Grundsteuerwert	51
VI.	Senkung der allgemeinen Steuermesszahl zur Erreichung der Aufkommensneutralität	52
VII.	Förderung des sozialen Wohnungsbaus durch Reduzierung der allgemeinen Steuermesszahl	55
VIII.	Administrierbarkeit eines wertabhängigen Reformmodells	57

B.	Kompetenz des Bundes zur Reform der Grundsteuer und zur Regelung von Öffnungs- bzw. Abweichungsklauseln zugunsten der Länder	
	<i>Prof. Dr. Johanna Hey</i>	59
I.	Fragestellung	59
II.	Kompetenz des Bundes zum Erlass eines Grundsteuerreformgesetzes	61
1.	Kompetenz gemäß Art. 105 Abs. 2 Var. 3 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG	61
a.	Rechts„zersplitterung“ zur Begründung der Erforderlichkeit nicht ausreichend	62
b.	Länderfinanzausgleich und gewerbsteuerliche Kürzung	64
aa.	Berücksichtigung der Grundsteuer im Länderfinanz- ausgleich	64
bb.	In Bezugnahme der Grundsteuerwerte in anderen Gesetzen, namentlich in der Kürzungsvorschrift in der Gewerbsteuer	65
c.	Zwischenergebnis	66
2.	Kompetenz zur Fortschreibung des bestehenden Grundsteuergesetzes gemäß Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG	67
3.	Rechtliche Folgen zweifelhafter Bundeskompetenz	71
III.	Folgerungen aus der Gesetzgebungskompetenz zur Reform der Grundsteuergesetzes für eine Öffnungsklausel zugunsten der Länder	74
1.	Möglicher Inhalt und Funktion einer Öffnungs- oder Abweichungsklausel	74
2.	Kompetenz des Bundes zur Regelung einer Öffnungs- bzw. Abweichungsklausel	75
3.	Vereinbarkeit einer Öffnungsklausel mit der grundgesetzlichen Kompetenzordnung	76
4.	Verändert (verschlechtert oder verbessert) eine Öffnungs- oder Abweichungsklausel die kompetenzrechtliche Position des Bundes?	78
5.	Praktische Umsetzung einer Freigabe bzw. Öffnung zugunsten der Länder	79
IV.	Ergebnis	85
	Literaturhinweise	86

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Berechnungsansatz des Ertragswertverfahrens	14
Tabelle 2:	Berechnungsschema des Ertragswertverfahrens (Wert des Grund und Bodens).	16
Tabelle 3:	Berechnungsschema des Ertragswertverfahrens (Wert des Gebäudes)	17
Tabelle 4:	Abhängigkeit des Werts des Gebäudes vom Baujahr und Bundesland (Grundeffect)	27
Tabelle 5:	Beispiel für den zusätzlichen Einbezug des Werts des Grund und Bodens (Grundeffect, Mieten auf den Bundesdurchschnitt bezogen).	30
Tabelle 6:	Bandbreite des Grundsteuerwerts in Abhängigkeit von der Lage des Grundstücks (Neubau).	34
Tabelle 7:	Bandbreite des Grundsteuerwerts in Abhängigkeit von der Lage des Grundstücks (Bestandswohnung, Baujahr 1978)	38
Tabelle 8:	Vergleich der Grundsteuerwerte in Abhängigkeit vom Baujahr für den Beispielfall	41
Tabelle 9:	Vergleich der Grundsteuerwerte mit den in der Immobilien-Kompass-Karte ausgewiesenen Werten	44
Tabelle 10:	Berechnungsschema des Sachwertverfahrens	47

Die Untersuchungsergebnisse auf einen Blick

Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist bis zum 31.12.2019 eine Reform der Grundsteuer umzusetzen. Das Gesetzgebungsverfahren ist von vielen Meinungsverschiedenheiten geprägt. Im Mittelpunkt der Diskussion steht die Frage, ob die Bemessungsgrundlage sich aus dem Wert des Grundstücks ableitet (wertabhängiges Modell, WAM) oder ob sie sich ausschließlich nach seiner Größe bestimmt (flächenorientiertes oder wertunabhängiges Modell, WUM).

Gleichfalls wird sehr kontrovers diskutiert, ob die Grundsteuer weiterhin bundeseinheitlich geregelt werden soll oder ob länderspezifische Regelungen vorzusehen sind. Aufgrund der unterschiedlichen Auffassungen hängen die Entscheidung über die Vorschriften zur Bewertung der Grundstücke und die Entscheidung über die Einführung einer Öffnungsklausel für die Bundesländer und deren Ausgestaltung eng miteinander zusammen.

Obwohl der Meinungsbildungsprozess in der Bundesregierung und zwischen den Bundesländern noch nicht abgeschlossen ist, hat das Bundesministerium der Finanzen mit der Vorlage eines Referentenentwurfs am 9.4.2019 innerhalb der Bundesregierung die Ressortabstimmung eingeleitet. Im Referentenentwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz wird vorgeschlagen, dass die Bewertung von Grundstücken auf der Grundlage eines wertabhängigen Modells erfolgen soll. Diese Schrift konzentriert sich auf die Analyse der in dem Referentenentwurf vorgesehenen Bewertungsregeln sowie die aufgrund der zu erwartenden höheren Bemessungsgrundlage beabsichtigte Senkung der Steuermesszahl. Die Diskussion um die Umlage der Grundsteuer über die Betriebskostenabrechnung auf die Mieter sowie die Möglichkeit für die Gemeinden, in Gebieten mit angespanntem Wohnungsmarkt für unbebaute baureife Grundstücke einen höheren Hebesatz festzulegen (Grundsteuer C), werden in dieser Schrift nicht angesprochen.

Der Wert eines unbebauten Grundstücks ergibt sich aus dem Bodenrichtwert. Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum (Eigentumswohnungen) sind generell nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten. Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke sind gleichfalls grundsätzlich nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten. Lässt sich allerdings keine übliche Miete ermitteln, kommt für diese Grundstücksarten ausnahmsweise das Sachwertverfahren zur Anwendung. Die Bewertung von sonstigen bebauten Grundstücken erfolgt immer mit dem Sachwertverfahren.

Das Ertragswertverfahren beruht auf folgendem Berechnungsansatz:

- über die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgezinster Bodenwert zuzüglich
- über die Restnutzungsdauer des Gebäudes kapitalisierter jährlicher Reinertrag des Grundstücks.

Der (bei Ein- und Zweifamilienhäusern korrigierte) Bodenwert ist unter Verwendung des für das bebaute Grundstück heranzuziehenden Liegenschaftszinssatzes und der Restnutzungsdauer des Gebäudes abzuzinsen. Für sämtliche Berechnungselemente (Rohertrag, Bewirtschaftungskosten, Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes und Liegenschaftszinssatz) sind verbindlich geltende Werte heranzuziehen. Diese gesetzlich vorgegebenen Werte werden nach der Gebäudeart, nach dem Bundesland, in dem sich das Grundstück befindet, nach der Größe der Wohnung sowie dem Baujahr des Gebäudes differenziert.

Um die Mietniveauunterschiede innerhalb eines Bundeslandes erfassen zu können, werden die Gemeinden in sechs Mietniveaustufen eingeteilt. Dies führt dazu, dass die monatlichen Nettokaltmieten um bis zu 22,5 % gemindert und um bis zu 32,5 % erhöht werden (Mietniveazuschlag). In Großstädten mit mehr als 600.000 Einwohnern (Berlin, Hamburg, München, Köln, Frankfurt am Main, Stuttgart und Düsseldorf) wird bei hohen Bodenrichtwerten zusätzlich ein Großstadtzuschlag von 10 % angesetzt.

Trotz der weitreichenden Pauschalierungen werden beim Ertragswertverfahren insgesamt 8.640 Fälle unterschieden: 3 Gebäudearten \times 16 Bundesländer \times 3 Wohnungsgrößen \times 5 Zeiträume für das Baujahr \times 6 Mietniveaustufen \times 2 mit/ohne Großstadtzuschlag. Diese Zahl erhöht sich noch, wenn innerhalb einer Gemeinde mehrere Bodenrichtwertzonen gebildet werden.

Bei Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken ist grundsätzlich auf die vereinbarte Jahresmiete abzustellen. Ausnahmsweise ist die übliche Jahresmiete anzusetzen, wenn das Grundstück vom Eigentümer selbst genutzt wird oder wenn die vereinbarte Miete um mehr als 20 % unter der üblichen Miete liegt.

In einer umfangreichen Beispielrechnung wird erläutert, dass sich beim Ertragswertverfahren der Grundsteuerwert in erster Linie aus dem Wert des Gebäudes ergibt. Der abgezinste Bodenwert macht insbesondere bei Neubauten nur einen relativ geringen Anteil am Gesamtwert aus. Der Bodenrichtwert ist dennoch für den Grundsteuerwert von erheblicher Bedeutung,

da er bei Überschreiten von bestimmten Grenzen zu einer Senkung des Liegenschaftszinssatzes (bei Eigentumswohnungen ab einem Bodenrichtwert von 2.000 €) und Städten mit mehr als 600.000 Einwohnern zum Ansatz des Großstadtzuschlags führt (bei Eigentumswohnungen ab einem Bodenrichtwert von 3.600 €). Beide Modifikationen können zu einer deutlichen Erhöhung der zukünftigen Bemessungsgrundlage der Grundsteuer führen, da sich höhere Bodenrichtwerte nicht nur auf den Wert des Grund und Bodens auswirken, sondern auch auf den Wert des Gebäudes.

Häufig besteht die Erwartung, den Verkehrswert eines Grundstücks möglichst exakt zu ermitteln. Aufgrund der hohen Individualität von Immobilien kann diese Erwartung allerdings nicht erfüllt werden. Wenn der Wert einer Immobilie nicht bekannt ist, kann nicht bestimmt werden, ob eine individuelle Berechnung zu einem „besseren“ Ergebnis führt als ein standardisiertes Bewertungsverfahren. Dennoch lassen sich erste Anhaltspunkte dafür finden, dass die im Referentenentwurf vorgeschlagenen Bewertungsregeln in „Hochpreisregionen“ eher zu einer Unterbewertung führen. Eine weitere Erkenntnis ist, dass durch die einheitliche Anwendung der Bewertungsparameter innerhalb einer Gemeinde die zwischen den Stadtteilen auftretenden Preisdifferenzen nicht vollständig erfasst werden können. Diese Aussage betrifft insbesondere größere Gemeinden. Offen ist, ob die in den einzelnen Bodenrichtwertzonen sich innerhalb einer Gemeinde ergebenden Unterschiede bei den Bodenrichtwerten diese lagebedingten Wertdifferenzen ausgleichen.

Beim Sachwertverfahren werden der Wert des Gebäudes (Gebäudesachwert) und der Wert des Grund und Bodens (Bodenwert) getrennt ermittelt. Die Summe aus Bodenwert und Gebäudewert bildet den vorläufigen Sachwert. Der vorläufige Sachwert ist zur Ermittlung des für die Grundsteuer relevanten Werts noch mit einer Wertzahl zu multiplizieren.

Der Bodenwert wird aus dem Bodenrichtwert abgeleitet. Ausgangspunkt zur Bestimmung des Gebäudesachwerts sind die Normalherstellungskosten des Gebäudes, d.h. nicht die tatsächlich angefallenen Herstellungskosten. Die Normalherstellungskosten werden mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes multipliziert. Die Normalherstellungskosten werden nach der Gebäudeart und nach dem Baujahr differenziert vorgegeben. Vom Gebäudenormalherstellungswert ist eine Alterswertminderung („Abschreibung“) abzuziehen.

Für die Steuermesszahl werden (in Anlehnung an die im Grundsteuer-Reformgesetz vorgesehenen Bewertungsverfahren) drei Gruppen gebildet:

(1) unbebaute Grundstücke, (2) Ein-, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Eigentumswohnungen und (3) Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke sowie sonstige bebaute Grundstücke. Im Referentenentwurf wirkt sich diese Differenzierung allerdings (noch) nicht aus, da für die drei Gruppen mit 0,034 % jeweils die gleiche Steuermesszahl genannt wird.

Die Senkung der Steuermesszahl auf 0,034 % soll die zu erwartenden Erhöhungen der Bemessungsgrundlage ausgleichen. Da die Steuermesszahl derzeit grundsätzlich 0,35 % beträgt, bleibt der Steuermessbetrag dann unverändert, wenn der Grundsteuerwert das 10,29-Fache des auf den 1.1.1964 festgesetzten Einheitswerts beträgt ($= 0,35 \% / 0,034 \%$). Bei Ein- und Zweifamilienhäusern darf der Grundsteuerwert den Einheitswert nicht so stark übersteigen, da die bislang für diese Grundstücksarten vorgesehenen Reduzierungen bei der Steuermesszahl entfallen sollen. In den neuen Bundesländern wird der gleiche Steuermessbetrag ausgewiesen, wenn der Grundsteuerwert im Vergleich zu dem auf den 1.1.1935 ermittelten Einheitswert ca. das Dreißigfache beträgt ($= 1,00 \% / 0,034 \%$). Diese „aufkommensneutralen“ Bewertungsrelationen beziehen sich auf den Steuermessbetrag, d.h. sie gelten nur, wenn sich in der betrachteten Gemeinde der Hebesatz nicht verändert.

Für förderungsfähige Immobilien im sozialen Wohnungsbau sowie (auf Antrag) für Immobilien von kommunalen Wohnungsbaugesellschaften, gemeinnützigen Wohnungsbaugesellschaften und von Wohnungsbau genossenschaften soll sich die Steuermesszahl um ein Viertel auf 0,0255 % ($= 75 \% \times 0,034 \%$) reduzieren. Mit dieser Minderung der Steuermesszahl sollen Anreize zur Schaffung und Verfügbarmachung von günstigem Wohnraum gesetzt werden. Unklar ist, ob die im Referentenentwurf getroffene Aussage zutreffend ist, dass damit der verfolgte Lenkungszweck ausreichend zielgenau und normenklar formuliert ist.

Die im Referentenentwurf enthaltenen Vorschriften zur Bewertung des Grundvermögens zeichnen sich durch weit gehende Typisierungen aus. In der Begründung wird mehrfach ausgeführt, dass diese zum einen der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen und dass sie zum anderen eine IT-gestützte Erhebung der Grundsteuer ermöglichen sollen. Der Steuerpflichtige muss nach dem Referentenentwurf lediglich die Grundstücksart (beim Sachwertverfahren zusätzlich die Gebäudeart), die Grundstücksfläche, die Wohnfläche bzw. Brutto-Grundfläche des Gebäudes und das Baujahr des Gebäudes angeben. Bei Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten

Grundstücken hat er zusätzlich die vereinbarte Jahresmiete bzw. die übliche Jahresmiete zu nennen. Diese Angaben sind vermutlich im Regelfall mit vertretbarem Aufwand beschaffbar. Damit erscheint die Kritik an einer wertorientierten Bewertung (WAM) im Hinblick auf die fehlende Administrierbarkeit nicht berechtigt.

Es ist zu vermuten, dass der im Referentenentwurf angegebene Erfüllungsaufwand von durchschnittlich knapp 3 € pro wirtschaftlicher Einheit den tatsächlich beim Steuerpflichtigen entstehenden Aufwand deutlich unterschätzt. Bei der Beurteilung diese Aussage ist aber zu berücksichtigen, dass bei einer wertunabhängigen Grundsteuer (WUM) der Erfüllungsaufwand nicht bzw. nicht wesentlich geringer ausfallen wird, da vom Steuerpflichtigen grundsätzlich die gleichen Angaben zu beschaffen sind wie bei den im Referentenentwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz vorgeschlagenen Bewertungsregeln.

Es ist davon auszugehen, dass es im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens gegenüber dem Referentenentwurf zu Änderungen kommen wird. Ob diese nur Einzelheiten oder die grundsätzliche Ausrichtung der Grundsteuerreform betreffen, muss abgewartet werden.

Zur Gesetzgebungskompetenz ist festzuhalten, dass die Aufnahme einer Öffnungs- oder Abweichungsklausel in ein Bundesgesetz zur Reform der Grundsteuer für sich betrachtet unter keinen Gesichtspunkten kompetenzrechtlichen Bedenken begegnet. Wenn der Bund eine Kompetenz zur Reform der Grundsteuer hat, dann kann er in diesem Rahmen auch Öffnungs- und Abweichungsklauseln vorsehen.

Insgesamt ist die Kompetenz des Bundes zu einer weitreichenden Reform der Grundsteuer jedoch alles andere als eindeutig, sondern erheblichen finanzverfassungsrechtlichen Risiken ausgesetzt. Wenn der Bund ein Reformgesetz – ob mit oder ohne Öffnungs- bzw. Abweichungsklausel – finanzverfassungsrechtlich absichern will, bedarf es hierfür einer Grundgesetzänderung, wie sie in der letzten Legislaturperiode noch vorgesehen war.

A. Analyse der im Referentenentwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz vorgeschlagenen Bewertungsregeln

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

I. Grundzüge des Referentenentwurfs

Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist bis zum 31.12.2019 eine Reform der Grundsteuer umzusetzen, ansonsten darf die Grundsteuer ab dem Jahr 2020 nicht mehr erhoben werden.¹ Es besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass die Grundsteuer beibehalten wird² und dass bei bebauten Grundstücken auch das Gebäude in den Steuergegenstand einbezogen wird.³ Kontrovers diskutiert wird insbesondere, ob sich die Bemessungsgrundlage aus dem Wert des Grundstücks ableitet (wertabhängiges Modell, WAM) oder ob sie sich ausschließlich nach seiner Größe, gemessen an der Fläche, bestimmt (wertunabhängiges Modell, WUM).⁴ Obwohl der Meinungsbildungsprozess in der Bundesregierung und zwischen den Bundesländern noch nicht abgeschlossen ist, hat das Bundesministerium der

¹ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018, – 1 BvL 11/14 – 1 BvL 12/14 – 1 BvL 1/15 – 1 BvR 639/11 – 1 BvR 889/12, BVerfGE 148, 147.

² Eine Abschaffung der Grundsteuer fordern demgegenüber z.B. *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.* (Hrsg.), Grundsteuer – Plädoyer gegen eine veraltete Steuerreform 1969, 35; *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V.* (Hrsg.), Reform der Grundsteuer, Handlungsbedarf und Reformoptionen, 2011, 17; *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011, 137; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 2: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Auflage, 2003, 965–966.

³ Für eine Bodenwertsteuer allerdings z.B. *Dieterich/Josten*, Gutachten zur Einführung einer Bodenwertsteuer – Daten zur Auswirkung einer aufkommensneutralen Bodenwertsteuer in ausgewählten Städten, 1998; *Lemmer*, Zur Reform der Grundsteuer, 2004; *Löhr/Kempny*, DStR 2019, 537–543.

⁴ Siehe hierzu *Bundesministerium der Finanzen*, Neuregelung der Grundsteuer, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2018-11-29-Neuregelung-der-Grundsteuer.html> (zuletzt abgerufen am 17.5.2019); *Bundesministerium der Finanzen*, Fortschritte bei der Reform der Grundsteuer, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2019-02-25-reform-grundsteuer.html> (zuletzt abgerufen am 17.5.2019) sowie *Feld/Hirsch*, Zur Grundsteuerreform, Freiburger Diskussionspapiere zur Ordnungsökonomik 19/1, Freiburg 2019.

Finanzen mit der Vorlage eines Referentenentwurfs am 9.4.2019 innerhalb der Bundesregierung die Ressortabstimmung eingeleitet.⁵

Im Referentenentwurf wird vorgeschlagen, dass die Bewertung von Grundstücken auf der Grundlage eines wertabhängigen Modells erfolgen soll. Der Referentenentwurf sieht für die Bewertung weitgehende Typisierungen vor. Diese sollen sowohl der Vereinfachung des Bewertungsverfahrens dienen als auch eine IT-gestützte Abwicklung der Grundsteuer ermöglichen.

Die Grundsteuerwerte sollen zum 1.1.2022 festgesetzt werden (§ 266 Abs. 1 BewG-E) und erstmals zum 1.1.2025 zur Anwendung kommen (§ 36 GrStG-E). Die Grundsteuerwerte sollen nach jeweils sieben Jahren neu bestimmt werden (Hauptfeststellung, § 221 BewG-E).

Hinsichtlich der Abgrenzung des Steuergegenstands, der Bewertungskonzeption und der verfahrensrechtlichen Regelungen im BewG und im GrStG werden keine grundlegenden Änderungen vorgenommen. Die Vorschriften zu einer Regelung der Einzelheiten zur Bewertung des Grundbesitzes sind in einem am Ende des BewG eingefügten Siebten Abschnitt enthalten (§ 218–§ 266 BewG-E). Der Wert wird nicht mehr als Einheitswert bezeichnet, sondern als Grundsteuerwert (§ 219 Abs. 1 BewG-E).

Zu den von einigen Bundesländern geforderten Öffnungsklauseln für eine länderspezifische Ausgestaltung des Grundsteuerrechts enthält der Referentenentwurf keine Ausführungen. Im Referentenentwurf wurde allerdings ausführlich begründet, weshalb für die Grundsteuerreform der Bund nach Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG bzw. nach Art. 125a Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz hat.⁶ Die im Referentenentwurf durch eine rote Formatierung hervorgehobene Kernaussage lautet, dass eine länderspezifische Ausgestaltung der Grundsteuer das übergeordnete Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung des Grundvermögens im gesamten Bundesgebiet als Voraussetzung für die Akzeptanz der Grundsteuer bei der Bevölkerung beeinträchtigt.⁷ Deshalb wird im Referentenentwurf nicht konkretisiert, wie weit eine mögliche Öffnungsklausel gehen soll (nur länderspezifische Ausgestaltung des Grundsteuerrechts enthält der Referentenentwurf keine Ausführungen).

⁵ Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Referentenentwurf, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG) v. 9.4.2019 (im Folgenden zitiert als *Referentenentwurf*).

⁶ Vgl. *Referentenentwurf*, 94–97.

⁷ Vgl. *Referentenentwurf*, 96.

spezifische Steuermesszahl, zusätzlich länderspezifische Bewertungsregeln oder eine völlige Freigabe der Gesetzgebungskompetenz an die Länder). Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes wird allerdings auch bestritten.⁸ Deshalb fand am 10.5.2019 im Bundesfinanzministerium ein Gespräch mit Vertretern der Bundesländer Hessen, Rheinland-Pfalz und Bayern und vier Verfassungsjuristen statt.⁹

In der Diskussion ist auch, ob die Umlage der Grundsteuer über die Betriebskostenabrechnung auf die Mieter (§ 556 BGB i.V.m. § 2 Nr. 1 BetrKV) weiterhin rechtlich zulässig bleibt.¹⁰ Der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen bezieht zu dieser mietrechtlichen Regelung (aufgrund fehlender fachlicher Zuständigkeit) keine Stellung.

Entsprechend den im Koalitionsvertrag getroffenen Vereinbarungen¹¹ erhalten die Gemeinden die Möglichkeit, in Gebieten mit angespanntem Wohnungsmarkt für unbebaute baureife Grundstücke einen höheren Hebesatz festzulegen (§ 25 Abs. 5 GrStG-E). Die Einführung einer Grundsteuer C soll in einem gesonderten Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden.¹² Baureife Grundstücke sind unbebaute Grundstücke, die nach Lage, Form und Größe

⁸ Zur Gesetzgebungskompetenz bei der Grundsteuer siehe ausführlich Teil B in dieser Schrift, S. 59 ff. Siehe hierzu auch *Becker*, BB 2013, 861–866; *Hantzsch*, DStZ 2012, 758–767; *Seer*, DB 2018, 1488–1495 sowie *Leisner-Egensperger*, Die Länder-Öffnungsklausel bei der Grundsteuer – ein Zauberwort in der Verhandlungsarena des Föderalismus, abrufbar unter <https://verfassungsblog.de/die-laender-oeffnungsklausel-bei-der-grundsteuer-ein-zauberwort-in-der-verhandlungsarena-des-foederalismus/> (zuletzt abgerufen am 17.5.2019) und die Stellungnahme von *16 Professoren* mit steuerrechtlichem Hintergrund, Offener Brief an Bundesfinanzminister Scholz, Verfassungskonforme Reform der Grundsteuer, abrufbar z.B. unter https://www.jura.uni-augsburg.de/lehrende/professoren/kirchhof/aktuelles/190306_offener_brief.html (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

⁹ Vgl. o.V., Verfassungsrechtler diskutieren Pläne für Grundsteuerreform, abrufbar unter <https://www.br.de/nachrichten/deutschland-welt/verfassungsrechtler-diskutieren-plaene-fuer-grundsteuerreform,RPzpcHt> (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

¹⁰ Siehe hierzu z.B. *Löhr*, BB 2019, 91–97 m.w.N.

¹¹ Vgl. *Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 19. Legislaturperiode*, Ein neuer Aufbruch für Europa – Eine neue Dynamik für Deutschland – Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, 2018, Zeilen 5493–5499.

¹² Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Referentenentwurf, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken v. 9.4.2019.

und ihrem sonstigen tatsächlichen Zustand sowie nach öffentlichrechtlichen Vorschriften sofort bebaubar sind. Zivilrechtliche Gründe, die einer sofortigen Bebauung entgegenstehen, sind unbeachtlich. Durch die Grundsteuer C soll der finanzielle Anreiz geschaffen werden, baureife Grundstücke einer sinnvollen Nutzung durch Bebauung zuzuführen. Der rein finanzielle Nutzen der Grundstücke als Spekulationsobjekte soll mittels des besonderen Hebesatzes auf baureife Grundstücke verringert werden.

Diese Schrift konzentriert sich auf die Vorstellung und Analyse der im Referentenentwurf für das Grundvermögen vorgeschlagenen Bewertungsregeln.¹³ Im Abschnitt II. wird vorab der Anwendungsbereich der für die reformierte Grundsteuer vorgesehenen Bewertungsverfahren beschrieben. Die Bewertung von unbebauten Grundstücken wird im Abschnitt III. (S. 12) erläutert. Kern der Analysen bildet Abschnitt IV. (S. 13 ff.), in dem ausführlich auf die Bewertung von bebauten Grundstücken nach dem Ertragswertverfahren eingegangen wird. Ein Schwerpunkt liegt bei der Behandlung von Eigentumswohnungen. Abschnitt V. (S. 46 ff.) enthält eine Darstellung der für eine Bewertung von bebauten Grundstücken nach dem Sachwertverfahren vorgesehenen Regelungen. Im Abschnitt VI. (S. 52 ff.) wird geprüft, in welcher Weise die zu erwartende höhere Bewertung des Grundvermögens durch eine Senkung der Steuermesszahl ausgeglichen wird. In Abschnitt VII. (S. 55 f.) wird die Förderung des sozialen Wohnungsbaus durch die Reduzierung der allgemeinen Steuermesszahl behandelt. Abschnitt VIII. (S. 57 f.) enthält einige Überlegungen zur Administrierbarkeit der im Referentenentwurf vorgeschlagenen Bewertungsregeln.

Die Vorschriften zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (§ 232–§ 242 BewG-E) bleiben ausgeklammert.

¹³ Zu den bei einer Reform der Grundsteuer zu beachtenden Aspekten siehe umfassend *Scheffler/Roith*, ifst-Schrift 526, 2018.

II. Bewertungsverfahren und deren Anwendungsbereich

Die Verfahren zur Bewertung von Grundstücken werden in Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuches aktualisiert.¹⁴

Der Wert eines unbebauten Grundstücks ergibt sich aus dem durchschnittlichen Lagewert für den Grund und Boden (Bodenrichtwert, § 247 BewG-E).

Bei bebauten Grundstücken stehen mit dem Ertragswertverfahren und dem Sachwertverfahren zwei Bewertungsmethoden zur Verfügung (§ 250 Abs. 1 BewG-E). Da der Wert eines bebauten Grundstücks entsprechend den Preisbildungsmechanismen am Grundstücksmarkt durch die Art und den Umfang der Bebauung bestimmt wird, wird wie im geltenden Recht zwischen mehreren Grundstücksarten differenziert (§ 249 BewG-E).¹⁵

Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum (Eigentumswohnungen) sind generell nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten (§ 250 Abs. 2 BewG-E).¹⁶

Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke sowie Teileigentum (Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes, z.B. Verkaufsladen)¹⁷ sind gleichfalls grundsätzlich nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten. Lässt sich allerdings keine übliche Miete ermitteln, kommt für diese Grundstücksarten ausnahmsweise das Sachwertverfahren zur Anwendung (§ 250 Abs. 2, 3 BewG-E).

Die Bewertung von sonstigen bebauten Grundstücken erfolgt immer mit dem Sachwertverfahren (§ 250 Abs. 4 BewG-E).

Die Sonderfälle „Erbbaurecht“ (§ 261 BewG-E) und „Gebäude auf fremdem Grund und Boden“ (§ 262 BewG-E) werden nach den gleichen Regeln

¹⁴ Siehe hierzu *Referentenentwurf*, 91–93.

¹⁵ Vgl. *Referentenentwurf*, 120–122.

¹⁶ Diese Grundstücksarten wurden auch bislang grundsätzlich mit dem Ertragswertverfahren bewertet (§ 76 Abs. 1 BewG). Die Ausnahme, wonach Ein- und Zweifamilienhäuser, die sich durch besondere Gestaltung oder Ausstattung wesentlich von den anderen Ein- und Zweifamilienhäusern unterscheiden, mit dem Sachwertverfahren zu bewerten waren (§ 78 Abs. 2 BewG), soll entfallen.

¹⁷ Da die für Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke vorgesehenen Regelungen auch für das Teileigentum gelten, wird das Teileigentum im Folgenden nicht mehr explizit erwähnt.

bewertet wie andere bebaute Grundstücke. Ein Vereinfachungseffekt ergibt sich dadurch, dass der Grundsteuerwert ausschließlich dem Erbbauberechtigten bzw. dem Eigentümer des Grund und Bodens zuzurechnen ist. Die im geltenden Recht vorgenommene Aufteilung zwischen den beteiligten Personen wird nicht mehr vorgenommen.

III. Bewertung von unbebauten Grundstücken

Bei unbebauten Grundstücken ergibt sich der Grundstückswert aus der Multiplikation von Fläche und Bodenrichtwert (§ 247 Abs. 1 BewG-E).¹⁸ Der Ansatz der Bodenrichtwerte dient der Vereinfachung, weil die nachhaltige Ertragsfähigkeit des Grund und Bodens und der Kapitalisierungsfaktor in Form einer ewigen Rente nicht entsprechend den individuellen Verhältnissen ermittelt werden müssen.

Der Bodenrichtwert ist der durchschnittliche Lagewert des Grund und Bodens für eine Mehrheit von Grundstücken innerhalb eines abgegrenzten Gebiets, die nach ihren Grundstücksmerkmalen weitgehend übereinstimmen und für die im Wesentlichen gleiche allgemeine Wertverhältnisse vorliegen. Die Bodenrichtwertzonen sind grundsätzlich so abzugrenzen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrheit der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als 30 % betragen (§ 10 Abs. 3 ImmoWertV-E).

Die Bodenrichtwerte werden durch unabhängige Gutachterausschüsse ermittelt und veröffentlicht (§ 192–§ 199 BauGB). Dies bedeutet, dass die Wertermittlung von einer außerhalb der Finanzverwaltung stehenden Stelle vorgenommen wird.¹⁹

¹⁸ Siehe hierzu *Referentenentwurf*, 91–92, 119–120 sowie § 247 Abs. 2, 3 BewG-E.

¹⁹ Siehe hierzu *Referentenentwurf*, 120.

IV. Bewertung von bebauten Grundstücken nach dem Ertragswertverfahren

1. Konzeption des Ertragswertverfahrens

Das bislang für die Grundsteuer geltende Ertragswertverfahren (§ 78–§ 82 BewG) wird unter Berücksichtigung des aktuellen Stands des Wertermittlungsrechts und der aktuellen Datenlage fortentwickelt.²⁰ Das für die Grundsteuer zukünftig geltende Ertragswertverfahren lehnt sich an das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 ImmoWertV an. Der Grundsteuerwert ergibt sich aus den mit dem Grundstück auf Dauer erzielbaren Reinerträgen. Diese Erträge sind auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen. Bei der Berechnung des Barwerts (Gegenwartswerts) der Erträge ist zu berücksichtigen, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes zeitlich begrenzt ist, d.h. die auf das Gebäude entfallenden Erträge sind nur für die am Bewertungsstichtag verbleibende Restnutzungsdauer abzuzinsen. Am Ende der Restnutzungsdauer eines Gebäudes erwirtschaftet dieses keine Erträge mehr. Es verbleibt lediglich der Wert des Grund und Bodens. Es wird unterstellt, dass der Wert des Grund und Bodens am Ende der Restnutzungsdauer des Gebäudes seinem heutigen Wert entspricht. Dieser Wert ist entsprechend der Restnutzungsdauer des Gebäudes abzuzinsen.

Diese Überlegungen führen beim Ertragswertverfahren zu folgendem Berechnungsansatz:

- über die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgezinster Bodenwert zuzüglich
- über die Restnutzungsdauer des Gebäudes kapitalisierter jährlicher Reinertrag des Grundstücks.
Der Reinertrag bezieht sich auf den Grund und Boden und das Gebäude. Vom Reinertrag ist keine Bodenwertverzinsung abzuziehen.

²⁰ Siehe hierzu *Referentenentwurf*, 91–92, 124–125.

In Umsetzung dieser Überlegungen sieht § 252 BewG-E vor, dass der Grundstückswert den Wert des Grund und Bodens und den Wert des Gebäudes umfasst. Der Wert der baulichen Außenanlagen und der sonstigen Anlagen wird nicht gesondert ermittelt, vielmehr ist er im Grundsteuerwert enthalten (Tabelle 1).

Tabelle 1: Berechnungsansatz des Ertragswertverfahrens

	abgezinster Bodenwert (Wert des Grund und Bodens, § 257 BewG-E)
+	Barwert des Reinertrags (Wert des Gebäudes, § 253–§ 256 BewG-E)
=	Grundsteuerwert: Ertragswert des bebauten Grundstücks (§ 252 BewG-E) Hinweis: der Wert der Außenanlagen ist darin enthalten zu beachten: Mindestwert nach § 251 BewG-E

Bei dem derzeit für die Grundsteuer heranzuziehenden Ertragswertverfahren²¹ wird demgegenüber der Wert eines bebauten Grundstücks als Gesamtwert berechnet, d.h. der Wert des Grund und Bodens, des Gebäudes und der Außenanlagen wird nicht getrennt ermittelt. Für die jeweiligen Teilertragsanteile sowie ihr Verhältnis zueinander werden durchschnittliche Verhältnisse unterstellt. Die Jahresrohmiete wird mit einem Vervielfältiger multipliziert. In dem Vervielfältiger werden in pauschalierender Form die Bewirtschaftungskosten, die Verzinsung des gebundenen Kapitals sowie die Gebäudeabschreibung entsprechend den finanzmathematischen Regeln der Rentenberechnung erfasst. Die Höhe des Vervielfältigers wird nach zahlreichen Kriterien differenziert. Gegenüber dem derzeit für die Grundsteuer anzuwendenden Ertragswertverfahren sieht der Referentenentwurf umfangreiche Typisierungen vor. Dies bedeutet, dass nach dem für die Grundsteuer vorgesehenen Ertragswertverfahren vom Steuerpflichtigen wesentlich weniger Angaben zu machen sind. Dies wird dazu führen, dass die Berechnung des Grundsteuerwerts mit einer erheblichen Vereinfachung verbunden sein wird.

Übereinstimmung zwischen dem für die Grundsteuer vorgesehenen Ertragswertverfahren und dem für die Erbschaft- und Schenkungsteuer für die

²¹ Zum Überblick über die derzeitige Bewertung von Grundvermögen mit dem Ertragswertverfahren für Zwecke der Grundsteuer siehe z.B. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 9. Auflage, 2018, 421–422.

Bewertung von Grundvermögen geltenden Ertragswertverfahren²² besteht darin, dass der Wert des Grund und Bodens (Bodenwert) und der Wert des Gebäudes (Gebäudeertragswert) getrennt zu ermitteln sind (§ 184–§ 188 BewG), dass für den Bodenwert auf den Bodenrichtwert abzustellen ist und dass für die Berechnung des Gebäudeertragswerts vom Reinertrag des Grundstücks ausgegangen wird. Ein konzeptioneller Unterschied ergibt sich daraus, dass für die Grundsteuer der Bodenwert als Barwert angesetzt werden soll, während bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer der Bodenwert ohne Modifikation übernommen wird, d.h. bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterbleibt eine Abzinsung über die Restnutzungsdauer des Gebäudes. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer wirkt sich die Verzinsung des Bodenrichtwerts über eine Minderung des Gebäudeertragswerts aus. Die Minderung erfolgt also beim Wert des Gebäudes und nicht wie beim Grundsteuerwert beim Wert des Grund und Bodens. Ein weiterer wesentlicher Unterschied zwischen den beiden Ertragswertverfahren ergibt sich daraus, dass für die Grundsteuer die gesetzlich vorgegebenen Werte verbindlich sind, während bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer die im Gesetz angegebenen Werte nur dann gelten, wenn von den Gutachterausschüssen keine anderen Werte ermittelt werden und wenn kein niedrigerer gemeiner Wert nachgewiesen wird.

2. Abgezinsten Bodenwert

In Tabelle 2 ist dargestellt, wie beim Ertragswertverfahren der Wert des Grund und Bodens bestimmt wird. Ausgangspunkt zur Ermittlung des abgezinsten Bodenwerts ist der Wert, der sich für unbebaute Grundstücke ergibt, d.h. das Produkt aus Grundstücksfläche und Bodenrichtwert (§ 257 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 247 BewG-E).

²² Zum Überblick über die derzeitige Bewertung von Grundvermögen mit dem Ertragswertverfahren für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer siehe z.B. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz, 9. Auflage, 2018, 407–409.

Tabelle 2: Berechnungsschema des Ertragswertverfahrens
(Wert des Grund und Bodens)

	Berechnungsfaktor	gesetzliche Grundlage	Einflussfaktor
	Grundstücksfläche		individuell
×	Bodenrichtwert	EFH/ZFH modifiziert um Umrechnungskoeffizient (§ 257 Abs. 1 S. 2 BewG-E i.V.m. Anlage 36)	Bodenrichtwert bei EFH/ZFH zusätzlich Grundstücksfläche
=	Bodenwert	§ 257 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 247 BewG-E	
×	Abzinsungsfaktor $(1+\text{Zinssatz})^{\text{Rest-N}}$	§ 257 Abs. 2 BewG-E i.V.m. Anlage 41	Grundstücksart, Restnutzungsdauer des Gebäudes: Baujahr bei EFH/ZFH/ETW zusätzlich Bodenrichtwert
=	abgezinster Bodenwert	§ 252 BewG-E	

Für Ein- und Zweifamilienhäuser sind zur Berücksichtigung von abweichenden Grundstücksgrößen die in der Anlage 36 zum BewG-E enthaltenen Umrechnungskoeffizienten heranzuziehen (§ 257 Abs. 1 S. 2 BewG-E). Bei einer Grundstücksgröße von 500 qm erfolgt keine Korrektur, d.h. der Umrechnungskoeffizient beträgt 1,0. Bei kleineren Grundstücken wird angenommen, dass sich bei Ein- und Zweifamilienhäusern der Bodenwert in Relation zur Fläche erhöht. Dies bedeutet, dass der Umrechnungskoeffizient auf bis zu 1,24 (Grundstücksgröße unter 250 qm) ansteigt. Umgekehrt wird unterstellt, dass mit zunehmender Grundstücksgröße der Bodenwert relativ gesehen niedriger ausfällt. Bei einer Grundstücksgröße von mehr als 2.000 qm erreicht der Umrechnungskoeffizient mit 0,64 seinen niedrigsten Wert. Bei einer Grundstücksgröße von beispielsweise 1.250 qm ist der Bodenwert mit einem Faktor von 0,79 zu multiplizieren.

Der (bei Ein- und Zweifamilienhäusern korrigierte) Bodenwert ist unter Verwendung des für das bebaute Grundstück heranzuziehenden Liegenschaftszinssatzes und der Restnutzungsdauer des Gebäudes abzuzinsen (§ 257 Abs. 2 BewG-E). Der sich aus diesen beiden Elementen ergebenden Abzinsungsfaktor „ $(1+\text{Liegenschaftszinssatz})^{\text{Restnutzungsdauer}}$ “ ist in der Anlage 41 zum BewG-E mit vier Nachkommastellen in tabellarischer Form zusammengestellt.

3. Barwert des Reinertrags

a. Rohertrag

Tabelle 3 gibt einen Überblick darüber, wie beim Ertragswertverfahren der Wert des Gebäudes ermittelt wird und welche Faktoren sich auf den Wert des Gebäudes auswirken. Diese Berechnungselemente werden nachfolgend im Einzelnen beschrieben.

Tabelle 3: Berechnungsschema des Ertragswertverfahrens (Wert des Gebäudes)

	Berechnungsfaktor	gesetzliche Grundlage	Einflussfaktor
	jährlicher Rohertrag, ohne Betriebskostenumlage	§ 254 Abs. 1 BewG-E i.V.m. Anlage 39	Grundstücksart, Bundesland, Wohnfläche, Baujahr, Mietniveauezuschlag: Gemeinde, Großstadtzuschlag: Gemeinde
-	nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten	§ 255 BewG-E i.V.m. Anlage 40	Grundstücksart, Restnutzungsdauer des Gebäudes: Baujahr
=	jährlicher Reinertrag	§ 253 Abs. 1 BewG-E	
×	Vervielfältiger $\{(1+\text{Zinssatz})^{\text{Rest-N}} - 1\} / \{(1+\text{Zinssatz})^{\text{Rest-N}} \times \text{Zinssatz}\}$	§ 253 Abs. 2, § 256 BewG-E i.V.m. Anlage 37, 38	Grundstücksart: wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer, Restnutzungsdauer des Gebäudes: Baujahr bei EFH/ZFH/ETW zusätzlich Bodenrichtwert
=	Barwert des Reinertrags (Wert des Gebäudes)	§ 252 BewG-E	

Ausgangspunkt zur Ermittlung des Barwerts des Reinertrags bildet der Rohertrag, der um die Bewirtschaftungskosten zu mindern ist (§ 253 Abs. 1 BewG-E). Der Reinertrag ist unter Berücksichtigung des nach der Grundstücksart differenzierten Liegenschaftszinssatzes und der Restnutzungsdauer des Gebäudes abzuzinsen. Der Vervielfältiger oder Barwertfaktor für den Reinertrag „ $\{(1+\text{Liegenschaftszinssatz})^{\text{Restnutzungsdauer}} - 1\} / \{(1+\text{Liegenschaftszinssatz})^{\text{Restnutzungsdauer}} \times \text{Liegenschaftszinssatz}\}$ “ ist in der Anlage 37 zum BewG-E mit zwei Nachkommastellen ausgewiesen.

Rohrertrag ist das Entgelt, das für die Benutzung des bebauten Grundstücks nach den vertraglichen Vereinbarungen für den Zeitraum von zwölf Monaten zu zahlen ist. Die Betriebskostenumlage wird nicht mit einbezogen (§ 254 Abs. 1 BewG-E). Bei Ein- und Zweifamilienhäusern, Mietwohngrundstücken und Eigentumswohnungen ist allerdings nicht auf die individuellen Verhältnisse abzustellen, sondern auf die im Teil I der Anlage 39 zum BewG-E wiedergegebenen monatlichen Nettokaltmieten (§ 254 Abs. 2 BewG-E). Diese Nettokaltmieten werden zur Bewältigung des mit der Ermittlung des Grundstückswerts verbundenen Administrationsaufwands auf der Grundlage des vom Statistischen Bundesamt durchgeführten Mikrozensus abgeleitet. Dies bedeutet, dass bei diesen Grundstücksarten der Ertragswert unabhängig davon ist, welche konkrete Miete vereinbart ist, oder unabhängig davon, ob das Grundstück vermietet ist, vom Eigentümer selbst bewohnt wird oder unentgeltlich überlassen wird.²³

Die beim Ertragswertverfahren vorgenommenen Typisierungen zeigen sich auch darin, dass besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale (z.B. wirtschaftliche Überalterung, überdurchschnittlicher Erhaltungszustand, Baumängel, Bauschäden, von den marktüblich erzielbaren Erträgen erheblich abweichende Erträge) entgegen § 8 Abs. 3 ImmoWertV aus Vereinfachungsgründen nicht gesondert ermittelt werden.²⁴

Die auf den qm Wohnfläche bezogene Nettokaltmiete hängt von mehreren Einflussfaktoren ab:²⁵

- Gebäudeart: Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser sowie Mietwohngrundstücke; für Eigentumswohnungen sind die Werte für Mietwohngrundstücke zu übernehmen
- Bundesland, in dem sich das Grundstück befindet
- Größe der Wohnfläche / je Wohnung: unter 60 qm, zwischen 60 und unter 100 qm sowie mindestens 100 qm
- Baujahr des Gebäudes: vor 1948, zwischen 1948 und 1978, zwischen 1979 und 1990, zwischen 1991 und 2000 sowie ab 2001.

²³ Vgl. *Referentenentwurf*, 126.

²⁴ Vgl. *Referentenentwurf*, 125.

²⁵ Für Garagenstellplätze ist einheitlich ein Wert von 35 €/Monat angegeben. Dieser Wert gilt sowohl für Einzelgaragen als auch Plätze in einer Tiefgarage.

Durch diese Differenzierungen ergeben sich für die Nettokaltmiete 720 Konstellationen: 3 Gebäudearten \times 16 Bundesländer \times 3 Wohnungsgrößen \times 5 Zeiträume für das Baujahr.

Beispielsweise liegt bei einer Eigentumswohnung, die in Bayern belegen ist und deren Größe zwischen 60 und 100 qm beträgt, die monatliche Nettokaltmiete zwischen 7,41 €/qm (Herstellung des Gebäudes vor 1948) und 8,54 €/qm (Herstellung des Gebäudes ab 2001).

b. Mietniveaustufen

Um die Mietniveauunterschiede innerhalb eines Bundeslandes erfassen zu können, werden die Gemeinden in sechs Mietniveaustufen eingeteilt (Mietniveauezuschlag, § 254 Abs. 2 BewG-E, Teil II der Anlage 39 zum BewG-E, Rechtsverordnung auf der Grundlage des § 263 Abs. 2 BewG-E). Bei der Mietniveaustufe 3 werden die angegebenen monatlichen Nettokaltmieten unverändert übernommen. Bei Gemeinden, die der Mietniveaustufe 1 zugeordnet werden, erfolgt ein Abschlag von 22,5 %. Bei Gemeinden mit der Mietniveaustufe 6 ist ein Zuschlag von 32,5 % vorzunehmen. Durch den Mietniveauezuschlag werden die landesweit geltenden Nettokaltmieten in sechs Stufen an die gemeindespezifischen Verhältnisse angepasst.

c. Großstadtzuschlag

In Großstädten mit mehr als 600.000 Einwohnern (Berlin, Hamburg, München, Köln, Frankfurt am Main, Stuttgart und Düsseldorf) wird von einer erheblichen Bandbreite an tatsächlich vereinbarten Mieten ausgegangen.²⁶ Um die lagebedingten Mietunterschiede entsprechend den Vorgaben des BVerfG relations- und realitätsgerecht zu erfassen, ist zusätzlich ein Zuschlag von 10 % vorzunehmen, wenn der Bodenrichtwert einen bestimmten Wert übersteigt. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern ist dies bei einem Bodenrichtwert von mehr als 1.800 € und bei Mietwohngrundstücken sowie Eigentumswohnungen bei einem Bodenrichtwert von mehr als 3.600 € der Fall (Großstadtzuschlag, Teil III der Anlage 39 zum BewG-E).

Durch den Mietniveauezuschlag und den Großstadtzuschlag erhöht sich bei der Nettokaltmiete die Anzahl der Fälle von 720 auf 8.640: 3 Gebäudearten \times 16 Bundesländer \times 3 Wohnungsgrößen \times 5 Zeiträume für das Baujahr \times 6

²⁶ Vgl. *Referentenentwurf*, 126–127.

Mietniveaustufen \times 2 mit/ohne Großstadtzuschlag. Diese umfangreiche Differenzierung hat zum Ziel, die Wertunterschiede zwar typisierend, aber in Anlehnung an die tatsächlichen Verhältnisse zumindest näherungsweise zu erfassen.

d. Besonderheit: Übernahme der vereinbarten Jahresmiete oder der üblichen Miete

Bei Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken ist grundsätzlich auf die vereinbarte Jahresmiete abzustellen (§ 254 Abs. 1 BewG-E).

Ausnahmsweise ist die übliche Jahresmiete anzusetzen, (1) wenn das Grundstück vom Eigentümer selbst genutzt wird, ungenutzt ist, zu vorübergehendem Gebrauch oder unentgeltlich überlassen wird oder (2) wenn die vereinbarte Miete um mehr als 20 % unter der üblichen Miete liegt. Die übliche Miete ist in Anlehnung an die Miete zu ermitteln, die für Räume gleicher oder ähnlicher Art, Lage und Ausstattung regelmäßig gezahlt wird. Es ist auf die Nettokaltmiete abzustellen, d.h. die für die Betriebskosten zu zahlende Umlage ist nicht einzubeziehen (§ 254 Abs. 3 BewG-E).

e. Bewirtschaftungskosten

Bewirtschaftungskosten sind die bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung marktüblich entstehenden jährlichen Verwaltungskosten, Betriebskosten, Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis, soweit diese nicht durch Umlagen oder sonstige Kostentübernahmen gedeckt sind (§ 255 Abs. 1 BewG-E). Die Bewirtschaftungskosten sind nicht individuell zu bestimmen. Vielmehr sind die in der Anlage 40 zum BewG-E ausgewiesenen pauschalierten Erfahrungssätze zu übernehmen (§ 255 Abs. 2 BewG-E).

Die Bewirtschaftungskosten (ohne Betriebskosten) liegen zwischen 18 und 31 % des Rohertrags. Sie werden differenziert nach der Grundstücksart sowie nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes (weniger als 20 Jahre, zwischen 20 und 39 Jahre, zwischen 40 und 59 Jahre, mehr als 60 Jahre).

f. Restnutzungsdauer des Gebäudes

Die Restnutzungsdauer entspricht im Regelfall der Differenz zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag. Die Gesamtnutzungsdauer ist in der Anlage 38 zum BewG-E typisierend vorgegeben. Bei den Grundstücksarten, die nach dem

Ertragswertverfahren bewertet werden, wird jeweils eine wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren angegeben.²⁷

Bei noch nutzbaren Gebäuden ist mindestens eine Restnutzungsdauer von 30 % der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer, d.h. mindestens 24 Jahre, anzusetzen (§ 253 Abs. 2 BewG-E). Bei einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren ist diese Mindestnutzungsdauer für Gebäude anzusetzen, die im Jahr 1966 oder früher errichtet wurden.²⁸ Durch den Ansatz dieser Mindestrestnutzungsdauer wird berücksichtigt, dass auch ein älteres Gebäude, das laufend instand gehalten wird, nicht wertlos ist. Das Abstellen auf eine Mindestrestnutzungsdauer führt zu einer Vereinfachung, weil damit insbesondere bei älteren Gebäuden keine Prüfung notwendig ist, ob sich die Restnutzungsdauer durch bauliche Maßnahmen verlängert hat.²⁹

g. Liegenschaftszinssatz

Als Liegenschaftszinssatz wird der Zinssatz bezeichnet, mit dem der Wert von Grundstücken durchschnittlich und marktüblich verzinst wird. Für die Ermittlung des Grundsteuerwerts werden nicht die von den örtlichen Gutachterausschüssen veröffentlichten Werte übernommen, sondern aus Vereinfachungsgründen in § 256 Abs. 1 BewG-E in Abhängigkeit von der Grundstücksart standardisiert:³⁰

- 2,5 % für Ein- und Zweifamilienhäuser,
- 3,0 % für Eigentumswohnungen,
- 4,0 % für Mietwohngrundstücke mit bis zu sechs Wohnungen,
- 4,5 % für Mietwohngrundstücke mit mehr als sechs Wohnungen,
- 5,0 % für gemischt genutzte Grundstücke sowie
- 6,0 % für Geschäftsgrundstücke.

²⁷ Sind nach der Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert haben, ist von einer der Verlängerung entsprechenden Restnutzungsdauer auszugehen (so z.B. bei einer Erneuerung der Fundamente, der tragenden Innen- und Außenwände, Dachkonstruktion), vgl. *Referentenentwurf*, 125.

²⁸ Besteht für das Gebäude eine Abbruchverpflichtung, ist die Restnutzungsdauer auf den Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag begrenzt.

²⁹ Vgl. *Referentenentwurf*, 125–126.

³⁰ Vgl. *Referentenentwurf*, 127–128.

Um eine relations- und realitätsgerechte Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern zu erreichen, wird eine Abstufung des gesetzlich normierten Liegenschaftszinssatzes in Abhängigkeit von der Höhe des Bodenrichtwerts vorgenommen.³¹ Der für diese Grundstücksarten vorgesehene Liegenschaftszinssatz von 2,5 % ist nur dann ohne Modifikation zu übernehmen, wenn der Bodenrichtwert nicht mehr als 500 € beträgt. Für jede volle 100 €, den der Bodenrichtwert den Wert von 500 € übersteigt, ist der Liegenschaftszinssatz um 0,1 Prozentpunkte zu verringern. Ab einem Bodenrichtwert von 1.500 € beträgt der Liegenschaftszinssatz 1,5 % (§ 256 Abs. 2 BewG-E).

Eine vergleichbare Differenzierung wird bei Eigentumswohnungen vorgenommen. Der für diese Grundstücksart grundsätzlich geltende Liegenschaftszinssatz von 3,0 % gilt nur dann, wenn der Bodenrichtwert nicht höher als 2.000 € ist. Für jede volle 100 €, den der Bodenrichtwert den Wert von 2.000 € übersteigt, ist der Liegenschaftszinssatz um 0,1 Prozentpunkte zu verringern. Beträgt der Bodenrichtwert 3.000 € oder mehr, wird der Liegenschaftszinssatz auf 2,0 % normiert (§ 256 Abs. 3 BewG-E).

Konsequenz ist, dass bei Ein- und Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen der Grundstückwert umso höher ist, je mehr der Bodenrichtwert den Grenzbetrag von 500 € bzw. 2.000 € übersteigt.

h. Mindestwert

Bebaute Grundstücke sind mit mindestens 75 % des Werts des Grund und Bodens anzusetzen, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück nicht bebaut wäre. Bei Ein- und Zweifamilienhäusern sind auch bei der Berechnung des Mindestwerts die größenabhängigen Umrechnungskoeffizienten zu berücksichtigen (§ 251 BewG-E i.V.m. § 257 Abs. 1 S. 2, Anlage 36 zum BewG-E).

Zur Prüfung des Mindestwerts wird nicht der abgezinste Bodenwert herangezogen, sondern unmittelbar auf den am Bewertungsstichtag geltenden Bodenrichtwert abgestellt. Der Mindestwert kann insbesondere bei sehr hohen Bodenrichtwerten zur Anwendung kommen.

³¹ Vgl. *Referentenentwurf*, 128.

4. Einflussfaktoren auf den Grundsteuerwert

Die bei der Neugestaltung des BewG vorgesehenen Typisierungen führen dazu, dass für die Ermittlung des Grundsteuerwerts beim Ertragswertverfahren nur wenige individuelle Werte angegeben werden müssen: Grundstücksart, Grundstücksfläche, Wohnfläche sowie Baujahr. Bei Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken hat der Steuerpflichtige zusätzlich die vereinbarte Jahresmiete zu nennen bzw. die übliche Jahresmiete zu bestimmen. Die weiteren Daten sind gesetzlich vorgegeben bzw. lassen sich leicht ermitteln, wenn bekannt ist, in welcher Gemeinde das Grundstück belegen ist (z.B. Bodenrichtwert, Mietniveauszuschlag, Großstadtzuschlag).

Es ist offensichtlich, dass der Wert eines bebauten Grundstücks umso höher ist, je größer die Grundstücksfläche (Grund und Boden) und die Wohnfläche (Gebäude) ist. In der folgenden Aufzählung wird angegeben, an welchen Stellen die einzelnen Einflussgrößen beim Ertragswertverfahren (zusätzlich) auf den Grundsteuerwert eines bebauten Grundstücks wirken. Die Effekte können sich entweder unmittelbar aus dem jeweiligen Faktor ergeben oder mittelbar durch die Beeinflussung eines anderen Faktors:

- Grundstücksart: Umrechnungskoeffizient (Bodenrichtwert), Nettokaltmiete, wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer, Bewirtschaftungskosten, Liegenschaftszinssatz (sowohl abgezinster Bodenwert als auch Barwert des Reinertrags), Modifikation des Liegenschaftszinssatzes
- Grundstücksfläche: Umrechnungskoeffizient (Bodenrichtwert)
- Wohnfläche: Nettokaltmiete
- Baujahr: Nettokaltmiete, Restnutzungsdauer, Bewirtschaftungskosten, Abzinsungsfaktor (abgezinster Bodenwert), Vervielfältiger (Barwert des Reinertrags)
- Gemeinde: Bodenrichtwert, Nettokaltmiete, Mietniveauszuschlag, Großstadtzuschlag, Modifikation des Liegenschaftszinssatzes
- Bundesland: Nettokaltmiete

5. Analyse der Auswirkungen der Berechnungsparameter

a. Grundeffekt bei der Bewertung des Gebäudes

Bei der Bewertung des Gebäudes wird in diesem Abschnitt nur auf die grundsätzlichen Effekte eingegangen. Der generell bestehende Einfluss des Werts des Grund und Bodens auf den Grundsteuerwert wird im Abschnitt IV.5.b. (S. 28 ff.) aufgezeigt. Im Abschnitt IV.5.c. (S. 31 ff.) werden die Auswirkungen der sechs Mietniveaustufen und des 10%igen Großstadtzuschlags einerseits sowie die Zusammenhänge zwischen dem Wert des Grund und Bodens und den anderen Berechnungsparametern (insbesondere Liegenschaftszinssatz sowie Großstadtzuschlag) andererseits aufgegriffen.

Die Auswirkungen der im Rahmen der Grundsteuerreform vorgesehenen Bewertungsregeln werden stellvertretend für eine Eigentumswohnung mit einer Größe von 80 qm durchgeführt. Bei Eigentumswohnungen bildet die monatliche Nettokaltmiete, die auch für Mietwohngrundstücke angesetzt wird, die Ausgangsgröße zur Ermittlung des Werts des Gebäudes. Die beispielhaft ausgewählte Wohnung ist in die Größenklasse zwischen 60 und unter 100 qm einzuordnen. Für derartige Wohnungen liegt die monatliche Nettokaltmiete zwischen 8,54 € (Bayern, Baujahr ab 2001) und 5,54 € (Brandenburg, Baujahr zwischen 1979 und 1990). Daraus leitet sich eine Bandbreite von 54 % (= 8,54 € bezogen auf 5,54 €) ab. Die Nettokaltmiete bildet allerdings lediglich die Ausgangsgröße. Um die Bandbreite beim Grundsteuerwert bestimmen zu können, sind noch die im weiteren Verlauf analysierten Bewertungsparameter einzubeziehen.

Stellt man auf die **absolute Höhe der Mieten** ab, liegen über alle Bauphasen betrachtet die in der Anlage 39 ausgewiesenen Nettokaltmieten in Bayern mit Abstand am höchsten. Der Bundesdurchschnitt wird um fast 20 % überschritten.³² Mit deutlichem Abstand folgen Hessen, Baden-Württemberg, Saarland und Rheinland-Pfalz. Bei diesen Ländern liegen die Nettokaltmieten zwischen 3 und 6 % über dem Bundesdurchschnitt. In einer Bandbreite von ± 3 % um den Bundesdurchschnitt befinden sich Berlin, Niedersachsen, Schleswig-Holstein und Bremen. Um mehr als 3 % unter dem Bundesdurchschnitt fallen die Nettokaltmieten in Hamburg (etwas mehr als 3 %), Meck-

³² Sämtliche Durchschnittswerte werden als ungewichteter Durchschnitt errechnet.

lenburg-Vorpommern, Brandenburg, Nordrhein-Westfalen sowie Thüringen (knapp 7 %), Sachsen (über 7 %) und Sachsen-Anhalt (über 8 %) aus.³³

Bei einer Analyse des **Einflusses des Baujahres auf die Nettokaltmiete** ist festzustellen, dass die Nettokaltmiete im gesamten Bundesgebiet bei einem Baujahr ab 2001 am höchsten ist. Bei Gebäuden, die ab 2001 errichtet wurden, liegt die Nettokaltmiete im Bundesschnitt um knapp 14 % höher als bei Gebäuden, deren Baujahr vor 1948 liegt. In einer bundesweiten Betrachtung erfolgt die Erhöhung der Nettokaltmiete insbesondere im Übergang von der Bauphase 1979 bis 1990 auf die Bauphase 1991 bis 2000 sowie noch etwas ausgeprägter für Baujahre ab 2001. Demgegenüber wirkt sich das Baujahr bis zum Jahr 1990 nur in vergleichsweise geringem Umfang auf die Nettokaltmieten aus. Im Zeitraum vor 1948 bis 1990 gleichen sich moderate Erhöhungen und geringe Minderungen weitgehend aus.

Besonderheiten sind allerdings in einzelnen Bundesländern festzustellen: (1) Beim Übergang von der Bauphase 1991 bis 2000 auf die Bauphase ab 2001 ist der Anstieg in Bayern mit knapp 13 % am höchsten. In den anderen Bundesländern fällt die Erhöhung der Nettokaltmieten in dieser Phase wesentlich geringer aus. Beim Übergang von der Bauphase 1979 bis 1990 auf die Bauphase 1991 bis 2000 kam es allerdings in Bayern zu einem Rückgang von knapp 2 %, sodass der Gesamtanstieg in Bayern über alle Baujahre hinweg nur unwesentlich über dem Bundesdurchschnitt liegt. (2) Insbesondere in den neuen Bundesländern ist beim Übergang von der Bauphase 1979 bis 1990 auf die Bauphase 1991 bis 2000 bei der Nettokaltmiete ein deutlicher Sprung zu erkennen. Hervorzuheben sind die Steigerungen von 23 % in Brandenburg und von 20 % in Berlin. (3) Über alle Baujahre betrachtet fällt der Anstieg zwischen 1948 und 2001 in Brandenburg, Berlin, Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein und Sachsen-Anhalt noch höher aus als in Bayern.

Das **Baujahr wirkt** sich nicht nur über die Nettokaltmieten auf den Wert des Gebäudes aus, sondern auch über die von der Restnutzungsdauer des Gebäudes abhängigen **Bewirtschaftungskosten** (nach Anlage 40 umso geringer, je länger die Restnutzungsdauer ist, d.h. je später das Gebäude errichtet wurde) sowie insbesondere über den **Vervielfältiger**, in dem der Barwert des über die Restnutzungsdauer erzielbaren Reinertrags erfasst wird (umso höher, je

³³ Bei Garagenstellplätzen bestehen zwischen den Bundesländern keine Unterschiede, vielmehr wird in der Anlage 39 bundesweit von einem einheitlichen Monatswert von 35 € ausgegangen.

länger die Restnutzungsdauer ist, d.h. je jünger das Gebäude ist). Bei einem im Jahr 1948 errichteten Gebäude ergibt sich im Bundesdurchschnitt ein Wert von 901 € pro qm Wohnfläche (Tabelle 4, im Teil Bundesdurchschnitt). Dieser Wert steigt über 1.173 € (Baujahr 1978), 1.434 € (Baujahr 1990) und 1.648 € (Baujahr 2000) auf bis zu 1.980 € (Baujahr 2022 = Neubau = Jahr, zu dem nach § 266 Abs. 1 BewG-E die reformierten Grundsteuerwerte berechnet werden).³⁴ Die auf das Baujahr zurückzuführende Bandbreite beläuft sich unter Berücksichtigung der Bewirtschaftungskosten und der Restnutzungsdauer des Gebäudes auf 120 % (= 901 € bezogen auf 1.980 €). Ohne Berücksichtigung der beiden Bewertungsparameter „Bewirtschaftungskosten“ sowie „Restnutzungsdauer“ lag der höchste Wert nur um 54 % über dem niedrigsten Wert (= Bandbreite der Nettokaltmieten).

³⁴ Bei den Berechnungen ist zu berücksichtigen, dass sich die in der Anlage 39 ausgewiesenen Nettokaltmieten auf das Jahr 2022 beziehen und dass nach § 253 Abs. 2 BewG-E eine Restnutzungsdauer von mindestens 24 Jahren (Baujahr 1996 oder früher) anzusetzen ist.

Tabelle 4: Abhängigkeit des Werts des Gebäudes vom Baujahr und Bundesland (Grundeffekt)³⁵

Bauphase	bis 1948	1949–1978	1979–1990	1991–2000	ab 2001
ausgewähltes Baujahr	1948	1978	1990	2000	2022
Restnutzungsdauer	24 Jahre	36 Jahre	48 Jahre	58 Jahre	80 Jahre
Vervielfältiger	16,94	21,83	25,27	27,33	30,20
Bundesdurchschnitt					
Nettokaltmiete	6,24 €	6,31 €	6,31 €	6,70 €	7,10 €
Bewirtschaftungskosten	29 %	29 %	25 %	25 %	23 %
Reinertrag	4,43 €	4,48 €	4,73 €	5,02 €	5,46 €
Wert pro qm Wohnfläche	901 €	1.173 €	1.434 €	1.648 €	1.980 €
Ober-/Untergrenzen					
niedrigster Wert	828 € ST	1.040 € BB	1.260 € BB	1.518 € TH	1.822 € NRW
Abweichung zum Bundesdurchschnitt	-8 %	-11 %	-12 %	-8 %	-9 %
höchster Wert	1.069 € BY	1.440 € BY	1.758 € BY	1.864 € BY	2.383 € BY
Abweichung zum Bundesdurchschnitt	19 %	23 %	23 %	13 %	20 %
Bandbreite	29 %	38 %	40 %	23 %	31 %

Der höchste Wert des Gebäudes wird jeweils in Bayern ausgewiesen (Tabelle 4, im Teil Ober-/Untergrenze). Der niedrigste Wert tritt in Abhängigkeit vom Baujahr in verschiedenen Bundesländern auf. Die Abweichungen nach unten gegenüber dem Bundesdurchschnitt fallen deutlich geringer aus als die Abweichungen nach oben. Die Werte zeigen erneut die wesentlichen Veränderungen beim Übergang von der Bauphase 1979 bis 1990 auf

³⁵ Grundeffekt: ohne Berücksichtigung des Grund und Bodens, ohne Mietniveauszuschlag, ohne Großstadtszuschlag; BB = Brandenburg, BY = Bayern, NRW = Nordrhein-Westfalen, ST = Sachsen-Anhalt, TH = Thüringen.

die Bauphase 1991 bis 2000 sowie die in den letzten Jahren in einigen Bundesländern (insbesondere in Bayern) aufgetretenen Mietpreissteigerungen.

Die bei Eigentumswohnungen mit einer Größe zwischen 60 bis unter 100 qm auftretenden Effekte wirken bei **anderen zu Wohnzwecken genutzten Grundstücken** in vergleichbarer Weise. Die Unterschiede ergeben sich daraus, dass bei größeren Eigentumswohnungen die auf den qm Wohnfläche bezogene Nettokaltmiete im Regelfall geringer und bei kleineren Eigentumswohnungen höher ausfallen. Im Vergleich zu Mietwohngrundstücken werden zwar bei Eigentumswohnungen die gleichen Nettomieten angesetzt. Allerdings sind bei Mietwohngrundstücken die Bewirtschaftungskosten niedriger (Anlage 40 zum BewG-E) und der Liegenschaftszinssatz mit 4,0 % (bis zu sechs Wohnungen) oder 4,5 % (mehr als sechs Wohnungen) anstatt 3,0 % höher (§ 256 Abs. 1 BewG-E). Die beiden Effekte wirken zwar gegenläufig. Allerdings kann davon ausgegangen werden, dass sich der höhere Liegenschaftszinssatz stärker auswirkt als die niedrigeren Bewirtschaftungskosten. Damit ergeben sich für Mietwohngrundstücke tendenziell niedrigere Werte pro qm Wohnfläche als für Eigentumswohnungen. Der höhere Liegenschaftszinssatz führt auch dazu, dass sich das Baujahr (bei Betrachtung der Absolutwerte) stärker auf den Wert des Gebäudes auswirkt. Dieser Effekt beruht darauf, dass das Baujahr über die Restnutzungsdauer den Vervielfältiger bestimmt.

Hinsichtlich des Verhältnisses der Nettokaltmieten zwischen Einfamilienhäusern und Zweifamilienhäusern einerseits und Eigentumswohnungen andererseits ist keine eindeutige Tendenz erkennbar. Die Nettokaltmieten für Eigentumswohnungen liegen zum Teil unter und zum Teil über den von Ein- oder Zweifamilienhäusern. Da bei Ein- oder Zweifamilienhäusern die Bewirtschaftungskosten geringer sind und der Liegenschaftszinssatz mit 2,5 % um einen halben Prozentpunkt niedriger ist als bei Eigentumswohnungen (§ 256 Abs. 1 BewG-E), fallen dennoch insbesondere bei jüngeren Ein- oder Zweifamilienhäusern die Werte pro qm Wohnfläche höher aus als bei Eigentumswohnungen. Aufgrund des bei Ein- oder Zweifamilienhäusern niedrigeren Liegenschaftszinssatzes geht der sich aus dem Baujahr ergebende Effekt (bei Betrachtung der Absolutwerte) etwas zurück.

b. Einbezug des Grund und Bodens

Der Bodenwert ergibt sich durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert. Nach der Konzeption des der Grundsteuerreform zugrundeliegenden Ertragswertverfahrens geht nicht der Bodenwert als sol-

cher in den Grundsteuerwert ein, sondern der abgezinste Bodenwert. Der Abzinsungszeitraum entspricht der Restnutzungsdauer des Gebäudes. Die Abzinsung fällt deshalb umso stärker aus, je jünger das Gebäude ist. Bei Eigentumswohnungen ergibt sich bei dem grundsätzlich heranzuziehenden Liegenschaftszinssatz von 3 % (§ 256 Abs. 1 BewG-E) ein Abzinsungsfaktor zwischen 0,4919 (Baujahr bis 1948)³⁶ und 0,0940 (Baujahr 2022).³⁷

Geht man beispielhaft von einem Grundstück mit einer Grundstücksfläche von 320 qm und zehn gleich großen Eigentumswohnungen aus, entfällt auf eine Wohnung ein Anteil an der Grundstücksfläche von 32 qm. Bei einer Wohnungsgröße von 80 qm ergibt sich für einen qm Wohnfläche ein Anteil am Grund und Boden von 0,4 qm (= 32 qm / 80 qm). Bei einem Bodenrichtwert von angenommen 400 €³⁸ entspricht dies einem Wert von 160 pro qm Wohnfläche (= 400 € × 0,4 qm). Der Bodenwert von 160 € pro qm Wohnfläche ist mit dem Abzinsungsfaktor zu multiplizieren. In Abhängigkeit von der Restnutzungsdauer des Gebäudes beläuft sich der Wert des auf einen qm Wohnfläche entfallenden abgezinste Bodenwerts auf 79 € (Baujahr 1948),³⁹ 39 € (Baujahr 1990) bzw. 15 € (Baujahr 2022).

Durch Addition von abgezinstem Bodenwert und Barwert des Reinertrags ergibt sich pro qm Wohnfläche ein Grundsteuerwert zwischen 980 € (Bau-

³⁶ Als Restnutzungsdauer ist mindestens ein Zeitraum von 30 % der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes anzusetzen. Bei einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren ergibt sich eine Mindestrestnutzungsdauer von 24 Jahren. Bei Eigentumswohnungen und den anderen Grundstücksarten, die mit dem Ertragswertverfahren bewertet werden, kommt diese Mindestrestnutzungsdauer damit zur Anwendung, wenn das Gebäude 1966 oder früher errichtet wurde.

³⁷ Nach § 266 Abs. 1 BewG-E sollen die Grundsteuerwerte zum 1.1.2022 festgesetzt werden. Siehe hierzu und zu den folgenden Zahlenangaben die Tabelle 5.

³⁸ Dieser Wert liegt über dem durchschnittlichen Preis für Bauplätze für Mehrfamilienhäuser. Siehe hierzu *Arbeitskreis der Gutachterausschüsse und Oberen Gutachterausschüsse in der Bundesrepublik Deutschland (AK OGA)*, Immobilienmarktbericht Deutschland 2017, abrufbar unter http://www.immobilienmarktbericht-deutschland.info/immobilienmarktbericht_deutschland/download/downloads-159434.html (zuletzt abgerufen am 17.5.2019), 170. Die Begründung für die Verwendung eines höheren Bodenrichtwerts liegt darin, dass der im Immobilienmarktbericht ausgewiesene Wert aus dem Jahr 2016 stammt. In einer überschlägigen Berechnung wurde berücksichtigt, dass bei Ermittlung des Grundsteuerwerts auf das Jahr 2022 abzustellen ist und dass in größeren Städten höhere Preisen bezahlt werden.

³⁹ $79 \text{ €} = 160 \text{ €} \times 0,4919$. Bei den anderen Baujahren ist analog zu verfahren.

jahr 1948) und 1.995 € (Baujahr 2022). Da bei jüngeren Gebäuden der Wert des Grund und Bodens niedriger und der Wert des Gebäudes höher ist, fällt beim Grundsteuerwert die Bandbreite absolut etwas geringer aus als beim Wert des Gebäudes: zwischen 980 € und 1.995 € anstatt zwischen 901 € und 1.980 €. Relativ gesehen geht allerdings die Differenz von 120 % auf 104 % zurück. Zusätzlicher Effekt ist, dass der Anteil des Grund und Bodens am Grundsteuerwert umso geringer ist, je später das Gebäude errichtet wurde. Beim Baujahr 1948 beträgt dieser Anteil 8,0 %, beim Baujahr 1990 2,6 % und bei Neubauten 0,8 %. Diese Aussage ist das Ergebnis von zwei sich verstärkenden Effekten: Der Wert des Grund und Bodens geht aufgrund der längeren Abzinsungsdauer zurück und der Wert des Gebäudes steigt, weil die Reinerträge über einen längeren Zeitraum angesetzt werden.

Tabelle 5: Beispiel für den zusätzlichen Einbezug des Werts des Grund und Bodens (Grundeffekt, Mieten auf den Bundesdurchschnitt bezogen)

Bauphase	bis 1948	1949–1978	1979–1990	1991–2000	ab 2001
angesetztes Baujahr	1948	1978	1990	2000	2022
Restnutzungsdauer	24 Jahre	36 Jahre	48 Jahre	58 Jahre	80 Jahre
Wert des Gebäudes pro qm Wohnfläche (Bundesdurchschnitt)	901 €	1.173 €	1.434 €	1.648 €	1.980 €
Anteil Bodenrichtwert pro qm Wohnfläche	160 €	160 €	160 €	160 €	160 €
Abzinsungsfaktor	0,4919	0,3450	0,2420	0,1801	0,0940
abgezinster Bodenwert pro qm	79 €	55 €	39 €	29 €	15 €
Grundsteuerwert	980 €	1.228 €	1.473 €	1.677 €	1.995 €
davon Grund und Boden	8,1 %	4,5 %	2,6 %	1,7 %	0,8 %
Gebäude	91,9 %	95,5 %	97,4 %	98,3 %	99,2 %

Die in der Tabelle 5 ausgewiesenen Werte geben nur eine von zahlreichen Kombinationen wieder. Bei dem diesen Berechnungen zugrunde liegenden Beispiel wurde ein im Bundesdurchschnitt relativ hoher Bodenrichtwert von 400 € angenommen. Dennoch ist der Anteil des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert relativ niedrig. Diese Aussage gilt insbesondere für neuere Gebäude. Die Ursache dafür ist, dass nach § 252 i.V.m. § 257 BewG-E beim Ertragswertverfahren der Wert des Grund und Bodens nur mit dem Barwert des am Ende der Nutzungsdauer des Gebäudes erzielbaren Erlöses in den Grundsteuerwert eingeht und der Verkaufserlös auf Basis der im Bewertungszeitpunkt geltenden Verhältnisse berechnet wird. Potentielle Wertsteigerungen bis zum Ende der Nutzungsdauer des Gebäudes, d.h. dem angenommen Verkaufszeitpunkt, bleiben nach den im BewG-E vorgesehenen Bewertungsregeln unberücksichtigt. Der Einfluss des Grund und Bodens auf den Grundsteuerwert geht noch weiter zurück, wenn der Bodenrichtwert niedriger ist als in der Beispielrechnung angenommen und wenn der Anteil des Grund und Bodens, der auf einen qm Wohnfläche entfällt, geringer ausfällt. Analog dazu erhöht sich der Anteil des Grundsteuerwerts, der auf dem Wert des Gebäudes beruht, umso mehr, je niedriger der Bodenrichtwert ist und je geringer die Größe des Grundstücks im Verhältnis zur Wohnfläche ist.

c. Zusammenwirken von Mietniveaustufe, Großstadtzuschlag und Bodenrichtwert

aa. Einflussfaktoren

Um den Grundeffekt der in die Berechnung des Grundsteuerwerts eingehenden Parameter offenzulegen, wurde bislang weitgehend von durchschnittlichen bzw. einheitlichen Werten ausgegangen. Das reformierte Bewertungsrecht sieht allerdings mehrere Ansätze vor, um den individuellen Verhältnissen in typisierender Weise Rechnung zu tragen. Zur Berücksichtigung der Mietniveauunterschiede zwischen den Gemeinden werden die Gemeinden in sechs Gruppen eingeteilt (§ 254 Abs. 2 BewG-E, Anlage 39 zum BewG-E, Rechtsverordnung auf der Grundlage des § 263 Abs. 2 BewG-E). Durch den Mietniveauzuschlag werden die landesweit geltenden Nettokaltmieten an die gemeindespezifischen Verhältnisse angepasst.

Der Wert des Grund und Bodens bestimmt sich nach dem Bodenrichtwert. Der Bodenrichtwert hängt davon ab, in welcher Bodenrichtwertzone das zu bewertende Grundstück liegt (§ 10 Abs. 3 ImmoWertV-E). Der Bodenrichtwert führt also zu einer Differenzierung entsprechend der Lage des Gebäu-

des innerhalb einer Gemeinde. Dieser Primäreffekt des Bodenrichtwerts wird durch zwei Sekundäreffekte verstärkt:

- Überschreitet in Großstädten mit mehr als 600.000 Einwohnern der Bodenrichtwert einen bestimmten Wert (bei Eigentumswohnungen 3.600 €), ist die Nettokaltmiete zusätzlich zum Mietniveauszuschlag um 10 % zu erhöhen (Großstadtzuschlag, Teil III der Anlage 39 zum BewG-E). Der Großstadtzuschlag führt zu einem Anstieg des Werts des Gebäudes, der zusätzlich zum hohen Wert des Bodens den Grundsteuerwert erhöht.
- Liegt der Bodenrichtwert über einem vorgegebenen Betrag, verringert sich der Liegenschaftszinssatz. Bei Eigentumswohnungen wird der grundsätzlich anzuwendende Liegenschaftszinssatz von 3,0 % ab einem Bodenrichtwert von 2.000 € auf bis zu 2,0 % reduziert. Diese Untergrenze wird ab einem Bodenrichtwert von 3.000 € erreicht (§ 256 Abs. 3 BewG-E). Die Reduzierung des Liegenschaftszinssatzes löst sowohl einen Anstieg des Barwerts des Reinertrags als auch des abgezinnten Bodenwerts aus. Dies bedeutet, dass der Anstieg des Bodenrichtwerts über 2.000 € hinaus zusätzlich mittelbar sowohl zu einer Erhöhung des Werts des Gebäudes als auch des Werts des Grund und Bodens führt.

Ein Anstieg des Bodenrichtwerts kann sich also bis zu dreimal auswirken. Bei höheren Bodenrichtwerten wird der Primäreffekt um bis zu zwei Sekundäreffekte verstärkt: zwischen 2.000 € und 3.000 € Senkung des Liegenschaftszinssatzes und ab 3.600 € in Städten mit mehr als 600.000 Einwohnern Ansatz des Großstadtzuschlags.

bb. Beispielrechnung für einen Neubau

Der dreifache wertsteigernde Effekt von hohen Bodenrichtwerten wird beispielhaft für Bodenrichtwerte von 40 €, 400 € und 4.000 € demonstriert. Es wird angenommen, dass der Bodenrichtwert von 40 € für eine Gemeinde gilt, die der Mietniveaustufe 1 zugeordnet wird (als Landgemeinde bezeichnet). Beim Bodenrichtwert von 400 € soll die Mietniveaustufe 3 gelten (kleine Großstadt) und beim Bodenrichtwert von 4.000 € die Mietniveaustufe 6 (große Großstadt). Durch diese Werte kann eine sehr große Bandbreite abgedeckt werden. Auf diese Weise soll erkennbar werden, zu welchen Wertdifferenzen die Grundsteuerreform nach den im Referentenentwurf vorgesehenen Bewertungsparametern innerhalb eines Bundeslands führen kann.

Die Auswirkungen der Mietniveaustufen, des Großstadtzuschlags und des Bodenrichtwerts werden für eine Eigentumswohnung abgeleitet, die in Bay-

ern belegen ist, d.h. in dem Bundesland, in dem die höchsten Nettokaltmieten vorgegeben werden.⁴⁰ Hinsichtlich des Baujahres wird zwischen einem Neubau (Baujahr 2022)⁴¹ und einer Bestandswohnung differenziert. Bei der im nachfolgenden Abschnitt IV.5.c.cc. (S. 37 ff.) untersuchten Bestandswohnung wird davon ausgegangen, dass die Eigentumswohnung im Jahr 1978 errichtet wurde. Das Baujahr wirkt sich zum einen auf die Nettokaltmiete und die Bewirtschaftungskosten und zum anderen über die Restnutzungsdauer auf den beim Ertragswertverfahren entstehenden Zeiteffekt aus.

Hat die Eigentumswohnung eine Größe von 80 qm, fällt diese in die Kategorie zwischen 60 und unter 100 qm. Die sich für diese Wohnung ergebenden Zahlenwerte sind in der Tabelle 6 zusammengestellt. Bei einer in Bayern belegenen Eigentumswohnung ist bei dieser Wohnungsgröße für die Berechnung des **Werts des Gebäudes** von einer monatlichen Nettokaltmiete von 8,54 € auszugehen. Unter Berücksichtigung von den für Neubauten anzusetzenden Bewirtschaftungskosten von 23 % der Jahreskaltmiete ergibt sich ein Jahresreinertrag von 78,910 € pro qm Wohnfläche: $8,54 \text{ € pro qm} \times (1-0,23) \times 12 \text{ Monate}$. Bei der Mietniveaustufe 1 sind aufgrund des 22,5%igen Abschlags davon nur 77,50 % anzusetzen: $61,155 \text{ €} (= 78,910 \text{ €} \times [1-0,225])$. Bei der Mietniveaustufe 3 entfällt ein Mietniveauezuschlag⁴² und aufgrund der Lage des Grundstücks in einer kleineren Großstadt auch der Großstadtzuschlag. Bei der Mietniveaustufe 6 ist der Ausgangswert sowohl wegen des 32,5%igen Mietniveauezuschlags als auch wegen des 10%igen Großstadtzuschlags um 45,75 % auf 115,011 € $(= 78,910 \text{ €} \times 1,325 \times 1,100)$ zu erhöhen. Bezogen auf die Mietniveaustufe 1 liegt der jährliche Reinertrag bei der Mietniveaustufe 3 um 29 % $(= 78,910 \text{ € im Vergleich zu } 61,155 \text{ €})$ und bei der Mietniveaustufe 6 um 88 % $(= 115,011 \text{ € im Vergleich zu } 61,155 \text{ €})$ höher.

Die aus dieser Bandbreite resultierenden Effekte auf den Grundsteuerwert vergrößern sich dadurch, dass bei Bodenrichtwerten von mehr als 2.000 € sich bei Eigentumswohnungen der Liegenschaftszinssatz von 3 % sukzes-

⁴⁰ Im Abschnitt IV.5.a. (S. 24 ff.) wurde die sich im Bundesdurchschnitt ergebende Nettokaltmiete angesetzt. Die in diesem Abschnitt berechneten Werte des Gebäudes liegen deshalb etwas höher.

⁴¹ Es ist vorgesehen, die Grundsteuerwerte zum 1.1.2022 festzusetzen (§ 266 Abs. 1 BewG-E).

⁴² Deshalb wurde für die Berechnungen die Mietniveaustufe 3 ausgewählt. Bei der Mietniveaustufe 4 wird auf die Nettokaltmiete ein Zuschlag von 10 % vorgenommen (Teil II der Anlage 39 zum BewG-E).

sive reduziert und ab einem Bodenrichtwert von 3.000 € die Untergrenze von 2 % erreicht. Bei den Mietniveaustufen 1 und 3 ist der Reinertrag mit 3 % abzuzinsen, da im Beispielfall der Bodenrichtwert mit 40 € bzw. 400 € unter diesem Grenzwert liegt. Damit ergibt sich für Neubauten bei den Mietniveaustufen 1 und 3 ein Vervielfältiger von 30,20. Bei der Mietniveaustufe 6 wird im Beispiel von einem Bodenrichtwert von 4.000 € ausgegangen. Der deshalb anzusetzende Liegenschaftszinssatz von 2 % führt zu einem Vervielfältiger von 39,74. Der Wert des Gebäudes liegt damit zwischen 1.847 € (Mietniveaustufe 1), 2.383 € (Mietniveaustufe 3) und 4.571 € (Mietniveaustufe 6). Die Bandbreite beim Reinertrag von 88 % hat sich über den Folgeeffekt des hohen Bodenrichtwerts auf den Liegenschaftszinssatz beim Barwert des Reinertrags, d.h. beim Wert des Gebäudes, auf 147 % erhöht. Dieser Wert ergibt sich durch den Vergleich des Barwerts des Reinertrags von 1.847 € mit dem Wert von 4.571 €.

Tabelle 6: Bandbreite des Grundsteuerwerts in Abhängigkeit von der Lage des Grundstücks (Neubau)

	Mietniveaustufe 1 (Land-gemeinde)	Mietniveaustufe 3 (kleinere Großstadt)	Mietniveaustufe 6 (große Großstadt)
Gebäude			
Faktor für Mietniveau	0,7750	1,0000	1,3250
Faktor für Großstadt-zuschlag	1,0000	1,0000	1,1000
Multiplikator für Ausgangswert	0,7750	1,0000	1,4575
Reinertrag pro qm (Jahreswert)	61,155	78,910	115,011
im Vergleich zur Mietniveaustufe 1	-.-	+29 %	+88 %
Vervielfältiger	30,20	30,20	39,74
Gebäudewert pro qm	1.847 €	2.383 €	4.571 €
im Vergleich zur Mietniveaustufe 1	-.-	+29 %	+147 %
Grund und Boden			
Bodenrichtwert pro qm	40 €	400 €	4.000 €
im Vergleich zur Mietniveaustufe 1	-.-	+900 %	+9.000 %

Anteil Bodenrichtwert pro qm Wohnfläche	16 €	160 €	1.600 €
Abzinsungsfaktor	0,0940	0,0940	0,2051
abgezinster Bodenwert pro qm Wohnfläche	1,50 €	15,04 €	328,16 €
im Vergleich zur Mietniveaustufe 1	-.-	+900 %	+21.777 %
Grundsteuerwert pro qm Wohnfläche	1.848 €	2.398 €	4.899 €
im Vergleich zur Mietniveaustufe 1	-.-	+30 %	+165 %
davon Grund und Boden	0,1 %	0,6 %	6,7 %
Gebäude	99,9 %	99,4 %	92,3 %

Die großen Differenzen beim Bodenrichtwert (Primäreffekt) werden über den bei Bodenrichtwerten von mehr als 2.000 € geringeren Liegenschaftszinssatz verstärkt (Sekundäreffekt). Bei der Mietniveaustufe 6 macht der **Wert des Grund und Bodens**, der auf einen qm Wohnfläche entfällt, 21.777 % des Werts in der Mietniveaustufe 1 aus (= 1,50 € bezogen auf 328,16 €). Ohne die Folgewirkung des Bodenrichtwerts auf den Liegenschaftszinssatz würde die Differenz bei den Bodenrichtwerten „nur“ 9.900 % betragen (= 16 € bezogen auf 1.600 €).⁴³ Bei der Beurteilung dieser äußerst hohen Prozentwerte ist allerdings zu berücksichtigen, dass bei Neubauten aufgrund des langen Abzinsungszeitraums der Wert des Grund und Bodens absolut betrachtet verhältnismäßig niedrig ausfällt.

Der Wert des Gebäudes und der Wert des Grund und Bodens sind durch Addition zum **Grundsteuerwert** zusammenzufassen. Im Beispiel beträgt der Grundsteuerwert in der Mietniveaustufe 1 1.848 €, in der Mietniveaustufe 3 2.398 € und in der Mietniveaustufe 6 4.899 €. Im Vergleich zur Mietniveaustufe 1 liegt der Grundsteuerwert in der Mietniveaustufe 3 um 30 % und in der Mietniveaustufe 6 um 165 % höher.

Von der Differenz zwischen 1.848 € und 4.899 € sind 88 Prozentpunkte auf den Unterschied bei den pauschaliert angesetzten Mieten und Bewirtschaftungskosten zurückzuführen. Weitere 59 Prozentpunkte ergeben sich daraus, dass bei der Mietniveaustufe 6 die Reinerträge mit einem geringeren Lie-

⁴³ Im Beispiel entfällt auf einen qm Wohnfläche ein Anteil am Grund und Boden von 0,4 qm.

genschaftszinssatz diskontiert werden als in den Mietniveaustufen 1 und 3 (erster Sekundäreffekt des hohen Bodenrichtwerts). Die sich beim Gebäude ergebende Differenz von 147 % (= 88 Prozentpunkte + 59 Prozentpunkte) wird durch die Unterschiede beim abgezinsten Bodenwert um weitere 18 Prozentpunkte verstärkt. Der Primäreffekt des höheren Bodenrichtwerts wird dadurch verstärkt, dass bei hohen Bodenrichtwerten die Abzinsung des Bodenwerts mit einem geringeren Liegenschaftszinssatz vorgenommen wird (zweiter Sekundäreffekt des hohen Bodenrichtwerts).

Die hohe Differenz bei den Bodenrichtwerten (im Beispiel von 40 € bis 4.000 €, davon 16 € bzw. 1.600 € pro qm Wohnfläche) wirkt sich hinsichtlich des **Anteils des Grundsteuerwerts, der auf den Grund und Boden entfällt**, bei dem betrachteten Neubau nur in verhältnismäßig geringem Umfang auf den Grundsteuerwert aus. Dies liegt daran, dass bei dem für die Grundsteuerreform vorgesehenen Ertragswertverfahren nicht der Bodenrichtwert, sondern der Barwert des Bodenwerts angesetzt wird (§ 252 i.V.m. § 257 BewG-E). Die Abzinsung ist über die Restnutzungsdauer des Gebäudes vorzunehmen. Bei Neubauten erstreckt sich der Diskontierungszeitraum über 80 Jahre. Bei der beispielhaft betrachteten Eigentumswohnung macht der Wert des Grund und Bodens am Grundsteuerwert in der Landgemeinde (Mietniveaustufe 1, geringer Bodenrichtwert) nur 0,1 % aus. In der kleineren Großstadt (Mietniveaustufe 3, höherer Bodenrichtwert) erhöht sich dieser Anteil auf 0,6 %. In der großen Großstadt (Mietniveaustufe 6, sehr hoher Bodenrichtwert) steigt dieser Anteil auf 6,7 %. Der Ansatz des abgezinsten Bodenwerts führt dazu, dass sich der Anstieg des Bodenrichtwerts um 3.960 € von 40 € auf 4.000 € nur in abgeschwächter Form auf den Grundsteuerwert auswirkt. Von der Differenz bei dem Anteil der Bodenrichtwerte pro qm Wohnfläche von 1.584 € (= 1.600 € - 16 €) gehen über den abgezinsten Bodenwert nur 326,66 € (= 328,16 € - 1,50 €) in den Grundsteuerwert ein. Wesentlich gravierender als der Primäreffekt des Anstiegs des Bodenrichtwerts ist der Folgeeffekt über den Liegenschaftszinssatz auf den Wert des Gebäudes. Der zweite Sekundäreffekt führt über den Großstadtzuschlag zu einer weiteren Erhöhung der Differenzen beim Grundsteuerwert. Da sich beide Effekte beim Wert des Gebäudes bemerkbar machen, steigt der Anteil des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert weniger stark, als es ohne diese beiden Folgeeffekte wäre.

Durch den Einbezug des Zusammenwirkens von Mietniveauezuschlag, Großstadtzuschlag und Bodenrichtwert hat sich der Anteil erhöht, der vom Grundsteuerwert auf den Grund und Boden entfällt. Dies gilt insbesondere für das

Gebäude, das in der Gemeinde belegen ist, bei der die Mietniveaustufe 6 zur Anwendung kommt.⁴⁴

cc. Beispielrechnung für eine Bestandswohnung

Für die in diesem Abschnitt betrachtete Bestandswohnung wird angenommen, dass diese im Jahr 1978 errichtet wurde. Es handelt sich also um ein Gebäude, das zum Bewertungsstichtag 1.1.2022 (§ 266 Abs. 1 BewG-E) 44 Jahre alt ist. Bei einer gesetzlich vorgegebenen wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren (Anlage 38 zum BewG-E) hat das Gebäude zu diesem Zeitpunkt eine Restnutzungsdauer von 36 Jahren. Im Vergleich zu einem im vorangehenden Abschnitt untersuchten Neubau sind niedrigere Nettokaltmieten und höhere Bewirtschaftungskosten anzusetzen. Der Haupteffekt ergibt sich daraus, dass bei Bestandswohnungen die Abzinsung über einen (deutlich) geringeren Zeitraum vorzunehmen ist. Die Ergebnisse für diese Bestandswohnung sind in der Tabelle 7 ausgewiesen.

Bei einer in Bayern belegenen Eigentumswohnung mit einer Größe von 80 qm, die im Jahr 1978 errichtet wurde, liegt der Ermittlung des **Werts des Gebäudes** eine monatliche Nettokaltmiete von 7,74 € zugrunde. Die Bewirtschaftungskosten werden mit 29 % der Jahresmiete pauschaliert. Aus diesen Werten ergibt sich ein Jahresreinertrag von 65,945 € pro qm Wohnfläche: $7,74 \text{ € pro qm} \times (1-0,29) \times 12$. Bei Eigentumswohnungen, die in einer Gemeinde belegen sind, die der Mietniveaustufe 1 zugeordnet wird, ist dieser Wert um 22,5 % zu reduzieren. Der Reinertrag beträgt damit nur 51,107 € (= $65,945 \text{ €} \times [1-0,225]$). Bei Gemeinden in der Mietniveaustufe 3 wird der Wert von 65,945 € ohne Modifikation übernommen. Bei der Mietniveaustufe 6 erhöht sich der Ausgangswert sowohl durch den 32,5%igen Mietniveazuschlag als auch durch den 10%igen Großstadtzuschlag auf 96,115 € (= $65,945 \text{ €} \times 1,325 \times 1,100$). Bei der Mietniveaustufe 3 ist der Jahresreinertrag um 29 % höher als bei der Mietniveaustufe 1 (= 65,945 € bezogen auf 51,107 €). Bei der Mietniveaustufe 6 ist der Jahresreinertrag um 88 % (= 96,115 € bezogen auf 51,107 €) höher als bei der Mietniveaustufe 1.

⁴⁴ Bei den beiden anderen Mietniveaustufen liegt der Anteil des Grund und Bodens unter dem im Abschnitt IV.5.b. (Tabelle 5, S. 30) für den Grundeffekt berechneten Prozentwert, weil bei dem dort verwendeten Beispiel für die Nettokaltmiete der Bundesdurchschnitt und nicht die in Bayern höhere Nettokaltmiete herangezogen wurde. In der Mietniveaustufe 1 wird dieser Effekt dadurch deutlich verstärkt, dass mit einem Bodenrichtwert von 40 € und nicht mit einem Bodenrichtwert von 400 € gerechnet wird.

Bei den Mietniveaustufen 1 und 3 ist der Reinertrag mit dem für Eigentumswohnungen grundsätzlich vorgesehenen Liegenschaftszinssatz von 3 % abzuzinsen. Der Vervielfältiger für eine Wohnung, die 1978 errichtet wurde, beträgt in diesen beiden Fällen 21,83. Bei der Mietniveaustufe 6 reduziert sich aufgrund des hohen Bodenrichtwerts der Liegenschaftszinssatz auf 2 %. Der Vervielfältiger steigt auf 25,49. Hieraus ergibt sich ein Barwert des Reinertrags von 1.116 € (Mietniveaustufe 1), 1.440 € (Mietniveaustufe 3) und 2.450 € (Mietniveaustufe 6). Die Bandbreite beim Reinertrag von 88 % hat sich über den Folgeeffekt des hohen Bodenrichtwerts auf den Liegenschaftszinssatz beim Wert des Gebäudes auf 120 % (= 1.116 € bezogen auf 2.450 €) erhöht.

Tabelle 7: Bandbreite des Grundsteuerwerts in Abhängigkeit von der Lage des Grundstücks (Bestandswohnung, Baujahr 1978)

	Mietniveaustufe 1 (Landgemeinde)	Mietniveaustufe 3 (kleinere Großstadt)	Mietniveaustufe 6 (große Großstadt)
Gebäude			
Faktor für Mietniveau	0,7750	1,0000	1,3250
Faktor für Großstadtzuschlag	1,0000	1,0000	1,1000
Multiplikator für Ausgangswert	0,7750	1,0000	1,4575
Reinertrag pro qm (Jahreswert)	51,107	65,945	96,115
im Vergleich zur Mietniveaustufe 1	--	+29 %	+88 %
Vervielfältiger	21,83	21,83	25,49
Gebäudewert pro qm	1.116 €	1.440 €	2.450 €
im Vergleich zur Mietniveaustufe 1	--	+29 %	+120 %
Grund und Boden			
Bodenrichtwert pro qm	40 €	400 €	4.000 €
im Vergleich zur Mietniveaustufe 1	--	+900 %	+9.000 %
Anteil Bodenrichtwert pro qm Wohnfläche	16 €	160 €	1.600 €
Abzinsungsfaktor	0,3450	0,3450	0,4902

abgezinster Bodenwert pro qm Wohnfläche	5,52 €	55,20 €	784,32 €
im Vergleich zur Mietniveaustufe 1	-.-	+900 %	+14.109 %
Grundsteuerwert pro qm Wohnfläche	1.121 €	1.495 €	3.234 €
im Vergleich zur Mietniveaustufe 1	-.-	+33 %	+188 %
davon Grund und Boden	0,5 %	3,7 %	24,3 %
Gebäude	99,5 %	96,3 %	75,7 %

In Abhängigkeit vom Bodenrichtwert entfällt im Beispiel pro qm Wohnfläche ein **Bodenwert** von 16 €, 160 € bzw. 1.600 €. ⁴⁵ Diese Werte sind über die Restnutzungsdauer von 36 Jahren abzuzinsen. Damit ergeben sich anteilige abgezinste Bodenwerte von 5,52 €, 55,20 € bzw. 784,32 €. Bei der Mietniveaustufe 6 liegt der Liegenschaftszinssatz mit 2 % um einen Prozentpunkt unter dem bei Eigentumswohnungen grundsätzlich anzusetzenden Liegenschaftszinssatz von 3 %. Vor Abzinsung besteht bei den Bodenrichtwerten eine Differenz von 9.900 % (= 16 € bezogen auf 1.600 €). Durch den Abzinsungseffekt erhöht sich diese Bandbreite auf 14.109 % (= 5,52 € bezogen auf 784,32 €).

Nach Zusammenfassung des Werts des Gebäudes und des Werts des Grund und Bodens ergibt sich für die im Beispiel betrachtete Bestandswohnung ein **Grundsteuerwert** von 1.121 € (Mietniveaustufe 1), 1.495 € (Mietniveaustufe 3) bzw. 3.234 € (Mietniveaustufe 6). Bei der Mietniveaustufe 3 sind dies im Vergleich mit der Mietniveaustufe 1 33 % mehr. Bei der Mietniveaustufe 6 ergibt sich ein Grundsteuerwert, der um 188 % höher ist als bei der Mietniveaustufe 1. Diese Differenz zwischen den Mietniveaustufen 1 und 6 verteilt sich wie folgt:

- 88 Prozentpunkte auf die Unterschiede bei den pauschaliert angesetzten Reinerträgen
- 32 Prozentpunkte wegen den Effekten des bei der Mietniveaustufe 6 niedrigeren Liegenschaftszinssatzes auf den Wert des Gebäudes
- 68 Prozentpunkte wegen den Effekten des bei der Mietniveaustufe 6 niedrigeren Liegenschaftszinssatzes auf den Wert des Grund und Bodens.

⁴⁵ Im Beispiel entfällt auf einen qm Wohnfläche ein Anteil am Grund und Boden von 0,4 qm.

Der **Anteil des Grund und Bodens am Grundsteuerwert** beträgt 0,5 % (Mietniveaustufe 1), 3,7 % (Mietniveaustufe 3) bzw. 24,3 % (Mietniveaustufe 6). Der relativ hohe Anteil bei der Mietniveaustufe 6 beruht darauf, dass bei dieser Gemeinde der Bodenrichtwert sehr hoch ist und dass der Liegenschaftszinssatz von 2 % um einen Prozentpunkt niedriger ist als bei den Mietniveaustufen 1 und 3. Der Zinseffekt wirkt auf den Wert des Grund und Bodens stärker als auf den Wert des Gebäudes.

Durch den Einbezug des Zusammenwirkens von Mietniveauezuschlag, Großstadtzuschlag und Bodenrichtwert hat sich bei Bestandswohnungen in der Mietniveaustufe 6 der Anteil, der vom Grundsteuerwert auf den Wert des Grund und Bodens entfällt, noch stärker erhöht als bei Neubauten.⁴⁶

dd. Vergleich zwischen Neubau und Bestandswohnung

Aus Tabelle 8 (S. 41) ist erkennbar, dass sich für Neubauten wesentlich höhere Grundsteuerwerte ergeben als für Bestandsbauten (Baujahr 1978). Diese Differenz ist nur zum geringen Teil auf die Unterschiede bei den Nettokaltmieten und den Bewirtschaftungskosten zurückzuführen: In der Mietniveaustufe 3 beträgt der Reinertrag pro qm Wohnung beim Neubau 78,910 € und bei der Bestandswohnung 65,945 €. Der Haupteffekt besteht darin, dass bei Neubauten die Reinerträge über die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren angesetzt werden, während bei Bestandsbauten die Reinerträge nur über die Restnutzungsdauer des Gebäudes von im Beispielfall 36 Jahren in die Berechnungen eingehen. In den Mietniveaustufen 1 und 3 ist bei Neubauten ein Vervielfältiger von 30,20 zu verwenden, demgegenüber beträgt dieser bei der Bestandswohnung nur 21,83. Bei der Mietniveaustufe 6 fällt der Unterschied aufgrund des bei hohen Bodenrichtwerten geringeren Liegenschaftszinssatzes mit 39,74 im Vergleich zu 25,49 noch größer aus.

Aufgrund des bei Neubauten längeren Abzinsungszeitraums als bei Bestandswohnungen ist der Anteil des Bodenwerts bei Neubauten deutlich niedriger.

⁴⁶ Bei den beiden anderen Mietniveaustufen liegt der Anteil des Grund und Bodens unter dem im Abschnitt IV.5.b. (Tabelle 5, S. 30) für den Grundeffekt berechneten Prozentwert, weil bei dem dort verwendeten Beispiel für die Nettokaltmiete der Bundesdurchschnitt und nicht die in Bayern höhere Nettokaltmiete herangezogen wurde. In der Mietniveaustufe 1 wird dieser Effekt dadurch deutlich verstärkt, dass mit einem Bodenrichtwert von 40 € und nicht mit einem Bodenrichtwert von 400 € gerechnet wird.

Da der Anteil des Grund und Bodens am Grundsteuerwert wesentlich geringer ausfällt als der Anteil des Gebäudewerts, ergeben sich bei Neubauten per Saldo höhere Grundsteuerwerte. Der beim Gebäudewert durch das Baujahr ausgelöste Effekt wird durch den gegenläufigen Effekt beim Grund und Boden nur zum Teil neutralisiert.

Tabelle 8: Vergleich der Grundsteuerwerte in Abhängigkeit vom Baujahr für den Beispielfall

	Mietniveaustufe 1 (Land-gemeinde)	Mietniveaustufe 3 (kleinere Großstadt)	Mietniveaustufe 6 (große Großstadt)
Neubau	1.848 €	2.398 €	4.899 €
davon Wert des Gebäudes	1.847 €	2.383 €	4.571 €
Wert des Grund und Bodens	1,50 €	15,04 €	328,16 €
Bestandswohnung (Baujahr 1978)	1.121 €	1.495 €	3.234 €
davon Wert des Gebäudes	1.116 €	1.440 €	2.450 €
Wert des Grund und Bodens	5,52 €	55,20 €	784,32 €

Die Abstände zwischen den Mietniveaustufen fallen hinsichtlich des Reinertrags bei Neubauten und Bestandswohnungen mit jeweils 88 % gleich aus. Durch die Abzinsung des Reinertrags erhöht sich bei Neubauten die Bandbreite auf 147 %, während sie bei der betrachteten Bestandswohnung nur auf 120 % ansteigt. Durch den Einbezug des Grund und Bodens liegt beim Neubau der Grundsteuerwert in der Mietniveaustufe 6 um 165 % höher als in der Mietniveaustufe 1. Der geringere Abzinsungszeitraum und der gleichzeitig damit ansteigende Anteil des Bodenwerts am Grundsteuerwert bedeutet, dass sich mit einer Bandbreite von 188 % die Grundsteuerwerte bei der Bestandswohnung zwischen den Mietniveaustufen deutlicher unterscheiden.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass beim Wert des Gebäudes die Bandbreite zwischen den Mietniveaustufen 1 und 6 bei Neubauten größer ist als bei Bestandswohnungen (= 147 % im Vergleich zu 120 %). Nach Einbezug des Werts des Grund und Bodens kehrt sich das Vorzeichen um: Beim Grundsteuerwert ist bei Neubauten die Bandbreite mit 165 % niedriger als

bei der Bestandswohnung, bei der die Differenz zwischen dem geringsten und dem höchsten Grundsteuerwert 188 % ausmacht.

ee. Ein Versuch zum Vergleich des Grundsteuerwerts mit dem Verkehrswert

Häufig besteht die Erwartung, für die Ermittlung der für die Grundsteuer heranzuziehenden Bemessungsgrundlage den Verkehrswert eines Grundstücks möglichst exakt zu ermitteln. Aufgrund der hohen Individualität von Immobilien kann diese Erwartung allerdings nicht erfüllt werden. Wenn der Wert des Grundstücks nicht bekannt ist, kann auch nicht bestimmt werden, ob eine individuelle Berechnung zu einem „besseren“ Ergebnis führt als ein standardisiertes Verfahren.⁴⁷

Ein umfassender Vergleich mit dem Verkehrswert ist also aufgrund fehlender Informationen über die individuellen Verhältnisse und deren Auswirkungen auf den Verkehrswert nicht möglich. Um dennoch einen ersten Eindruck zu gewinnen, ob die im Referentenentwurf vorgesehene Ausgestaltung des Ertragswertverfahrens zumindest bei Eigentumswohnungen zu einer „relations- und realitätsgerechten Bewertung“⁴⁸ führt, werden die sich im Beispielfall ergebenden Werte mit den Angaben verglichen, die in der Immobilien-Kompass-Karte des Wirtschaftsmagazins *Capital* im Internet veröffentlicht werden. Diese Quelle wurde verwendet, weil die Werte sowohl nach Gemeinden als auch nach Stadtteilen sowie nach Neubauten und Bestandswohnungen differenziert ausgewiesen werden. Neben dem Durchschnittswert werden auch jeweils Bandbreiten angegeben.⁴⁹

⁴⁷ Vgl. *Hey/Maiterth/Houben*, ifst-Schrift 483, 2012, 114–117.

⁴⁸ So z.B. die Formulierung im *Referentenentwurf*, 90.

⁴⁹ Zu den methodischen Grundlagen und den gemeindespezifischen Ergebnissen dieser Datensammlung siehe *Capital*, Immobilien-Kompass-Karte, abrufbar unter <https://www.capital.de/immobilien-kompass> (zuletzt abgerufen am 17.5.2019). Zum Überblick über die Werte von Immobilien siehe auch *Arbeitskreis der Gutachterausschüsse und Oberen Gutachterausschüsse in der Bundesrepublik Deutschland (AK OGA)*, Immobilienmarktbericht Deutschland 2017, abrufbar unter http://www.immobilienmarktbericht-deutschland.info/immobilienmarktbericht_deutschland/download/downloads-159434.html (zuletzt abgerufen am 17.5.2019); *Gesellschaft für Verbraucherinformation*, Grundstückspreise 2019: Was kostet Bauland in Deutschland?, abrufbar unter <https://www.vergleich.de/grundstueckspreise.html#c207956> (zuletzt abgerufen am 17.5.2019) und *Statistisches Bundesamt*, Bau- und Immobilienpreisindizes, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Preise/Baupreise-Immobilienpreisindex/_inhalt.html (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

Adelshofen (Mittelfranken) wurde als Beispiel für eine bayerische Gemeinde herangezogen, für die die Mietniveaustufe 1 gilt. Für die Mietniveaustufe 3 wurde die Stadt Fürth (Bayern) ausgewählt. Die Mietniveaustufe 6 wird durch die Landeshauptstadt München repräsentiert.

Die in der Tabelle 9 für Wohnungen zusammengestellten Werte zeigen, dass die nach den im Referentenentwurf vorgesehenen Bewertungsregeln sich ergebenden Grundsteuerwerte durchweg unter den in der Immobilien-Kompass-Karte für alle Grundstücke einer Gemeinden zusammengefassten Werten liegen und dass die Abweichungen bei höheren Mietniveaustufen größer ausfallen. Dies gilt sowohl für den für die Gesamtgemeinde ausgewiesenen Durchschnittswert als auch für die für die Gesamtgemeinde ermittelte Bandbreite. Ob diese Ergebnisse eher zufällig sind oder ob das ausgewählte Beispiel eine allgemeine Tendenz zum Ausdruck bringt, kann ohne differenzierte Untersuchung nicht beurteilt werden. Allgemein gültige Aussagen zum Verhältnis zwischen dem Grundsteuerwert und dem Verkehrswert einer Eigentumswohnung lassen sich aufgrund der hier stark vereinfachten Analysen nicht treffen. Da auch nicht klar ist, ob die in der Immobilien-Kompass-Karte ausgewiesenen Werte tatsächlich den Verkehrswert repräsentieren oder ob sie nur eine grobe Orientierung über die Marktpreise erlauben, können die sich im Beispielfall ergebenden Ergebnisse lediglich als ein Indiz zur Aussagekraft der Grundsteuerwerte gewertet werden.

Tabelle 9: Vergleich der Grundsteuerwerte mit den in der Immobilien-Kompass-Karte ausgewiesenen Werten

	Mietniveau- stufe 1 (Adelshofen)*	Mietniveau- stufe 3 (Fürth)	Mietniveau- stufe 6 (München)
Neubau			
Grundsteuerwert	1.848 €	2.398 €	4.899 €
Durchschnittswert (Gesamtgemeinde)	2.175 €	3.991 €	8.452 €
Bandbreite (Gesamtgemeinde)	--	3.549 € – 4.713 €	6.583 € – 10.659 €
Durchschnittswert (nach Stadtteilen differenziert)	--	3.002 € – 4.775 €	6.526 € – 18.619 €
Bestandswohnung (Baujahr 1978)			
Grundsteuerwert	1.121 €	1.495 €	3.234 €
Durchschnittswert	1.147 €	2.694 €	7.255 €
Bandbreite (Gesamtgemeinde)	--	1.997 € – 3.562 €	4.971 € – 10.148 €

* Für Adelshofen (Mittelfranken) wird in der Immobilien-Kompass-Karte nur ein Durchschnittswert angegeben. Bandbreiten werden in dieser Quelle in kleineren Gemeinden häufig nicht ausgewiesen.

Im Referentenentwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz wird zwar in jeder Gemeinde nach der Grundstücksart, dem Baujahr und der Wohnfläche differenziert. Allerdings wird für jede Gruppe innerhalb einer Gemeinde der gleiche Grundsteuerwert angesetzt. Welche Abweichungen innerhalb einer Gemeinde auftreten können, wird beispielhaft für Neubauten verdeutlicht. In Fürth ergibt sich über das gesamte Stadtgebiet betrachtet für Neubauten ein Durchschnittswert von 3.991 €. Innerhalb der einzelnen Stadtteile liegen allerdings die durchschnittlichen Werte in einer Bandbreite von 3.002 € und 4.775 €. In München ergibt sich innerhalb der Stadtteile eine noch größere Streuung.

Bei einer stadtteilsbezogenen Betrachtung liegt in der bayerischen Landeshauptstadt die Untergrenze für den Durchschnittswert bei 6.526 € und die Obergrenze bei 18.619 €. Für die einzelnen Grundstücke können sich Werte ergeben, die noch unter oder über dem innerhalb eines Stadtteils errechneten Durchschnittswert liegen können. Es ist zu vermuten, dass sich diese Aussagen zur fehlenden Differenzierung der Grundsteuerwerte innerhalb einer Gemeinde insbesondere auf größere Gemeinden übertragen lassen. Zu

beachten ist allerdings, dass innerhalb von größeren Gemeinden mehrere Bodenrichtwertzonen gebildet werden.⁵⁰ Aufgrund der sich daraus ergebenden Unterschiede beim Bodenrichtwert fallen möglicherweise die Abweichungen niedriger aus, als es auf den ersten Blick erscheint.

Bei der Beurteilung der vorgestellten Ergebnisse ist zu beachten, dass diese sowohl von den im Beispielfall angenommenen Daten als auch der für die näherungsweise Bestimmung der Verkehrswerte verwendeten Quelle abhängen. Es kann auch nicht angegeben werden, in welcher Weise in der herangezogenen Datenquelle stichtagsbezogene Effekte auftreten. Zusätzlich kann ein Vergleich mit dem zum Bewertungsstichtag 1.1.2022 (§ 266 Abs. 1 BewG-E) sich ergebenden Verkehrswerten naturgemäß zum derzeitigen Zeitpunkt noch nicht vorgenommen werden.

⁵⁰ Die Bodenrichtwertzonen sind grundsätzlich so abzugrenzen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrheit der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als 30 % betragen (§ 10 Abs. 3 ImmoWertV-E).

V. Bewertung von bebauten Grundstücken nach dem Sachwertverfahren

1. Konzeption des Sachwertverfahrens

Das zurzeit für die Grundsteuer geltende Sachwertverfahren (§ 83–§ 90 BewG) wird an den aktuellen Stand des Wertermittlungsrechts und die aktuelle Datenlage angepasst.⁵¹ Das für die Grundsteuer zukünftig vorgesehene Sachwertverfahren lehnt sich an das Sachwertverfahren nach § 21–§ 23 ImmoWertV an. Allerdings bleiben im Gegensatz zu § 8 Abs. 3 ImmoWertV die besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale unberücksichtigt. Insoweit wird die gleiche Typisierung wie beim Ertragswertverfahren vorgenommen.⁵²

Das Sachwertverfahren dient insbesondere für Nichtwohngrundstücke (Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke) als Auffangverfahren, wenn sich auf dem Grundstücksmarkt keine übliche Miete ermitteln lässt.⁵³

Beim Sachwertverfahren (Tabelle 10) werden der Wert des Gebäudes (Gebäudesachwert) und der Wert des Grund und Bodens (Bodenwert) im ersten Schritt getrennt ermittelt und im zweiten Schritt addiert. Die Summe aus Bodenwert und Gebäudewert bildet den vorläufigen Sachwert. Die Außenanlagen und die sonstigen Anlagen werden nicht gesondert bewertet. Ihre Werte sind mit dem Gebäudewert und dem Bodenwert abgegolten (§ 258 Abs. 1 BewG-E). Der vorläufige Sachwert ist im dritten Schritt zur Ermittlung des für die Grundsteuer relevanten Werts mit einer Wertzahl zu multiplizieren (§ 258 Abs. 3 BewG-E). Die Wertzahl dient dazu, den steuerlichen Wert an die objektiv-realen Marktbedingungen anzupassen.⁵⁴

⁵¹ Siehe hierzu *Referentenentwurf*, 92–93, 129–130.

⁵² Vgl. *Referentenentwurf*, 125, 129.

⁵³ Zum Anwendungsbereich des Sachwertverfahrens siehe Abschnitt II., S. 10 f.

⁵⁴ Vgl. *Referentenentwurf*, 92–93.

Tabelle 10: Berechnungsschema des Sachwertverfahrens

	Bodenwert (Wert des Grund und Bodens, § 258 Abs. 2 i.V.m. § 247 BewG-E) = Grundstücksfläche × Bodenrichtwert
+	Gebäudesachwert (Wert des Gebäudes, § 259 BewG-E i.V.m. Anlage 42) = Normalherstellungskosten × Baupreisindex × Brutto-Grundfläche - Alterswertminderung (höchstens 70 %, Anlage 38) Hinweis: Außenanlagen sind indirekt durch einen 3%igen Zuschlag bei den Normalherstellungskosten erfasst
=	vorläufiger Sachwert des bebauten Grundstücks (§ 258 Abs. 1 BewG-E)
×	Wertzahl (§ 260 BewG-E i.V.m. Anlage 43)
=	Grundsteuerwert: Sachwert des bebauten Grundstücks (§ 258 Abs. 3 BewG-E) zu beachten: Mindestwert nach § 251 BewG-E

2. Bodenwert

Der Bodenwert wird so ermittelt wie bei einem unbebauten Grundstück. Dies bedeutet, dass die Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert zu multiplizieren ist (§ 258 Abs. 2 i.V.m. § 247 BewG-E).

Wie bei dem derzeit für die Grundsteuer oder die Erbschaft- und Schenkungsteuer anzuwendenden Sachwertverfahren wird der Bodenwert als solches angesetzt. Demgegenüber wird bei der Ermittlung des Grundsteuerwerts nach dem Ertragswertverfahren der abgezinste Bodenwert herangezogen. Dies bedeutet, dass zukünftig im Rahmen der Grundsteuer dem Bodenrichtwert beim Sachwertverfahren ein wesentlich höheres Gewicht zukommt als beim Ertragswertverfahren. Da der Abzinsungszeitraum der Restnutzungsdauer des Gebäudes entspricht, macht sich dieser konzeptionelle Unterschied zwischen den beiden Verfahren zur Bestimmung des Grundsteuerwerts umso stärker bemerkbar, je jünger das Gebäude ist.⁵⁵

Diesem sich bei einer isolierten Betrachtung ergebenden Effekt steht gegenüber, dass bebaute Grundstücke, die nach dem Sachwertverfahren bewertet

⁵⁵ Ein weiterer Effekt entsteht dadurch, dass bei jüngeren Gebäuden beim Sachwertverfahren beim Wert des Gebäudes die Alterswertminderungen („Abschreibungen“) geringer ausfallen.

werden (insbesondere Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich keine übliche Miete ermitteln lässt), häufig in Bodenrichtwertzonen liegen, in denen die Bodenrichtwerte im Vergleich zu Wohngebieten niedriger ausfallen.

3. Normalherstellungskosten

Ausgangspunkt zur Bestimmung des Gebäudesachwerts bilden die Normalherstellungskosten des Gebäudes (§ 259 Abs. 1 BewG-E). Die Normalherstellungskosten werden mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes multipliziert (§ 259 Abs. 2 BewG-E). Die Brutto-Grundfläche entspricht der Summe der bezogen auf die jeweilige Gebäudeart marktüblich nutzbaren Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks.⁵⁶

Es werden nicht die im konkreten Einzelfall tatsächlich angefallenen Herstellungskosten herangezogen. Vielmehr wird von den für die jeweilige Gebäudeart und Flächeneinheit „gewöhnlichen“ Herstellungskosten ausgegangen. Die Normalherstellungskosten sind aus dem arithmetischen Mittelwert der Regelherstellungskosten von vergleichbaren Gebäudearten für die Standardstufen 2 bis 4 nach Anlage 24 zum BewG abgeleitet worden. Die in der Anlage 42 zum BewG-E für einen qm Brutto-Grundfläche ausgewiesenen Normalherstellungskosten beziehen sich auf den Kostenstand des Jahres 2010 (NHK 2010). Sie beinhalten die Baunebenkosten und die Umsatzsteuer für die jeweilige Gebäudeart. Der Wert der Außenanlagen und der Wert der sonstigen Anlagen werden pauschalierend durch einen 3%igen Zuschlag einbezogen.⁵⁷ Die Anpassung der Normalherstellungskosten an die im Zeitpunkt der für die reformierte Grundsteuer ersten Hauptfeststellung (1.1.2022, § 266 Abs. 1 BewG-E) geltenden Verhältnisse erfolgt über Baupreisindizes. Verwendet werden die Preisindizes für die Bauwirtschaft, die das Statistische Bundesamt für den Neubau in konventioneller Bauart von Wohn- und Nichtwohngebäuden für das Vierteljahr vor dem Hauptfeststellungszeitpunkt ermittelt haben wird. Das Bundesministerium der Finanzen wird die maßgebenden Baupreisindizes im Bundessteuerblatt veröffentlichen (§ 259 Abs. 3 BewG-E).⁵⁸

⁵⁶ Zu Einzelheiten siehe die Vorbemerkung zur Anlage 42 zum BewG-E.

⁵⁷ Zu weiteren Erläuterungen siehe *Referentenentwurf*, 130 und Anlage 42 zum BewG-E.

⁵⁸ Zu weiteren Erläuterungen siehe *Referentenentwurf*, 131.

Bei der Ableitung der Normalherstellungskosten sind vergleichbare Gebäudearten mit annähernd gleichen Normalherstellungskosten zusammengefasst worden. Zur Erleichterung der praktischen Anwendung werden möglichst eindeutig identifizierbare Bauweisen und Nutzungstypen angegeben. Beispielsweise werden in der Anlage 42 zum BewG-E folgende Gebäudearten aufgeführt: gemischt genutzte Grundstücke (Wohnhäuser mit Mischnutzung), Banken und ähnliche Geschäftshäuser, Büro- und Verwaltungsgebäude, Krankenhäuser, Sporthallen, Freizeitbäder und Verbrauchermärkte.

Bei den meisten Gebäudearten wird danach differenziert, ob das Baujahr vor 1995, zwischen 1995 und 2004 oder ab 2005 war. Durch diese Dreiteilung sollen in sehr pauschalierender Weise die Standardstufen der Gebäude erfasst werden.⁵⁹ In den beiden Übergängen zwischen den drei Zeiträumen erhöhen sich die Normalherstellungskosten im Durchschnitt um knapp 30 %. Beim Übergang von 1994 auf 1995 verläuft die Erhöhung bei den einzelnen Gebäudearten relativ gleichmäßig. Demgegenüber unterscheiden sich beim Übergang von 2004 auf 2005 die Erhöhungen erheblich. Die Steigerungen liegen in einer Bandbreite von 15 % (Kindergärten, Schulen) und 62 % (Büro- und Verwaltungsgebäude).

4. Alterswertminderung

Vom Gebäudenormalherstellungswert ist eine Alterswertminderung abzuziehen (§ 259 Abs. 4 BewG-E). Die Alterswertminderung ergibt sich aus dem Verhältnis des Alters des Gebäudes am Bewertungsstichtag zu seiner wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer („lineare Abschreibung“).

Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer wird für die einzelnen Gebäudearten in der Anlage 38 zum BewG-E ausgewiesen. Sie beträgt beispielsweise bei gemischt genutzten Grundstücken 80 Jahre, bei Banken und ähnlichen Geschäftshäusern sowie bei Büro- und Verwaltungsgebäuden 60 Jahre, bei Krankenhäusern, Sporthallen und Freizeitbädern 40 Jahre und bei Verbrauchermärkten 30 Jahre.⁶⁰ Während bei den Grundstücksarten, die nach dem

⁵⁹ Zur weiteren Begründung siehe *Referentenentwurf*, 130–131.

⁶⁰ Sind nach der Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert haben, ist von einer der Verlängerung entsprechenden Restnutzungsdauer auszugehen. Besteht für das Gebäude eine Abbruchverpflichtung, ist die Restnutzungsdauer auf den Unterschiedsbetrag zwischen der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag begrenzt.

Ertragswertverfahren bewertet werden, einheitlich von einer wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren ausgegangen wird, ergeben sich bei Anwendung des Sachwertverfahrens bei der Gesamtnutzungsdauer erhebliche Unterschiede.

Der Alterswertabschlag ist auf 70 % begrenzt, d.h. als Gebäudesachwert sind mindestens 30 % des Gebäudenormalherstellungswerts anzusetzen. Der Alterswertabschlag wird begrenzt, weil ältere Gebäude, die laufend instand gehalten werden, auch nach Ablauf der in typisierender Weise vorgegebenen wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer noch einen Wert haben. Damit ist in vielen Fällen keine Prüfung erforderlich, wie lang im Einzelfall die Restnutzungsdauer des Gebäudes tatsächlich ist.⁶¹

5. Wertzahl

Zur Berücksichtigung der Lage auf dem Grundstücksmarkt sowie der regionalen Baupreisverhältnisse ist der auf Grundlage der Normalherstellungskosten ermittelte vorläufige Sachwert an die allgemeinen Wertverhältnisse auf dem örtlichen Grundstücksmarkt anzupassen. Für diese Marktanpassung ist der vorläufige Sachwert mit einer Wertzahl (Sachwertfaktor, Marktanpassungsfaktor) zu multiplizieren (§ 258 Abs. 3 i.V.m. § 260 BewG-E).⁶²

Für die Wertzahl wird gleichfalls eine gesetzliche Typisierung vorgenommen. In der Anlage 43 zum BewG-E wird eine Differenzierung nach dem Bodenrichtwert sowie dem vorläufigen Sachwert vorgenommen. Die Wertzahl liegt zwischen 0,50 und 1,00. Sie ist umso höher, je höher der Bodenrichtwert des Grundstücks und je geringer der vorläufige Sachwert des bebauten Grundstücks ist. Bei Bodenrichtwerten wird zwischen bis 100 €, zwischen 101–300 € und über 300 € differenziert. Beim vorläufigen Sachwert liegt die Untergrenze bei einem Betrag von bis zu 0,5 Mio. € und die Obergrenze bei einem Betrag von über 3,0 Mio. €.

6. Mindestwert

Bebaute Grundstücke sind mit mindestens 75 % des Werts des Grund und Bodens anzusetzen, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück nicht

⁶¹ Zur weiteren Begründung siehe *Referentenentwurf*, 131–132.

⁶² Vgl. *Referentenentwurf*, 92–93.

bebaut wäre (§ 251 BewG-E). Dieser Mindestwert ist beim Sachwertverfahren in gleicher Weise geregelt wie beim Ertragswertverfahren.

Aufgrund der getrennten Ermittlung des Bodenwerts und des Gebäudesachwerts kommt diese Vorschrift zum Mindestwert beim Sachwertverfahren grundsätzlich nicht zur Anwendung. Eine Ausnahme kann sich nur ergeben, wenn die Wertzahl unter 1,0 liegt. Bei einer Wertzahl von 0,50 (0,60) trifft dies zu, wenn der Gebäudewert weniger als die Hälfte (ein Viertel) des Bodenwerts ausmacht.

7. Einflussfaktoren auf den Grundsteuerwert

Aufgrund der bei der Neugestaltung des BewG vorgesehenen Vorgaben für die Bewertungsfaktoren hat der Steuerpflichtige für die Ermittlung des Grundsteuerwerts nach dem Sachwertverfahren für das jeweilige Grundstück nur wenige Angaben zu machen: Grundstücksart (weiter differenziert nach der Gebäudeart), Grundstücksfläche, Brutto-Grundfläche und Baujahr. Die weiteren Berechnungsparameter sind entweder gesetzlich normiert oder ergeben sich aus der Lage des Grundstücks (Bodenrichtwert).

Die beim Sachwertverfahren auftretenden Einflussgrößen wirken sich an folgenden Stellen (unmittelbar oder mittelbar) auf den Grundsteuerwert eines bebauten Grundstücks aus:

- Grundstücksart bzw. Gebäudeart: Normalherstellungskosten, wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes, Wertzahl
- Grundstücksfläche: Bodenwert, Wertzahl
- Brutto-Grundfläche: Gebäudesachwert, Wertzahl
- Baujahr des Gebäudes: Normalherstellungskosten, Restnutzungsdauer, Alterswertabschlag des Gebäudes, Wertzahl
- Gemeinde: Bodenrichtwert, Wertzahl

Beim Sachwertverfahren sind im Vergleich zum Ertragswertverfahren weniger Differenzierungen vorgesehen. Die Wertzahl bestimmt sich nach dem Verhältnis zwischen vorläufigem Sachwert und Bodenrichtwert. Dies führt dazu, dass sich die beim Sachwertverfahren zu beachtenden fünf Einflussfaktoren alle auf die bei der Anpassung des vorläufigen Sachwerts zum (endgültigen) Sachwert herangezogene Wertzahl auswirken.

VI. Senkung der allgemeinen Steuermesszahl zur Erreichung der Aufkommensneutralität

Ziel ist es, dass sich durch die Reform der Grundsteuer das Aufkommen gegenüber dem bei Anwendung des bisherigen Rechts für 2022 erwarteten Aufkommen der Grundsteuer von rund 14,8 Mrd. € nicht verändert.⁶³ Die Aussage zur Aufkommensneutralität ist auf das gesamte Bundesgebiet bezogen. Bei dieser zentralen Aussage des Referentenentwurfs werden entsprechend den steuerpolitischen Zielsetzungen lediglich die Regelungen für die Bewertung und die Steuermesszahl betrachtet. Da auch zukünftig die Hebesätze von den Gemeinden festgesetzt werden dürfen (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG, § 1, § 25 GrStG), kann die tatsächliche Entwicklung nicht abgesehen werden. An die Gemeinden wird allerdings appelliert, die durch die Neubewertung des Grundbesitzes resultierenden Belastungsverschiebungen durch eine gegebenenfalls erforderliche Anpassung des Hebesatzes auszugleichen. Damit wird angestrebt, dass sich innerhalb einer Gemeinde das Grundsteueraufkommen durch die Grundsteuerreform nicht verändert. Die Bundesregierung erwartet von den Ländern, dass den Kommunen nicht in einem Haushaltssicherungsverfahren landesrechtlich die Möglichkeit verwehrt wird, ihre Hebesätze zur Wahrung der Aufkommensneutralität auf Ebene der Gemeinde entsprechend anzupassen.⁶⁴

In § 15 Abs. 1 GrStG-E werden für Grundstücke bei der Steuermesszahl drei Gruppen gebildet: (1) unbebaute Grundstücke, (2) Ein-, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Eigentumswohnungen und (3) Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke sowie sonstige bebaute Grundstücke. Diese Einteilung lehnt sich an die Regelungen zum Anwendungsbereich der für die Grundsteuer vorgesehenen Bewertungsverfahren an.⁶⁵ Im Referentenentwurf wirkt sich diese Differenzierung nach der Grundstücksart allerdings (noch) nicht aus, da für die drei Gruppen mit 0,034 % jeweils die gleiche Steuermesszahl genannt wird.

⁶³ Vgl. *Referentenentwurf*, 2, 97 sowie *Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 19. Legislaturperiode*, Zeilen 5493–5499. Zu den Schwierigkeiten einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform siehe ausführlich *Scheffler/Roith*, *ifst-Schrift* 526, 2018, 72–77.

⁶⁴ Vgl. *Referentenentwurf*, 1, 89.

⁶⁵ Übereinstimmung besteht aber nur dann, wenn für Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke keine übliche Miete ermittelt werden kann. Zum Anwendungsbereich der Bewertungsverfahren siehe Abschnitt II., S. 10 f.

Im Vergleich mit der in den alten Bundesländern zurzeit grundsätzlich geltenden Steuermesszahl von 0,35 % (§ 15 Abs. 1 GrStG) beträgt die zukünftig vorgesehene Steuermesszahl weniger als ein Zehntel.⁶⁶ Der Steuermessbetrag bleibt also unverändert, wenn der Grundsteuerwert das 10,29-Fache des auf den 1.1.1964 festgesetzten Einheitswerts beträgt (= 0,35 % / 0,034 %). Lediglich dann, wenn der Grundsteuerwert den bisherigen Einheitswert um mehr als das 10,29-Fache übersteigt, kommt es durch die Grundsteuerreform zu einer Erhöhung des Steuermessbetrags. Beträgt der Grundsteuerwert weniger als das 10,29-Fache des auf den 1.1.1964 festgesetzten Einheitswerts, reduziert sich durch die Reform der Steuermessbetrag der Grundsteuer.

Bei Ein- und Zweifamilienhäusern darf der Grundsteuerwert den Einheitswert nicht so stark übersteigen, da die bislang für diese Grundstücksarten vorgesehenen Reduzierungen bei der Steuermesszahl entfallen sollen. Bei Zweifamilienhäusern verändert sich durch die Veränderung der Bewertungsregeln der Steuermessbetrag nicht, wenn der Grundsteuerwert das 9,12-Fache des Einheitswerts ausmacht (= 0,31 % / 0,034 %). Ist bei Einfamilienhäusern der Einheitswert geringer als 38.346,89 € (ursprünglich 75.000 DM), kommt es dann zum gleichen Steuermessbetrag, wenn der Grundsteuerwert das 7,65-Fache des Einheitswerts erreicht (= 0,26 % / 0,034 %). Bei einem Einheitswert von mehr als 38.346,89 € ist bei Einfamilienhäusern zum Vergleich der Steuermessbeträge nach neuem und geltendem Recht folgende Gleichung heranzuziehen:

$$\begin{aligned}
 0,034 \% \times \text{Grundsteuerwert} &= 0,26 \% \times 38.346,89 \text{ €} \\
 &+ 0,35 \% \times (\text{Einheitswert in €} - 38.346,89 \text{ €}) \\
 \text{Grundsteuerwert} &= [0,35 \% \times \text{Einheitswert in €} - 34,51 \text{ €}] / \\
 &0,034 \%.
 \end{aligned}$$

Der Wert, bei dem sich eine Überstimmung ergibt, nähert sich beginnend mit dem 7,65-Fachen des Einheitswerts vom 1.1.1964 mit einer Erhöhung des Einheitswerts immer mehr dem für andere Grundstücke ermittelten Faktor von 10,29 an.

In den neuen Bundesländern wird eine höhere Bemessungsgrundlage durch die Reduzierung der derzeitigen Steuermesszahl von höchstens 1 % (§ 41 GrStG i.V.m. § 29 GrStDV) auf die im neuen Recht vorgesehene Steuermesszahl 0,034 % dann neutralisiert, wenn der Grundsteuerwert im Ver-

⁶⁶ Der exakte Wert beträgt 9,71 % (= 0,034 % / 0,35 %).

gleich zu dem auf den 1.1.1935 bezogenen Einheitswert ca. das Dreißigfache beträgt (= 1,00 % / 0,034 %).⁶⁷

Bei der Interpretation der angeführten Vergleichswerte ist zu beachten, dass es sich bei dem zum Vergleich zwischen zukünftig heranzuziehendem Grundsteuerwert und dem bisherigen Einheitswert genannten Vielfachen um eine Durchschnittsbetrachtung handelt. Aus diesen Werten lassen sich für einzelne Grundstücke keine Aussagen ableiten. Die Auswirkungen der Grundsteuerreform für ein konkretes Grundstück können nur dann bestimmt werden, wenn sowohl der sich für das betrachtete Grundstück ergebende Grundsteuerwert als auch der bisherige Einheitswert bekannt sind. Eine Untersuchung in der Stadt Fürth (Bayern) hat für andere Reformmodelle gezeigt, dass die Ergebnisse bei einer Veränderung der Bewertungsregeln so stark streuen, dass sich aus dem Mittelwert der Veränderungen für das einzelne Grundstück keine verlässlichen Aussagen ableiten lassen. Die Abweichungen können im Einzelfall nach oben oder nach unten ganz erheblich von der durchschnittlichen Veränderung abweichen.⁶⁸

Bei den in diesem Abschnitt vorgenommenen Analysen wurde auf den Steuermessbetrag abgestellt, d.h. die abgeleiteten Ergebnisse gelten nur, wenn sich in der betrachteten Gemeinde der Hebesatz nicht verändert. Diese Annahme wird sicherlich nicht für jede Gemeinde in Deutschland zutreffen. Darüber hinaus ist es denkbar, dass die Gemeinde vor der ersten Hauptfeststellung zum 1.1.2022 (§ 266 Abs. 1 BewG-E) den Hebesatz erhöhen und sich damit die Aufkommensneutralität der Grundsteuerreform der betreffenden Gemeinde auf dieses höhere Niveau bezieht. Das Ziel der Aufkommensneutralität wäre damit nur formal erreicht, materiell würde die Grundsteuerreform doch zu einer Erhöhung des nach derzeitigen Verhältnissen erwarteten Aufkommens führen.

⁶⁷ Bei niedrigeren Steuermesszahlen (zwischen 0,5 und 0,8 %) gelten entsprechend höhere Grenzwerte. Liegt kein Einheitswert aus 1935 vor, kommt die Ersatzbemessungsgrundlage nach § 42 GrStG zur Anwendung.

⁶⁸ Vgl. ausführlich *Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 503, 2015, insbesondere 71–91.

VII. Förderung des sozialen Wohnungsbaus durch Reduzierung der allgemeinen Steuermesszahl

Für förderungsfähige Immobilien im sozialen Wohnungsbau sowie (auf Antrag) für Immobilien von kommunalen Wohnungsbaugesellschaften, gemeinnützigen Wohnungsbaugesellschaften und von Wohnungsbaugenossenschaften reduziert sich nach § 15 Abs. 2 GrStG-E die Steuermesszahl um ein Viertel auf 0,0255 % (= 75 % × 0,034 %). Mit dieser Minderung der Steuermesszahl sollen Anreize zur Schaffung und Verfügbarmachung von günstigem Wohnraum gesetzt werden.

Der Lenkungszweck setzt also nicht an der Bemessungsgrundlage an, sondern über die Senkung der Steuermesszahl am Steuersatz. Unklar ist, ob die im Referentenentwurf getroffene Aussage,⁶⁹ dass damit der verfolgte Lenkungszweck ausreichend zielgenau und normenklar formuliert ist, zutreffend ist. Damit kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt, müsste die vorgesehene Maßnahme zur Förderung des sozialen Wohnungsbaus kumulativ mehrere Voraussetzungen erfüllen:⁷⁰

- Der Gesetzgeber muss den Lenkungszweck deutlich erkennen lassen, weil nur so geprüft werden kann, ob für die steuerliche Erleichterung ausreichende Gemeinwohlgründe vorliegen.
- Die Begünstigung muss offen ausgewiesen werden. Sie darf nicht in die Bewertungsregeln integriert („versteckt“) sein.
- Zwischen dem Lenkungszweck und dem Ausmaß der steuerlichen Begünstigung muss ein innerer Zusammenhang bestehen.
- Der Kreis der Begünstigten muss nach sachgerechten Kriterien abgegrenzt werden.
- Die Lenkungsnorm muss gleichheitsgerecht ausgestaltet sein, d.h. die Begünstigungswirkungen müssen ausreichend zielgenau sein und sie müssen innerhalb des Kreises der Begünstigten möglichst gleichmäßig eintreten.

Durch die Kombination aus allgemeiner Senkung der Steuermesszahl und der speziellen Reduzierung für den sozialen Wohnungsbau werden Erhöhun-

⁶⁹ Vgl. *Referentenentwurf*, 136–137.

⁷⁰ Zu den vom BVerfG (im Zusammenhang mit der Erbschaft- und Schenkungsteuer) für steuerliche Begünstigungen aufgestellten Kriterien siehe BVerfG v. 7.11.2006, – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, Leitsatz 2; konkretisiert durch BVerfG v. 17.12.2014, – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

gen des Grundsteuerwerts gegenüber den bisher geltenden Werten ausgeglichen, wenn die Grundsteuerwerte in den alten Bundesländern nicht mehr als das 13,7-Fache (= $0,35\% / 0,0255\%$) und in den neuen Bundesländern nicht mehr als das 39,2-Fache (= $1,00\% / 0,0255\%$) der bislang geltenden Einheitswerte ausmachen.

VIII. Administrierbarkeit eines wertabhängigen Reformmodells

Die im Referentenentwurf enthaltenen Vorschriften zur Bewertung des Grundvermögens zeichnen sich durch weit gehende Typisierungen aus. In der Begründung zum Referentenentwurf wird mehrfach ausgeführt, dass diese Typisierungen zum einen der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen und dass sie zum anderen eine IT-gestützte Erhebung der Grundsteuer ermöglichen sollen.

Der Steuerpflichtige muss nach dem Referentenentwurf lediglich die Grundstücksart (beim Sachwertverfahren zusätzlich die Gebäudeart), die Grundstücksfläche, die Wohnfläche bzw. Brutto-Grundfläche und das Baujahr angeben. Bei Geschäftsgrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken hat er zusätzlich die vereinbarte Jahresmiete bzw. die übliche Jahresmiete zu nennen. Diese Angaben sind vermutlich im Regelfall mit vertretbarem Aufwand beschaffbar. Damit erscheint die Kritik an einer wertorientierten Bewertung im Hinblick auf die fehlende Administrierbarkeit nicht berechtigt.

Offen ist allerdings, wie hoch der mit der Ermittlung des Grundsteuerwerts verbundene Erfüllungsaufwand ist. Im Referentenentwurf wird angegeben, dass voraussichtlich für die Bürgerinnen und Bürger ein Aufwand von 1.339.600 Stunden und 500.000 € Sachkosten und für die Wirtschaft ein Aufwand von 45,5 Mio. € anfallen wird.⁷¹ Da keine näheren Erläuterungen zum Zustandekommen dieser Werte gemacht werden, kann nicht analysiert werden, wie realistisch diese Angaben sind und wie sie sich auf Grundstücke des Privat- bzw. Betriebsvermögens verteilen. Deshalb soll eine überschlägige Berechnung der Kosten für die Steuerpflichtigen durchgeführt werden. Bewertet man eine Arbeitsstunde mit 40 €, ⁷² ergeben sich Gesamtkosten von

⁷¹ Vgl. *Referentenentwurf*, 2–3, 97–98 (mit zusätzlichen Angaben zum Erfüllungsaufwand der Verwaltung).

⁷² Dieser Betrag entspricht näherungsweise den durchschnittlichen Lohnkosten im verarbeitenden Gewerbe, vgl. *Statistisches Bundesamt* (Hrsg.), Leitfaden zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands in Regelungsvorhaben der Bundesregierung, 2018, 55.

99.584.000 €. ⁷³ Bei ca. 36,379 Mio. wirtschaftlichen Einheiten⁷⁴ ergeben sich hieraus Erfüllungskosten von 2,74 €/Einheit (= 99,584 Mio. € / 36,379 Mio. wirtschaftlichen Einheiten). Bei Kosten von 40 €/Arbeitsstunde entspricht dies pro Einheit einem Zeitaufwand von 4 Minuten und 6 Sekunden.⁷⁵ Es ist zu vermuten, dass dieser Wert – trotz der vorgesehenen Vereinfachungen bei der Wertermittlung – den zu erwartenden Erfüllungsaufwand der Steuerpflichtigen deutlich unterschätzt.

Diese Erläuterungen sollen nicht als Ablehnung einer wertorientierten Ausgestaltung der Grundsteuer verstanden werden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Erfüllungsaufwand bei einer wertunabhängigen Grundsteuer nicht bzw. nicht wesentlich geringer ausfallen wird, da vom Steuerpflichtigen grundsätzlich die gleichen Angaben zu machen sind. Übereinstimmung besteht beispielsweise hinsichtlich der Grundstücksfläche und der Wohnfläche bzw. Brutto-Grundfläche. Anstelle des Baujahrs und in Ausnahmefällen der vereinbarten Jahresmiete bzw. üblichen Jahresmiete hat der Steuerpflichtige bei einer flächenorientierten Ausgestaltung eine Aufteilung in Nutzung des Gebäudes für Wohnzwecke und für Nichtwohnzwecke vorzunehmen.

⁷³ 1.339.600 Stunden×40 €/Arbeitsstunde + 500.000 € + 45,5 Mio. €.

⁷⁴ Dieser Wert verteilt sich auf knapp 31 Mio. wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens, etwas mehr als 4,4 Mio. wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und ca. 1 Mio. Fälle, bei denen aufgrund der Anwendung der Ersatzbemessungsgrundlage nach § 42 GrStG kein Einheitswert vorliegt, vgl. BR-Drucksache 19/9538 v. 17.4.2019, 2 (mit zusätzlichen Angaben zur Aufteilung auf die Bundesländer).

⁷⁵ 2,7374 € entsprechen 243,36 Sekunden: = 2,7374 € / 40 € × 60 Minuten/Stunde × 60 Sekunden/Minute.

B. Kompetenz des Bundes zur Reform der Grundsteuer und zur Regelung von Öffnungs- bzw. Abweichungsklauseln zugunsten der Länder

Prof. Dr. Johanna Hey

I. Fragestellung

Auch nachdem das Bundesfinanzministerium am 3.4.2019 den vorstehend von *Wolfram Scheffler* analysierten Referentenentwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes vorgelegt hat, bleibt die Grundsatzfrage, ob die Grundsteuer weiterhin wertabhängig bemessen oder ein reines Flächenmaß zugrunde gelegt werden soll, zwischen einzelnen Ländern stark umstritten, was die gemäß Art. 105 Abs. 3 GG erforderliche Zustimmung im Bundesrat gefährdet. In dieser Situation könnte die Aufnahme von Öffnungs- oder Abweichungsklauseln zugunsten der Länder einen Ausweg bieten.

Die verfassungsrechtliche Beurteilung der Aufnahme einer Öffnungs- oder Abweichungsklausel zugunsten landesgesetzlicher Bewertungsregeln in den am 3.4.2019 vorgelegten Entwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes lässt sich indes nicht trennen von der grundsätzlichen Frage, wer für die Reform der Grundsteuer zuständig ist, der Bund oder die Länder, und auf welche Kompetenzgrundlage das Grundsteuer-Reformgesetz gestützt wird.

Fehlt dem Bund die Kompetenz zum Erlass des Grundsteuer-Reformgesetzes, so ist davon auch eine etwaige Öffnungs- oder Abweichungsklausel betroffen, es sei denn, erst aufgrund einer solchen könnte die Bundeskompetenz bejaht werden. In umgekehrter Richtung stellt sich die Frage, ob Öffnungs- bzw. Abweichungsklauseln bestehende finanzverfassungsrechtliche Risiken einer durch den Bund verabschiedeten Grundsteuerreform erhöhen würden.

Unproblematisch ist eine Öffnungs- bzw. Abweichungsklausel, wenn die Gesetzgebungskompetenz des Bundes auf Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gestützt werden kann. Beruft sich der Bund dagegen für die Reform der Grundsteuer auf Art. 105 Abs. 2 Var. 3 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG, dann könnte er im Rahmen dieser Kompetenz zwar auch eine Öffnungsklausel normieren, eine solche würde aber zugleich die Annahme widerlegen, dass eine bundesgesetzliche Regelung im Sinne von Art. 72 Abs. 2 GG erforderlich ist.

Deshalb ist in einem ersten Schritt die Kompetenzgrundlage des Bundes zum Erlass des Grundsteuer-Reformgesetzes zu klären. In einem zweiten Schritt geht es darum, wie sich eine Öffnungs- oder Abweichungsklausel zugunsten der Länder auf eine etwaige Bundeskompetenz auswirkt. Schließlich werden praktische Fragen erörtert, ob und wie sich im Hinblick auf die Fristsetzung im Grundsteuerurteil des Bundesverfassungsgerichts zum jetzigen Zeitpunkt noch eine parallele Gesetzgebung auf Länderebene verwirklichen lässt und welche Konsequenzen sich hieraus für die Weitererhebung der Grundsteuer bis zum 31.12.2024 ergeben.

II. Kompetenz des Bundes zum Erlass eines Grundsteuerreformgesetzes

1. Kompetenz gemäß Art. 105 Abs. 2 Var. 3 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG

Die ganz h.M. im steuer- und verfassungsrechtlichen Schrifttum geht davon aus, dass gemäß Art. 105 Abs. 2 Var. 3 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG die Kompetenz zur Gesetzgebung über die Grundsteuer nicht beim Bund, sondern bei den Ländern liegt¹.

In der Begründung des Referentenentwurfs vom 3.4.2019² wird dagegen mit erheblichem argumentativem Aufwand die Kompetenz des Bundes auf Art. 105 Abs. 2 Var. 3 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG gestützt. Sämtliche dieser Argumente sind im Schrifttum bekannt und werden weithin abgelehnt³.

¹ Ausführlich *Hantzsch*, DStZ 2012, 758 (760–762); *Mayer*, DB 2018, 2200 (2201–2205); *Seer*, in FS Siekmann, 2019, 341 (347–351); ferner *Siekmann*, in Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 105 Rz. 24 Fn. 92; *Kempny/Reimer*, in Verhandlungen des 70. Deutschen Juristentages 2014, Gutachten D – Recht der staatlichen Einnahmen, D 72 f.; *Seer/Drüen*, in Kluth, Föderalismusreformgesetz, 2007, Art. 105 Rz. 8; *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 2 Rz. 41; *Seer*, DB 2018, 1488 (1491); *Homburg*, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (172); *T. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (105 f.); *G. Kirchhof*, DStR 2018, 2661 (2662); auch schon *Hey*, FS Solms, 2005, 35 (36 ff.); *Hey*, VVDStRL 66 (2007), 277 (311); an der Bundeskompetenz zweifelnd (trotz der Notwendigkeit von Folgeänderungen im Länderfinanzausgleich) *Henneke*, DVBl. 2018, 794 (796); *Seiler*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rz. 160 (Nov. 2018); a.A. *Tappe*, Ausschuss-Drucksache 19(7) – 158, Rz. 43; *Becker*, BB 2013, 861 (865); wohl auch *Troll/Eisele*, Grundsteuergesetz, 11. Aufl. 2014, Anhang V Rz. 2 („erstrebenswert“); *Cremers*, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, 8–10, und *Heun*, in Dreier, 3. Aufl. 2018, Bd. III, Art. 105 Rz. 35; nicht eindeutig *Schwarting*, ZKF 2018, 145 (148), der für Ländergesetze keine Zeit mehr sieht.

² *Referentenentwurf* vom 3.4.2019, S. 94–97.

³ Geteilt werden diese Argumente im Wesentlichen nur von *Tappe* in seiner Stellungnahme zur Gesetzgebungskompetenz für die Reform der Grundsteuer v. 11.1.2019, Ausschuss-Drucksache 19(7) – 158; ähnlich zum Teil zuvor *Becker*, BB 2013, 861. Soweit andere Autoren die Zuständigkeit des Bundes bejahen, geschieht dies ohne dezidierte Begründung.

a. Rechts„zersplitterung“ zur Begründung der Erforderlichkeit nicht ausreichend

Der Referentenentwurf begründet das Erfordernis einer bundesgesetzlichen Regelung damit, dass eine „Rechtszersplitterung ... *nicht unerhebliche problematische Folgen*“ hätte⁴. Indes ist Einheitlichkeit als solche in einer föderalen Finanzordnung kein Wert an sich. Föderale Vielfalt geht notwendigerweise mit Rechts„zersplitterung“ einher. Wird der Bund trotzdem tätig, bedarf dies nach der Erforderlichkeitsklausel des Art. 72 Abs. 2 GG besonderer Rechtfertigung.

Im Fall der Grundsteuer ist eine bundesgesetzliche Regelung weder zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet noch zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich. Dies gilt nicht nur für den **Steuersatz**, der durch Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG ausdrücklich der Satzungshoheit der Gemeinden zugewiesen ist, sondern auch für die **Bemessungsgrundlage** der Grundsteuer.

Aus dem Umstand, dass Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG den Gemeinden ausdrücklich Steuersatzautonomie zuweist, lässt sich nicht im Umkehrschluss ableiten, der Rechtseinheitlichkeit der Bemessungsgrundlage komme besondere Bedeutung zu⁵. Rückschlüsse von der Gewerbesteuer⁶, für die den Gemeinden ebenfalls durch Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG Steuersatzautonomie zugewiesen ist, bei der aber für die Bemessungsgrundlage eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich ist, gehen fehl, da sich die der Gewerbesteuer unterliegenden Sachverhalte über das ganze Bundesgebiet erstrecken und andernfalls erhebliche Gewinnabgrenzungs- und Doppelbesteuerungsprobleme entstünden, wie sie bei den Ertragsteuern allgemein aus dem internationalen Steuerrecht bekannt sind. Die Situation der Grundsteuer ist eine gänzlich andere. Hier erfordert die **Rechts- und Wirtschaftseinheit** gerade keine bundeseinheitliche Gesetzgebung. Die Grundsteuer hat wie die in Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG geregelten örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern, für die die Länder die ausschließliche Gesetzgebungshoheit haben, einen örtlich beschränkten Wirkungsbereich. Sieht man von einzelnen Ländergrenzen überschreitenden Grundstücken ab, löst die Grundsteuer weder Doppelbe-

⁴ *Referentenentwurf* v. 3.4.2019, S. 95, 2. Abschnitt a.E. (Hervorhebung nicht im Original).

⁵ So aber *Tappe*, Ausschuss-Drucksache 19(7) – 158, Rz. 43.

⁶ So *Tappe*, Ausschuss-Drucksache 19(7) – 158, Rz. 43.

steuerung noch sonstige Abstimmungsbedürfnisse aus⁷. Dass es, wenn Steuerpflichtige Eigentümer von Grundstücken in verschiedenen Ländern sind, einfacher sein mag, nur einen Bewertungsmaßstab anzuwenden, ist kein Argument für eine bundeseinheitliche Regelung. In gleicher Weise ließe sich gegen die Ländergesetzgebung auf dem Gebiet des Baurechts argumentieren. Unter reinen Praktikabilitätsgesichtspunkten dürfte es gar keine Länderkompetenzen geben. Das Grundgesetz sieht jedoch in Art. 105 Abs. 2 Var. 3 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG eine Steuergesetzgebungskompetenz der Länder vor.

Gleichermaßen ungeeignet ist das Argument, eine bundesgesetzliche Regel sei zur **Vermeidung von Standortwettbewerb** und damit zur Gewährleistung **gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet** notwendig⁸. In seiner Entscheidung zum bundesgesetzlichen Studiengebührenverbot hat das Bundesverfassungsgericht hervorgehoben, dass selbst erhebliche Wanderbewegungen zwischen den Ländern eine bundesgesetzliche Regelung nicht erfordern⁹. Wettbewerb zwischen den Ländern sei durchaus im Interesse der vom Grundgesetz vorgesehenen föderalen Ordnung. Anders könne dies nur zu beurteilen sein, wenn „vorhersehbare Einbußen in den Lebensverhältnissen von den betroffenen Ländern durch eigenständige Maßnahmen entweder gar nicht oder nur durch mit den anderen Ländern abgestimmte Regelungen bewältigt werden können.“¹⁰ Dass die Grundsteuer überhaupt Einfluss auf die Ortswahl der Steuerpflichtigen hat, ist bereits angesichts der geringen Höhe der Grundsteuer zu bezweifeln. Schon heute gibt es zudem Belastungsunterschiede durch die Ausübung des kommunalen Hebesatzrechts¹¹, ohne dass bisher ein erkennbarer Hebesatzwettbewerb entstanden wäre oder Steuerpflichtige mit Ausweichbewegungen reagieren würden. Dass die Anwendung unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen zu Wanderbewegungen führt, dürfte ausgeschlossen sein.

Das Erfordernis einer bundeseinheitlichen Regelung folgt auch nicht aus der Feststellung im Grundsteuerurteil, dass die Bewertung den Anforderungen

⁷ Mayer, DB 2018, 2200 (2202).

⁸ Wie hier Korte, Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung, Diss. 2008, 111, 115.

⁹ BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226.

¹⁰ BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 Rz. 78 mit Verweis auf BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (150).

¹¹ Hierauf weist auch Seer, in FS Siekmann, 2019, 341 (348), hin.

von Art. 3 Abs. 1 GG im gesamten Bundesgebiet entsprechen muss¹². Dies ist eine Selbstverständlichkeit, weil nicht nur der Bundes-, sondern auch der Landesgesetzgeber an Art. 3 Abs. 1 GG gebunden ist, erlaubt aber nicht den Rückschluss, eine Konformität mit Art. 3 Abs. 1 GG könne nur vom Bund erreicht werden und erfordere einen im ganzen Bundesgebiet einheitlichen Maßstab. Im Grundsteuerurteil wird ausdrücklich auf die ständige Rechtsprechung des BVerfG hingewiesen, wonach die Bindung an Art. 3 Abs. 1 GG nur den jeweiligen Hoheitsträger innerhalb seines Kompetenzbereichs erfasst¹³, weshalb Steuerpflichtige grundsätzlich nicht dadurch in ihrem Anspruch auf Gleichbehandlung verletzt werden, dass die Besteuerung für sie ungünstiger als in dem Gebiet eines anderen Hoheitsträgers ausgestaltet ist, der seinerseits die Gesetzgebungskompetenz für diese Steuer hat.

Auch der im Grundsteuerurteil betonte weite Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Bestimmung der Grundsteuerbemessungsgrundlage spricht nicht gegen länderindividuelle Regeln¹⁴, sondern im Gegenteil gerade dafür. Das Bundesverfassungsgericht hat angedeutet, dass es *unterschiedliche*, gleichermaßen gleichheitssatzkonforme Lösungen geben kann. Dann aber ist es im föderalen Interesse, dass die Länder ihre Kompetenz zur Erprobung unterschiedlicher Konzepte ausüben können¹⁵.

b. Länderfinanzausgleich und gewerbsteuerliche Kürzung

Es bleiben letztlich zwei Argumente, die für die Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung angebracht werden:

aa. Berücksichtigung der Grundsteuer im Länderfinanzausgleich

Probleme, so heißt es, könnten durch unterschiedliche Bemessungsgrundlagen im Länderfinanzausgleich entstehen.

Für den Länderfinanzausgleich kann nicht auf die tatsächlichen Steuereinnahmen der Gemeinden abgestellt werden, sondern es muss das Einnahmepotential, die Steuerkraft, zugrunde gelegt werden. Hierfür bedarf es eines Maßstabs, der einen Vergleich ermöglicht. Derzeit geschieht dies ausge-

¹² BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 99 f.

¹³ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 100.

¹⁴ So aber die Begründung des *Referentenentwurfs* v. 3.4.2019, S. 95.

¹⁵ Ebenso *Krise/Löhr*, Wohnungswirtschaft und Mietrecht 2018, 321 (329).

hend von den Einheitswerten auf der Grundlage der sog. Grundbeträge. Hier müsste gegebenenfalls eine alternative Regelung gefunden werden.

Indes können eventuell notwendige Anpassungen im Länderfinanzausgleich schon aus Gründen der Systematik des Finanzausgleichs keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes begründen¹⁶. Andernfalls würde Art. 107 Abs. 2 S. 1 GG als Regelung über den sekundären Finanzausgleich die Kompetenzzuweisung des Art. 105 Abs. 2 Var. 3 GG außer im Bereich von Bagatellsteuern leerlaufen lassen¹⁷, was schon deshalb nicht sein kann, weil der *sekundäre* (horizontale) Finanzausgleich eine gegenüber der Ausübung der Gesetzgebungskompetenzen im Rahmen der *primären* Zuordnung der Ertragskompetenzen nachgeordnete, dienende Funktion hat, die dem Ausgleich nicht erwünschter Ergebnisse der primären Steuerverteilung dient. Folglich muss der sekundäre Finanzausgleich an die primäre Steuerverteilung angepasst werden und nicht umgekehrt. Damit scheiden – unabhängig von deren ohnehin sehr engen Voraussetzungen – auch jegliche Überlegungen zu einer möglichen Annexkompetenz des Bundes oder einer Kompetenz kraft Sachzusammenhangs aus¹⁸.

Im Übrigen ist eine Anpassung des Länderfinanzausgleichs zur Erfassung der Finanzkraft der Gemeinden auch ausgehend von landesindividuellen Bemessungsgrundlagen ohne weiteres möglich¹⁹. So könnte die Grundsteuerkraft zukünftig durch Anknüpfung an die Grundstücksfläche ermittelt werden, die für rein flächenorientierte ebenso wie für wertabhängige Grundsteuern ermittelt werden müssen.

bb. In Bezugnahme der Grundsteuerwerte in anderen Gesetzen, namentlich in der Kürzungsvorschrift in der Gewerbesteuer

Auch die Anknüpfung anderer Regelungen an die Grundsteuerwerte steht landesindividuellen Bemessungsgrundlagen nicht entgegen. Soweit es eines Verkehrswertes bedarf, kann ohnehin nicht an die Grundsteuer angeknüpft werden, und zwar nicht nur, wenn sich einzelne Länder abweichend vom Referentenentwurf für einen reinen Flächenmaßstab entscheiden sollten.

¹⁶ Ebenso *Henneke*, DVBl. 2018, 794 (796).

¹⁷ Wie hier *Seer*, in FS Siekmann, 2019, 341 (350).

¹⁸ Im Ergebnis ebenso *T. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (106).

¹⁹ Zur Ermittlung von Finanzkraftkomponenten mit Steuerautonomie s. *Mayer*, DB 2018, 2200 (2204).

Auch der Referentenentwurf ergibt keinen einem individuellen Wertgutachten auch nur angenäherten Verkehrswert. Es geht also stets um mehr oder weniger weit vom individuellen Verkehrswert entfernte Steuerwerte.

Insbesondere besteht keine Notwendigkeit einer bundeseinheitlichen Regelung im Hinblick auf die Verknüpfung von Grundsteuer und Gewerbesteuer durch § 9 Nr. 1 GewStG, der eine Kürzung des der Gewerbesteuer unterliegenden Gewinns um 1,2 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes vorsieht. § 9 Nr. 1 GewStG soll in typisierender Weise Doppelbelastungen mit Gewerbe- und Grundsteuer verhindern²⁰, was nach aktueller Rechtslage allerdings nur sehr eingeschränkt gelingt. Sinnvollerweise sollte die Kürzungsvorschrift insgesamt überarbeitet werden, indem zukünftig nicht mehr an die Grundsteuerbemessungsgrundlage, sondern an die Grundsteuerschuld angeknüpft wird. Indes wäre es, will man § 9 Nr. 1 GewStG nicht grundsätzlich reformieren, genauso möglich, im Rahmen der bestehenden Kürzungsvorschrift an unterschiedlich ermittelte Grundsteuerbemessungsgrundlagen anzuknüpfen. Dies geschieht schon heute, da in Fällen, in denen kein Einheitswert existiert, an die – als Flächenwert ermittelte – Ersatzbemessungsgrundlage des § 42 GrStG angeknüpft wird.

Selbst für die Grundsteuer A auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe gilt nichts anderes. Auch wenn die Grundsteuer hier an die Stelle der Gewerbesteuer tritt, heißt dies nicht, dass sie nach einheitlichem Muster erhoben und zwingend Sollertragsteuer sein muss, zumal es dem Bund als Gewerbesteuerergesetzgeber²¹ freisteht, die Grundsteuer A in die Gewerbesteuer zu integrieren und Land- und Forstwirtschaft in den Kreis der gewerbesteuerpflichtigen Betriebe einzubeziehen.

c. Zwischenergebnis

Die Begründung der Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung auf der Grundlage von Art. 105 Abs. 2, 3. Alt. i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG scheint nach dem Vorstehenden ausgeschlossen.

²⁰ *Roser*, in *Lenski/Steinberg*, *GewStG*, § 9 Nr. 1 Rz. 16 (Aug. 2018).

²¹ Anders als für die Grundsteuer lässt sich die Kompetenz zur Gesetzgebung über die Gewerbesteuer im Hinblick auf die andernfalls auftretenden Gewinnabgrenzungs- und Doppelbesteuerungsprobleme ohne weiteres auf Art. 105 Abs. 2 Var. 3 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG stützen.

2. Kompetenz zur Fortschreibung des bestehenden Grundsteuergesetzes gemäß Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG

Die Zuständigkeit des Bundes für das Grundsteuer-Reformgesetz muss folglich über Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG begründet werden. Dies ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dann möglich, wenn das Änderungsgesetz „die **wesentlichen Elemente der in dem fortbestehenden Bundesgesetz enthaltenen Regelung beibehält und keine grundlegende Neukonzeption enthält**.“²² Die Fortschreibungskompetenz des Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG soll verhindern, dass es zu einer „Versteinigung der einmal geschaffenen Rechtslage“²³ kommt; notwendige Weiterentwicklungen sollen möglich bleiben. Dabei ist Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG als Übergangsvorschrift **eng auszulegen**²⁴, um zu verhindern, dass die mit der Einfügung der Erforderlichkeitsklausel beabsichtigte Stärkung der Länderautonomie gegenüber dem Bund unterlaufen wird.

Damit stellt sich die Frage, ob die im Referentenentwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes vom 3.4.2019 enthaltenen Regelungen eine Neukonzeption darstellen. Das Grundsteuer-Urteil vom 10.4.2018 gibt diesbezüglich keine Anhaltspunkte, auch wenn die jetzt diskutierten Reformmodelle einschließlich des im Referentenentwurf zugrunde gelegten Mietwertmodells in wesentlichen Zügen bereits damals bekannt waren. Aus der Aussage im Grundsteuerurteil, dass die bisher seit 1994 vorgenommenen Gesetzesänderungen keine grundlegende Neukonzeption bewirkt haben²⁵, lassen sich keine Rückschlüsse ziehen, da diese Änderungen das Einheitswertverfahren nicht in Frage gestellt haben.

²² BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 89 (Hervorhebung nicht im Original); BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31); BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (250).

²³ BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (30).

²⁴ BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (29 f.); *Degenhart*, in Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 125a Rz. 9.

²⁵ Interessant wäre die Einordnung der in Reaktion auf BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (Erbchaftsteuer I) vorgenommenen Neuregelung der Grundbesitzwerte für Erbschaftsteuerzwecke (§ 11 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 19, 157, 176–198 BewG) gewesen. Indes konnte sich der I. Senat im Grundsteuerurteil darauf zurückziehen, dass diese aufgrund der Aufnahme in einem separaten Abschnitt keine Auswirkungen auf die Grundsteuer-Einheitswerte hatte.

In seiner Entscheidung zum Ladenschlussgesetz hat das Bundesverfassungsgericht konkretisiert, es komme für Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG darauf an, ob das gesetzgeberische Konzept, d.h. die **gesetzgeberischen Ziele** und die **Art der Zielverwirklichung**, unberührt bleibt und lediglich einzelne Regelungen verändert werden²⁶.

Deshalb muss im Wege einer Gesamtschau durch Vergleich der wesentlichen Tatbestandsmerkmale²⁷ gewürdigt werden, ob sich der Charakter der Grundsteuer durch die Neuregelung ändert. Dies wäre wohl jedenfalls zu bejahen, wenn ein neuer Belastungsgrund zugrunde gelegt würde, etwa wenn die Grundsteuer zukünftig allein mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt würde (veränderte gesetzgeberische Zielsetzung). Von einer Neukonzeption muss aber auch ausgegangen werden, wenn die neuen Regelungen unter Beibehaltung des Belastungsgrundes zu ganz anderen Belastungsergebnissen führen würden (veränderte Art der Zielerreichung), wobei hier noch die Schwierigkeit besteht, dass das endgültige Belastungsergebnis erst durch die Anwendung der seitens der Gemeinden festzulegenden Hebesätze entsteht und diese mit ihrer Hebesatzpolitik Rücksicht auf Veränderungen der Bemessungsgrundlage nehmen können. Rechtlich verpflichtet sind sie hierzu nach dem vorliegenden Entwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes nicht. Zusätzlich erschwert wird der Vergleich der Belastungsergebnisse dadurch, dass diese durch das Aussetzen weiterer Hauptfeststellung nach 1964 ohnehin stark verzerrt sind, was ja gerade die Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer begründet hat. Der Versuch, diesen Verzerrungen nun eine neue Bemessungsgrundlage „unterzuschieben“, um die Grundsteuerreform nicht nur insgesamt aufkommensneutral, sondern unter Vermeidung zu großer Mehrbelastungen einzelner Steuerpflichtiger durchzuführen, würde zwangsläufig eine konzeptionelle Veränderung bedeuten. Ist Bewertungsmaßstab wie bisher der Verkehrswert oder ein diesem angenäherter Wert, wird es zwangsläufig zu erheblichen Belastungsverschiebungen kommen, was jedoch die Fortschreibungskompetenz des Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG nicht gefährden würde²⁸.

Die Begründung des Referentenentwurfs lässt erkennen, dass ein Systemwechsel nicht beabsichtigt ist. Vielmehr zielt der Entwurf auf eine „verfassungskonforme, rechtssichere und zeitgemäße Fortentwicklung der Grund-

²⁶ BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31).

²⁷ Mayer, DB 2018, 2200 (2201).

²⁸ Wie hier Seer, in FS Siekmann, 2019, 341 (353).

steuer und der damit verbundenen Bewertung der Grundsteuerobjekte²⁹ ab. Das Bewertungs- und Grundsteuerrecht solle in seiner Grundstruktur erhalten bleiben. Die Grundsteuer wird weiterhin als Sollertragsteuer verstanden. Bewertungsziel bleibe wie im früheren Einheitswertverfahren der Verkehrswert³⁰.

Allerdings ist die Gesetzesbegründung nicht allein entscheidend, sondern es kommt auch auf deren konkrete Umsetzung im Gesetz an. Die bloße Wiederaufnahme regelmäßiger Hauptfeststellungen auf der Grundlage des bisherigen Verfahrens wäre ohne Zweifel von Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gedeckt³¹. Nach dem Referentenentwurf soll jedoch nicht nur wieder für eine regelmäßige Neubewertung gesorgt werden³², sondern es wird das Verfahren der Verkehrswertermittlung geändert. Dieses prägt aber für sich betrachtet nicht das Konzept der Grundsteuer³³. Solange der Bund Verfahren vorsieht, die dem Charakter der Grundsteuer als Sollertragsteuer Rechnung tragen³⁴ und darauf abzielen, den Verkehrswert von Grundstück und Gebäude in typisierender Weise zu ermitteln, agiert er im Rahmen seiner Fortentwicklungskompetenz.³⁵ Die wesentliche Neuerung im Entwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes liegt in dem deutlich „höheren Pauschalierungsgrad“³⁶, der es ermöglichen soll, in regelmäßigen Abständen von sieben Jahren Neubewertungen durchzuführen, um den verfassungsgerichtlichen Anforderungen an eine realitätsnahe Bewertung nachzukommen.

Zum Teil wird vertreten, dass bereits der Übergang zu einem Mietwertmodell eine von Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG nicht mehr gedeckte Neukonzeption enthalte.³⁷ Dagegen spricht, dass auch das bisherige Einheitswertverfahren für bebaute Grundstücke auf die Jahresrohmiete, allerdings die tatsächliche, abstellt. Es mag sein, dass das Abstellen auf den durch § 254

²⁹ *Referentenentwurf* v. 3.4.2019, S. 1 (Abschnitt A).

³⁰ *Referentenentwurf* v. 3.4.2019, S. 91.

³¹ Ebenso *T. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (106).

³² § 221 BewG-E: Hauptfeststellung alle sieben Jahre.

³³ Ebenso *Hantzsch*, DStZ 2012, 748 (764).

³⁴ *Referentenentwurf* v. 3.4.2019, S. 122.

³⁵ Ebenso *Seer*, DB 2018, 1488 (1491).

³⁶ *Referentenentwurf* v. 3.4.2019, S. 96: Verweis auf dem gemeinen Wert i.S.v. § 9 Abs. 1 BewG.

³⁷ *Hantzsch*, DStZ 2012, 748 (764).

Abs. BewG-E anhand von wohngeldrechtlichen Mietniveaustufen pauschal ermittelten Rohertrag statt auf die tatsächlich erzielte Miete zu Abweichungen gegenüber dem bisherigen Einheitswertverfahren führt, dennoch handelt es sich jedenfalls im Grundsatz um ein sachgerechtes Verfahren zur Ermittlung des Ertragswertes bebauter Grundstücke³⁸. Das bloße Austauschen der tatsächlich erzielten Jahresrohmiete durch eine pauschal ermittelte, erzielbare Miete verändert nicht die Art der Zielerreichung (Verkehrswertermittlung), sondern dient lediglich der Vereinfachung. Zweifel bestehen allerdings insofern, als der Gesetzentwurf weitere Modifikationen dieses pauschal ermittelten Mietwertes vorsieht. Die genauen Auswirkungen des sich aus der Einordnung in wohngeldrechtliche Mietniveaustufen und Mietniveauezuschlägen zusammensetzenden Typisierungsvorgangs und der Grad der Abweichung gegenüber realen Verkehrswerten bedürfen eingehender empirischer Analyse, so dass eine abschließende Aussage zum jetzigen Zeitpunkt nicht möglich ist³⁹. Die erste überschlägige Verprobung von *Scheffler* in dieser Schrift legt zwar nahe, dass es insbesondere in Großstadtgemeinden zu erheblichen Abweichungen kommen kann⁴⁰. Allerdings muss der Gesetzgeber, will er an dem im Referentenentwurf genannten Bewertungsziel des gemeinen Wertes (§ 9 BewG)⁴¹ festhalten, insofern schon aus gleichheitsrechtlichen Gründen nachbessern. Gelingt dies, so dass sich verbleibende Abweichungen gegenüber dem Verkehrswert mit der Typisierungskompetenz des Gesetzgebers rechtfertigen lassen, ließe sich auch bejahen, dass der Gesetzgeber an der Ursprungskonzeption der Einheitsbewertung festhält und sich damit in der Fortschreibungskompetenz des Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG bewegt.

Problematisch sind, nicht nur gleichheitsrechtlich, sondern auch unter dem Gesichtspunkt von Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG, die im Entwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes enthaltenen Sozialkomponenten einer Steuermesszahl-Ermäßigung (§ 15 Abs. 2–4 GrStG-E), da diese dem Grundsteuerrecht bisher fremd sind. Es mag sein, dass das Bundesverfassungsgericht im Erbschaftsteuerbeschluss vom 7.11.2006 unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten Möglichkeiten der Verschonung von Wohnbedarf angedeutet hat⁴²,

³⁸ Ebenso *Maiterth/Lutz*, *StuW* 2019, 22 (30).

³⁹ Erste Proberechnungen kommen zu erheblichen Abweichungen vom Verkehrswert s. *Maiterth/Lutz*, *StuW* 2019, 22 (30).

⁴⁰ Siehe in dieser Schrift, S. 6.

⁴¹ *Referentenentwurf* v. 3.4.2019, S. 96.

⁴² BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (37). Hierauf beruft sich der *Referentenentwurf* v. 3.4.2019, S. 136 (Begründung).

dies bedeutet freilich nicht, dass derartige Regelungen auch von der Kompetenz des Art. 125a Abs. 2 GG gedeckt sind.

Eindeutig nicht von Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gedeckt ist die Aufnahme lenkender Regelungen zur Baulandmobilisierung⁴³. Derartige Lenkungselemente sind der derzeitigen Grundsteuer fremd. Bisher gilt der Grundsatz, dass innerhalb der beiden Grundbesitzarten (Grundstücke und Betrieb der Land- und Forstwirtschaft) keine weitere Differenzierung stattfindet und pro Gemeinde jeweils nur ein Hebesatz zur Anwendung kommt⁴⁴. Der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken vom 9.4.2019 lässt sich mithin nicht auf Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG stützen.

Insgesamt zeigt sich, dass Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG zwar durchaus die Fortentwicklung der Grundsteuer durch den Bund, insbesondere auch die Vereinfachung des Bewertungsverfahrens, deckt, dass aber die bisherige Konzeption der Grundsteuer einen Rahmen bildet, der nicht überschritten werden darf. Würde man feststellen, dass eine praktikable und gleichheitssatzkonforme Antwort auf die mit Urteil vom 10.4.2018 festgestellte Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer nur im Wege einer Neukonzeption möglich ist, würde dies keine Kompetenz des Bundes zur Neukonzeption begründen, vielmehr wäre der Bund dann zur Vermeidung eines gesetzgeberischen Patts aus dem **Grundsatz bundes- und länderfreundlichen Verhaltens** zum Erlass eines Freigabegesetzes gemäß Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG verpflichtet⁴⁵.

3. Rechtliche Folgen zweifelhafter Bundeskompetenz

Eine abschließende Beurteilung der Kompetenzfrage kann nur das Bundesverfassungsgericht vornehmen. Im Grundsteuerurteil vom 10.4.2018 finden sich keine Anhaltspunkte zur Zuständigkeit für die Reform der Grundsteuer, was auch daran liegt, dass es hierfür auf deren konkreten Inhalt ankommt. Zwar wird das Grundsteuerurteil sowohl in die eine wie auch in die andere Richtung bemüht. Tatsächlich hat sich das Bundesverfassungsgericht jedoch mit der Frage der Kompetenz für die notwendige Reform der Grundsteuer nicht befasst, sondern lediglich festgestellt, dass sich die Kompetenz für das

⁴³ Ebenso *Vogel*, jM 2019, 206 (210).

⁴⁴ Ebenso *Hantzsch*, DStZ 2012, 748 (763).

⁴⁵ BVerfG v.9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31); *Degenhart*, in *Sachs*, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 125a Rz. 10.

bestehende Grundsteuergesetz jedenfalls aus Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG ableiten lässt⁴⁶, da der Bund nach der bis 1994 gültigen Bedürfnisklausel die konkurrierende Gesetzgebung beanspruchen konnte. Die Frage, ob nach der seit 1994 geltenden Fassung des Art. 72 Abs. 2 GG eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich wäre, hat das Gericht ausdrücklich offengelassen. Es lässt sich der Entscheidung auch keine Tendenz entnehmen, weder in die eine noch in die andere Richtung⁴⁷.

Es kann sein, dass die Länder im Ergebnis einem Bundesgesetz zur Reform der Grundsteuer im Bundesrat zustimmen werden, schon um zu verhindern, dass ab dem 1.1.2020 keine Grundsteuer mehr erhoben werden kann. Sie selbst können aufgrund der Sperrwirkung des bestehenden Grundsteuergesetzes jedenfalls bis zum 31.12.2019 (Fortgeltungsanordnung des BVerfG) nicht gesetzgeberisch tätig werden.

Damit entfällt allerdings nicht die **Rechtsunsicherheit**. Ist eine bundeseinheitliche Gesetzgebung nicht erforderlich und auch nicht von Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gedeckt, darf der Bund nicht als Grundsteuergesetzgeber tätig werden, mag der Großteil der Länder dies auch gutheißen. Kompetenznormen sind nicht disponibel.

Erfolgt keine Klarstellung im Grundgesetz, ist damit zu rechnen, dass die Kompetenzfrage verfassungsgerichtlich überprüft werden wird, wofür verschiedene Verfahren in Betracht kommen:

- Art. 93 Abs. 2 GG normiert ein spezielles Verfahren zur Klärung von Kompetenzstreitigkeiten in Bezug auf die Erforderlichkeitsklausel des Art. 72 Abs. 2 GG bzw. die Einhaltung der Kompetenzgrenzen des Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG⁴⁸. Sollte das Gericht zu dem Schluss kommen, dass danach keine Kompetenzgrundlage des Bundes (mehr) besteht, würde seine Entscheidung an die Stelle eines Freigabegesetzes durch den Bund treten und den Weg für Landesgesetzgebung frei machen. Das Verfahren nach Art. 93 Abs. 2 GG setzt allerdings voraus, dass zunächst der Entwurf eines Freigabegesetzes in den Bundesrat eingebracht wurde.

⁴⁶ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 84; s. *Seer*, in FS Siekmann, 2019, 341 (346): „Wahlfeststellung“.

⁴⁷ Wie hier *Henneke*, DVBl. 2018, 794 (796); **a.A.** *Tappe* zugunsten einer Bundeskompetenz in seiner Stellungnahme zur Gesetzgebungskompetenz für die Reform der Grundsteuer, v. 11.1.2019, Ausschuss-Drucksache 19(7) – 158, Rz. 9.

⁴⁸ Hierzu auch *T. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (108).

- Alternativ besteht gemäß Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG die Möglichkeit einer abstrakten Normenkontrolle durch einzelne Landesregierungen, auch wenn diese nach Ablauf der Frist des 31.12.2019 Gefahr laufen, dass die Rechtsgrundlage der Grundsteuer dann im Nachhinein entfällt, wodurch das Interesse an einer gerichtlichen Klärung sinken kann.
- Mit großer Wahrscheinlichkeit wird es jedoch zur Überprüfung der Kompetenz im Rahmen von gegen das Grundsteuer-Reformgesetz gerichteten Verfassungsbeschwerden kommen. Das Fehlen der Gesetzgebungskompetenz kann jedem auf der Grundlage der neuen Regelungen erlassenen Verwaltungsakt entgegengehalten werden, selbst wenn das Reformgesetz im Übrigen materiell verfassungskonform, insbesondere gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden wäre. Derartige Verfassungsbeschwerden sind nicht erst ab 2025 zu erwarten, wenn erstmalig Grundsteuerbescheide auf der Grundlage der neuen Gesetzeslage ergehen, sondern können sich bereits gegen die Aufforderung zur Abgabe von Feststellungserklärungen gem. § 228 BewG-E richten.

III. Folgerungen aus der Gesetzgebungskompetenz zur Reform der Grundsteuergesetzes für eine Öffnungsklausel zugunsten der Länder

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage nach Schlussfolgerungen für die Einfügung einer Öffnungs- oder Abweichungsklausel zugunsten der Länder in den vorliegenden Entwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes.

1. Möglicher Inhalt und Funktion einer Öffnungs- oder Abweichungsklausel

Die Eröffnung von Gestaltungsspielräumen der Länder ist auf unterschiedliche Weise möglich. Von der Einräumung einer Kompetenz zu **Abweichungen lediglich in Einzelfragen** bis hin zu einer weitreichenden **Öffnungsklausel**, die den Ländern eigene Grundsteuergesetze mit eigenen Bewertungsregeln ermöglicht, sind abgestufte Regelungen denkbar⁴⁹. Der Unterschied einer weitreichenden Öffnungsklausel in einem Bundesgesetz zur Reform der Grundsteuer gegenüber einem Freigabegesetz auf der Grundlage von Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG ist, dass die Länder tätig werden *können*, es aber nicht *müssen*. Würde der Bund auf ein eigenes Reformgesetz verzichten und stattdessen von der Freigabemöglichkeit des Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG Gebrauch machen, müssten die Länder eigene Grundsteuergesetze einschließlich Bewertungsregeln erlassen, wenn sie weiterhin Grundsteuer erheben wollen. Da möglicherweise nur einzelne Länder Interesse an eigenen Landesregeln haben, andere im Gegenteil darauf setzen, dass der Bund den Reformprozess durchführt, könnte eine individuell handhabbare Öffnungsklausel einen entscheidenden Beitrag zur Streitvermeidung leisten.

Eine derartige Flexibilisierung ist auch im Interesse der Suche nach bestmöglichen Lösungen sehr zu begrüßen. Die langjährige Diskussion hat gezeigt, wie schwierig es ist, gleichheitssatzkonforme und gleichermaßen praktikable Alternativen zur bestehenden einheitswertbasierten Grundsteuer

⁴⁹ Dabei stellen sich vielfältige Fragen des Verhältnisses von Land- und Bundesrecht. Bei einer vollständigen Öffnung zugunsten eigenständiger Länder-Grundsteuern müsste davon ausgegangen werden, dass auf dieser Grundlage erlassene Landesgesetze das Bundesrecht dauerhaft ersetzen, d.h. bei einer späteren Aufhebung eines Landes-Grundsteuergesetzes würde nicht automatisch das Bundes-Grundsteuer eingreifen. Dagegen dürfte bei bloßer Abweichungsbefugnis das Bundesrecht grds. weitergelten. Zur Wirkung und zum Verhältnis zwischen Bundes- und Landesrecht in Bezug auf Art. 72 Abs. 3 GG gestützte Abweichungsgesetzgebung s. *Erbguth*, ZUR 2019, 195 ff.

zu entwickeln. Eine Öffnungsklausel würde die Erprobung unterschiedlicher Konzepte ermöglichen mit der Chance, dass sich in einem derartigen Entdeckungsverfahren eine überlegene Lösung herauskristallisiert.

2. Kompetenz des Bundes zur Regelung einer Öffnungs- bzw. Abweichungsklausel

Voraussetzung der Aufnahme einer Öffnungs- oder Abweichungsklausel in ein Bundes-Grundsteuerreformgesetz ist, dass diese von den bestehenden Kompetenzen des Bundes gedeckt ist und es insoweit keiner Grundgesetzänderung bedarf.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass der Bund, wenn ihm die Gesetzgebung über die Grundsteuer-Reform obliegt, im Rahmen dieser Kompetenz den Ländern eigene Regelungsspielräume eröffnen kann. Dies gilt namentlich für lediglich Einzelfragen betreffende Abweichungsklauseln, grundsätzlich aber auch für weitreichende Öffnungsklauseln.

Stützt der Bund sich auf Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG, dann folgt die Zulässigkeit von Abweichungs- und Öffnungsklauseln bereits aus Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG, da es sich um ein Minus zu einer vollständigen Freigabe handeln würde⁵⁰. Zwar dürfte der von Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG intendierte Regelfall in der vollständigen Freigabe liegen. Mit Sinn und Zweck der im Rahmen der Reform des Art. 72 Abs. 2 GG eingefügten Übergangsregelung ist aber auch eine Teilfreigabe und damit ein Nebeneinander einer nach Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG fortentwickelten Bundesregel einerseits und eigenständiger Landesregeln andererseits vereinbar, wenn sich auf diese Weise eine Versteinerung der bestehenden Rechtslage vermeiden lässt. Sieht man das Fortschreiben von Gesetzen, die nach der Reform des Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr als Bundesrecht erlassen werden dürften, durch den Bund als eine „Notlösung“ an, dann ist eine Fortschreibung, die gleichzeitig den Ländern eigene Regeln ermöglicht, gegenüber einer Landesgesetze sperrenden Fortschreibung vorzuzugewürdig, weil sie der mit der Änderung von Art. 72 Abs. 2 GG intendierten Kompetenzstärkung der Länder bei gleichzeitiger Erhaltung der Funktionsfähigkeit bestehender Bundesgesetze Rechnung trägt. Dies folgt schon daraus, dass die Länder autonom entscheiden können, ob sie es bei der Anwendung der Bundesregel belassen oder eigene Landesregeln an deren Stelle setzen.

⁵⁰ *Wolff*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 125a Rz. 39; *Uhle*, in Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 125a Rz. 45 (Nov. 2018).

Auch wenn man die Kompetenz des Bundes aus Art. 105 Abs. 2 Var. 3 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG ableitet, wäre der Bund im Rahmen seiner dann bestehenden umfassenden Regelungskompetenz nicht gehindert, die Länder mit einzubinden. Weitreichende Öffnungsklauseln ändern nichts an der Kompetenz, sie lassen diese, sollte sie – entgegen der hier vertretenen Auffassung (s. II.1., S. 61 ff.) – doch bestehen, nicht entfallen. Man kann lediglich darüber streiten, ob eine Öffnungsklausel sinnvoll ist, wenn doch eine bundeseinheitliche Regelung *erforderlich* ist.

Schließlich lässt sich einer umfassenden Öffnungsklausel zugunsten von Ländergesetzgebung auch nicht entgegenhalten, dass Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG vom Aufkommen *der* Grundsteuer spricht. Auch wenn einzelne Länder vom Grundsteuer-Reformgesetz des Bundes abweichende Grundsteuer-Bemessungsgrundlagen anordnen würden, würde es sich weiterhin um Grundsteuern handeln; im jeweiligen Land würde immer nur eine Grundsteuer gelten, deren Aufkommen dann nach der Verteilungsregel des Art. 106 Abs. 6 S. 1 den Gemeinden zusteht.

3. Vereinbarkeit einer Öffnungsklausel mit der grundgesetzlichen Kompetenzordnung

Eine Öffnung zugunsten der Länder auf der Grundlage von Art. 125a Abs. 2 GG kann einfachgesetzlich geregelt werden, ohne dass es hierfür einer speziellen Ermächtigung in der Finanzverfassung bedarf. Das durch eine Öffnungsklausel ermöglichte Nebeneinander von Bundes-Grundsteuer und Landes-Grundsteuern führt nicht zu einer vom Grundgesetz nicht vorgesehenen **Kompetenzvermischung**.

Zwar geht das Grundgesetz von **eindeutigen Gesetzgebungskompetenzen** aus. Gleichzeitige Regelungskompetenzen für ein und denselben Regelungsgegenstand sind in Art. 30, 70 ff. GG nicht vorgesehen⁵¹. Dies ist zum einen ein Gebot der Normenklarheit, weil parallele Regeln desselben Gegenstandes auf Bundes- und auf Länderebene möglicherweise nicht erkennen lassen, welche der Regelungen Geltung beansprucht. Zum anderen lässt sich im

⁵¹ Uhle, in Maunz/Dürig, GG Art. 70, Rz. 5.; Körber, LMuR 2013, 153 (155).

Interesse demokratischer Transparenz⁵² nur so eine klare Verantwortungszuordnung⁵³ vornehmen.

Indes spricht der **zwingende** Charakter der grundgesetzlichen Kompetenzzuordnung⁵⁴ nicht gegen eine Öffnungsklausel zugunsten der Länder in einem zulässigerweise auf die Fortentwicklungskompetenz des Bundes nach Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gestützten Gesetz. Denn in diesem Fall sind ja eigentlich die Länder zuständig, Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG erlaubt dem Bund aber die Fortentwicklung. Die Öffnungsklausel bewirkt eine partielle Beseitigung der Sperrwirkung der zulässigerweise fortbestehenden Bundesregel. Ausgeschlossen ist nur der umgekehrte Schluss. Sollte der Bund seine Fortführungskompetenz überschreiten, ändert hieran auch eine Öffnungsklausel zugunsten der Länder nichts. Dann bedarf es der vollständigen Freigabe.

Auch aus Art. 72 Abs. 3 GG, der ein Nebeneinander von Bundesregel und Abweichung durch (einzelne Länder) im Grundgesetz ausdrücklich ermöglicht, lässt sich nicht folgern, dass es für eine solche Konstruktion stets einer grundgesetzlichen Abweichungsbefugnis der Länder bedarf. Art. 72 Abs. 3 GG erklärt sich aus dem Kontext der früheren Rahmengesetzgebungskompetenz des Bundes⁵⁵. Hier sah der verfassungsändernde Gesetzgeber speziellen Regelungsbedarf, was aber nicht den Umkehrschluss erlaubt, dass es für derartige Abweichungsgesetzgebung stets einer grundgesetzlichen Regelung bedarf.

Wohl aber wird man Art. 72 Abs. 3 und 4 GG entnehmen können, dass es zwecks eindeutiger Verantwortungszuordnung klarer Abgrenzungen der Kompetenzen bedarf⁵⁶. Dies spricht eher für eine umfassende Öffnung, die es den Ländern erlaubt, eigenständige Grundsteuergesetze mit eigenständigen, vom Bundesgesetz ganz unabhängigen Bewertungsregeln zu erlassen.

⁵² Hierzu in Bezug auf Abweichungsgesetzgebung nach Art. 72 Abs. 3 GG *Erbguth*, ZUR 2019, 195 (202).

⁵³ Zu diesem Ziel der letzten Föderalismusreformen *Schoch*, ZG 2018, 97 (99 f.).

⁵⁴ BVerfG v. 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (25); BVerfG v. 21.10.1971 – 2 BvL 6/69, BVerfGE 32, 145 (156); *Degenhart*, in Sachs (Hrsg.), GG, 7. Aufl., 2014, Art. 70 Rz. 41 ff.

⁵⁵ *Degenhart*, in Sachs (Hrsg.), GG, 7. Aufl., 2014, Art. 72 Rz. 41 ff.; *Erbguth*, ZUR 2019, 195.

⁵⁶ *Degenhart*, in Sachs (Hrsg.), GG, 7. Aufl., 2014, Art. 72 Rz. 43.

4. Verändert (verschlechtert oder verbessert) eine Öffnungs- oder Abweichungsklausel die kompetenzrechtliche Position des Bundes?

Für die Aufnahme einer Öffnungs- bzw. Abweichungsklausel spricht, dass auf diese Weise die gemäß Art. 105 Abs. 3 GG erforderliche Zustimmung des Bundesrates erleichtert werden könnte. Es bietet sich eine elegante Lösung des langjährigen Streits zwischen den Ländern über die inhaltliche Ausrichtung der Grundsteuer.

Von dieser politisch-strategischen Überlegung zu unterscheiden ist die Frage, wie sich eine Öffnungsklausel rechtlich auf die vom Bundesgesetzgeber behauptete Kompetenz zur Reform der Grundsteuer auswirkt und ob sich auf diese Weise eine verfassungsgerichtliche Überprüfung der Kompetenzfrage verhindern bzw. deren Risiken mindern lässt. Von der Aufnahme einer Öffnungsklausel wäre abzuraten, wenn diese die – ohnehin zweifelhafte – Position des Bundes zur Reform der Grundsteuer rechtlich noch weiter verschlechtern würde. Für eine solche Klausel könnte sprechen, wenn diese die Behauptung einer Bundeskompetenz stärken würde.

Wie bereits dargelegt, hat die Öffnungsklausel als solche keinen unmittelbaren Einfluss auf die Kompetenz des Bundes. Zum einen ist die grundgesetzliche Kompetenzordnung nicht zwischen den handelnden Akteuren verhandelbar. Wenn der Bund keine Kompetenz auf der Grundlage von Art. 105 Abs. 2 Var. 3. i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG hat, dann kann er sich eine solche auch nicht durch eine Öffnungsklausel „erkaufen“. Dann ist es Recht und *Pflicht* der Länder, die Gesetzgebungskompetenz in eigener Verantwortung auszuüben. Zum anderen ist die Frage der Erforderlichkeit ohnehin voll gerichtlich überprüfbar⁵⁷, d.h. auch wenn der Bund auf die Öffnungsklausel verzichtet, besteht ein erhebliches Risiko, dass das BVerfG die Erforderlichkeit verneinen würde. Die Existenz einer Öffnungsklausel würde es nur offensichtlich machen, dass auch der Bundesgesetzgeber selbst nicht an die Erforderlichkeit bundeseinheitlicher Regelung glaubt⁵⁸.

⁵⁷ BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (135); BVerfG v. 16.3.2004 – 1 BvR 1778/01, BVerfGE 110, 141 (175).

⁵⁸ So BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (28). Wenn *Henneke*, DVBl. 2018, 794 (796), schreibt, dass Öffnungsklauseln die Kompetenz des Bundes auf der Grundlage von Art. 105 Abs. 2 GG „noch problematischer“ machen würden, meint er wohl „noch offensichtlicher“.

Anders ist die Rechtslage im Rahmen der Übergangsregel des Art. 125a Abs. 2 GG, da hier in Satz 2 ausdrücklich vorgesehen ist, dass der Bundesgesetzgeber auf seine grundsätzlich bestehende Fortschreibungskompetenz – voll oder partiell⁵⁹ – verzichten kann. Problematisch wäre die Aufnahme einer Öffnungs- oder Abweichungsklausel für die Begründung der Bundeskompetenz gemäß Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG nur, wenn man hierin eine Neukonzeption und damit eine Überschreitung der Fortschreibungskompetenz sähe. Zwar würde der Bund mit einer Öffnungsklausel keine inhaltliche Neuausrichtung vornehmen, man könnte aber in der Ermöglichung grundsteuerrechtlicher Vielfalt eine konzeptionelle Abkehr von der bisherigen Bundeseinheitlichkeit der Bewertung sehen. Gegen eine solche Sichtweise sprechen jedoch sowohl die Freigaberegulierung des Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG als auch Sinn und Zweck der Übergangsregelung des Art. 125a GG. Die Übergangsnorm soll die Funktionstüchtigkeit der Gesetzgebung und die Vornahme notwendiger Anpassungen bestehender Bundesgesetze ermöglichen, ohne die Länder dauerhaft von der Ausübung der ihnen 1994 zugestandenen Kompetenzen auszuschließen. Eine Beteiligung der Länder an der Weiterentwicklung von Bundesrecht kann damit nicht zur Überschreitung der dem Bund im Rahmen von Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG weiterhin zugestandenen Anpassungs- und Änderungskompetenz führen.

Sollte der Bund seine ihm durch Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG zugestandenen Anpassungs- und Änderungskompetenz aus anderen Gründen überschreiten, würde man etwa die neuen Bewertungsregeln doch als Neukonzeption einordnen, würde hieran allerdings auch eine Öffnungsklausel nichts ändern, es sei denn, man könnte sie als Freigabegesetz im Sinne des Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG interpretieren.

5. Praktische Umsetzung einer Freigabe bzw. Öffnung zugunsten der Länder

Eine zentrale Schwierigkeit der Beteiligung der Länder im jetzigen Stadium liegt in dem vom Bundesverfassungsgericht im Grundsteuerurteil gesteckten Zeitrahmen⁶⁰. Statt der Normierung einer Öffnungsklausel in einem Bundesgesetz zur Reform der Grundsteuer könnte der Bund die Gesetzgebung auf der Grundlage von Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG nach wie vor auch ganz an die

⁵⁹ *Wolff*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 125a Rz. 39; *Uhle*, in Maunz/Dürig, Grundgesetz, Art. 125a Rz. 45 (Nov. 2018).

⁶⁰ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 164–179.

Länder freigeben. Im letzteren Fall würde er die Länder jedoch vor ernsthafte Zeitprobleme stellen.

Im Grundsteuerurteil vorgesehen ist eine zweistufige Übergangsfrist. Die verfassungswidrige Rechtslage ist bis zum 31.12.2019 durch eine gesetzliche Neuregelung seitens des Bundes oder der Länder zu beseitigen⁶¹. An diese erste Frist schließt sich eine weitere Frist von 5 Jahren an, innerhalb derer die Grundsteuer weiterhin auf der Grundlage der geltenden verfassungswidrigen Rechtslage erhoben werden kann. Diese zweite Frist soll die verwaltungstechnische Umsetzung der Neuregelung ermöglichen.

Klar ist, dass, wenn bis zu diesem Zeitpunkt keine Neuregelung verkündet worden ist, nach dem 31.12.2019 auf der Grundlage der bestehenden Gesetzeslage keine Grundsteuer mehr erhoben werden darf⁶².

Unklar ist, ob, wenn ein neues Gesetz nach dem 31.12.2019 verkündet wird, die fünfjährige Umsetzungsfrist entfällt oder ob sie sich lediglich verkürzt. In Textziffer 169 des Grundsteuerurteils heißt es hierzu:

„Die Fortgeltung der beanstandeten Regelungen zur Einheitsbewertung wird bis zum 31. Dezember 2019 sowie bis zu fünf Jahre nach der Verkündung einer spätestens bis zum 31. Dezember 2019 getroffenen Neuregelung, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024 angeordnet.“

Die Verknüpfung der Fünfjahresfrist mit einer „spätestens bis zum 31. Dezember 2019 getroffenen Neuregelung“ deutet darauf hin, dass die Fünfjahresfrist entfällt, wenn bis zu diesem Zeitpunkt keine Neuregelung getroffen wurde. Andererseits ist nicht klar, ob das Bundesverfassungsgericht den Fall, dass der Gesetzgeber die Neuregelungsfrist verstreichen lässt, überhaupt bedacht hat.

Ansichts des Umstandes, dass das Bundesverfassungsgericht die weitere Frist bewilligt hat, um eine nahtlose Grundsteuererhebung zu ermöglichen, wäre es sachgerecht, der Verwaltung auch bei späterer Verkündung wenigstens bis zum 31.12.2024 Zeit einzuräumen, um die neuen Regelungen umzusetzen. Hierfür spricht auch Textziffer 177, in der die Fünfjahresfrist nicht durch die Verkündung der Neuregelung bis zum 31.12.2019 bedingt ist:

⁶¹ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 167 u. 172.

⁶² BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 176.

„Die Anwendung der als unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG festgestellten Bestimmungen der Einheitsbewertung ist schließlich, *sobald der Gesetzgeber eine Neuregelung getroffen hat* [Hervorhebung nur hier], für weitere fünf Jahre nach Verkündung der Neuregelung anzuordnen, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024.“

Die „Sanktion“ der Verkündung des neuen Gesetzes erst nach dem 31.12.2019 läge dann lediglich in der Verkürzung der Frist⁶³.

Für den kompletten Wegfall der Umsetzungsfrist bei Beseitigung der verfassungswidrigen Rechtslage nach dem 31.12.2019 könnte zwar sprechen, dass die gesamte Übergangsregelung angesichts der langjährigen Untätigkeit des Gesetzgebers äußerst großzügig ist⁶⁴; immerhin geht das Bundesverfassungsgericht im Grundsteuerurteil davon aus, dass die Verfassungswidrigkeit jedenfalls seit 2002 besteht⁶⁵. Ergreift der Gesetzgeber die ihm eingeräumte Chance, diesen Zustand zu beseitigen, nicht innerhalb der gesetzten Frist, würde er eine längere Grundsteuerlücke in Kauf nehmen (müssen). Allerdings erscheint dies im Hinblick auf die Finanzsituation der Kommunen, der das Bundesverfassungsgericht mit der Übergangsregelung Rechnung tragen wollte, eine unverhältnismäßig harte Konsequenz, zumal diese keinen unmittelbaren Einfluss auf das Gesetzgebungsverfahren haben.

Unabhängig von der Rechtsunsicherheit bezüglich des Eingreifens der fünfjährigen Umsetzungsfrist auch bei Verkündung einer Neuregelung nach dem 31.12.2019 müssten die Länder bei vollständiger Freigabe entsprechende Gesetzgebungsverfahren zwingend bis 31.12.2019 beenden, wenn sie im Jahr 2020 eine Grundsteuerlücke vermeiden wollen. Die theoretische Möglichkeit eines rückwirkenden Gesetzesbeschlusses auf dem 1.1.2020 müsste am Verbot echter Rückwirkung gemessen werden, da die Grundsteuer mit

⁶³ Für diese Interpretation wohl *Seer*, in FS Siekmann, 2019, 341 (354): Übergangszeitraum „ab“ Verkündung der Neuregelung, unabhängig davon, ob dies bis zum 31.12.2019 geschieht.

⁶⁴ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 176: „Angesichts der bereits überlangen Dauer der Unvereinbarkeit der Regeln über die Einheitsbewertung mit Art. 3 Abs. 1 GG ist keine Rechtfertigung dafür erkennbar, deren Fortgeltung letztlich unbefristet auch über den 31. Dezember 2019 hinaus bis zu einer tatsächlichen Neuregelung anzuordnen, falls der Gesetzgeber die gesetzte Frist nicht einhält.“

⁶⁵ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 147.

Beginn des Kalenderjahrs entsteht (§ 9 Abs. 2 GrStG)⁶⁶. Dem lässt sich nicht entgegenhalten, dass die Steuerpflichtigen mit einer Neuregelung bzw. mit der Weitererhebung der verfassungswidrigen Grundsteuer rechnen mussten. Das Bundesverfassungsgericht hat bei Verstreichen der Neuregelungsfrist selbst den Vollzug bereits bestandskräftiger Bescheide untersagt. Die Anordnung, dass ohne Neuregelung nach dem 31.12.2019 auf die verfassungswidrigen Normen keine Belastungen mehr gestützt werden dürfen⁶⁷, kann nicht durch Anordnung einer Rückwirkung unterlaufen werden.

Die Gefahr einer Grundsteuerlücke wäre dagegen wohl gebannt, wenn der Bund bis zum 31.12.2019 ein Grundsteuerreformgesetz mit Öffnungsklausel erlässt und die Länder von dieser Öffnungsklausel erst später Gebrauch machen. Ersetzen die Länder dann erst nach dem 31.12.2019 die Bundesregelung durch abweichende Landesregeln, stellt sich zwar auch die Frage, ob es bei der Weitererhebung auf der Grundlage der geltenden verfassungswidrigen Regelungen jedenfalls bis zum 31.12.2024 bleibt. Dies scheint aber, da die Kontinuität der Grundsteuer in jedem Zeitpunkt gewahrt ist, weniger zweifelhaft als in dem Fall, dass bis zum 31.12.2019 überhaupt keine Neuregelung getroffen wird.

Vollends ließe sich die verbleibende Rechtsunsicherheit vermeiden, wenn die Länder bis zum 31.12.2019 eigene Grundsteuerreformgesetze verkünden würden. Angesichts der nach wie vor sehr unklaren politischen Lage muss jedoch damit gerechnet werden, dass das Gesetzgebungsverfahren auf Bundesebene – sei es, dass es überraschend doch noch zu einer vollständigen Freigabe kommt, sei es, dass ein Bundes-Grundsteuer-Reformgesetz mit Öffnungsklausel verabschiedet wird – erst kurz vor Jahresende 2019 abgeschlossen sein wird. Die Länder hätten im Anschluss nicht mehr genügend Zeit, um eigene Gesetze zu verabschieden. Dies wirft die Frage auf, ob die Länder parallel zu dem auf Bundesebene laufenden Gesetzgebungsprozess bereits zuvor eigene Gesetzgebungsverfahren anstrengen können.

Das bestehende Grundsteuergesetz entfaltet ungeachtet seiner Verfassungswidrigkeit infolge der Weitergeltungsanordnung im Grundsteuerurteil Sperrwirkung. Bis zum 31.12.2019 erlassene Grundsteuergesetze der Länder wären nichtig. Denkbar wäre allerdings, dass die Länder parallel zum

⁶⁶ Zur Steuerentstehung als Kriterium für die Abgrenzung zwischen echter und unechter Rückwirkung nach ständiger Rspr. des BVerfG s. *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl., 2018, § 3 Rz. 262.

⁶⁷ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 179.

Gesetzgebungsverfahren auf Bundesebene in Erwartung einer Öffnungsklausel bereits in Gesetzesberatungen eintreten und lediglich den letzten Gesetzgebungsakt, d.h. die Verkündung, aufschieben, bis der Weg hierfür durch das Inkrafttreten der Öffnungsklausel freigegeben ist⁶⁸. Die Sperrwirkung soll lediglich verhindern, dass auf Bundes- und Länderebene parallel Gesetze existieren und der Bürger nicht erkennen kann, welches Gesetz Geltung beansprucht. Diese Gefahr besteht indes nicht, wenn die Landesregelung noch nicht verkündet ist. Beschlüsse im Gesetzgebungsverfahren haben dagegen keine Außenwirkung, so dass die Sperrwirkung der Durchführung des Gesetzgebungsverfahrens nicht entgegensteht, solange die Verkündung erst nach Aufhebung der Sperrwirkung erfolgt.

Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob die Länder, wenn der Bund die Frist des 31.12.2019 verstreichen lässt, von sich aus eine Grundsteuerlücke verhindern oder wenigstens verringern können, indem sie möglichst zeitnah nach dem 31.12.2019 eigene Grundsteuergesetze in Kraft setzen. Dies hängt davon ab, ob das bestehende Grundsteuergesetz auch nach dem 31.12.2019 weiterhin Sperrwirkung entfaltet, solange es nicht formal aufgehoben wird, oder der Bund ein Freigabegesetz nach Maßgabe von Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG erlässt. Einerseits geht das Bundesverfassungsgericht im Interesse der Rechtssicherheit davon aus, dass auch verfassungswidrige Bundesgesetze Sperrwirkung entfalten⁶⁹. Hierfür spricht auch die Möglichkeit des „Kompetenzfreigabestreits“, der allerdings im vorliegenden Fall kaum hilft, weil – wie *Roman Seer* zutreffend herausstellt⁷⁰ – das von Art. 93 Abs. 2 GG vorgesehene Verfahren sehr zeitaufwendig ist; im Zweifel würde eine Entscheidung erst kurz vor Ablauf der fünfjährigen Umsetzungsfrist ergehen. Möglicherweise würde das Bundesverfassungsgericht in einer Art. 93 Abs. 2 GG-Entscheidung den Übergangszeitraum entsprechend verlängern. Dagegen spricht jedoch, dass föderale Kompetenzstreitigkeiten nicht zulasten des

⁶⁸ Zwar hält BVerfG v. 26.7.1972 – 2 BvF 1/71 BVerfGE 34, 9 (29) eine parallele Befassung von Bund und Ländern für einen mit der Pflicht zu bundesfreundlichem Verhalten „schwer erträglichen Zustand“, dabei ging es jedoch um die Vermeidung eines Wettlaufes im Rahmen konkurrierender Gesetzgebung, um zu verhindern, dass die Länder dem Bund zuvorkommen. Macht der Bund durch eine umfassende Öffnungsklausel ausdrücklich den Weg für abweichende Landesregeln frei, besteht kein derartiger Konflikt.

⁶⁹ BVerfG v. 27.10.1998 – 1 BvR 2306/96 u.a., BVerfGE 98, 265 (318 ff.); krit. *Degenhart*, in Sachs (Hrsg.), GG, 7. Aufl., 2014, Art. 72 Rz. 34.

⁷⁰ So mit der h.M. im staatsrechtlichen Schrifttum *Seer*, in FS Siekmann, 2019, 341 (355).

Bürgers gehen dürfen, schließlich würde eine Verlängerung des Übergangszeitraums dazu führen, dass noch länger auf gleichheitssatzwidriger Grundlage Grundsteuer erhoben werden könnte.

Im vorliegenden Fall scheint indes auch eine andere Beurteilung der Sperrwirkung möglich: Die Aussage des Bundesverfassungsgerichts, dass auch verfassungswidrige Gesetze Sperrwirkung entfalten können, macht im Interesse der Rechtssicherheit Sinn, solange die Verfassungswidrigkeit und deren Rechtsfolgen (Unanwendbarkeit) nicht festgestellt sind. Im vorliegenden Fall ist indes die Verfassungswidrigkeit und die Unanwendbarkeit des bestehenden Grundsteuergesetzes nach dem 31.12.2019 ausdrücklich festgestellt, so dass, wenn der Bund bis zu diesem Zeitpunkt kein Reformgesetz erlässt, wohl aber die Länder tätig werden würden, kein Zweifel besteht, dass Grundsteuerbescheide nur auf der Grundlage der Landesgesetze ergehen können.

IV. Ergebnis

Die Aufnahme einer Öffnungs- oder Abweichungsklausel in ein Bundesgesetz zur Reform der Grundsteuer begegnet für sich betrachtet unter keinen Gesichtspunkten kompetenzrechtlichen Bedenken.

Wenn der Bund eine Kompetenz zur Reform der Grundsteuer hat, dann kann er in diesem Rahmen auch Öffnungs- und Abweichungsklauseln vorsehen.

Insgesamt ist die Kompetenz des Bundes zu einer weitreichenden Reform der Grundsteuer jedoch alles andere als eindeutig, sondern erheblichen finanzverfassungsrechtlichen Risiken ausgesetzt. Wenn der Bund ein Reformgesetz – ob mit oder ohne Öffnungs- bzw. Abweichungsklausel – finanzverfassungsrechtlich absichern will, bedarf es hierfür einer Grundgesetzänderung, wie sie in der letzten Legislaturperiode noch vorgesehen war⁷¹. Dies wäre, wenn man die Gesetzgebung nicht insgesamt den Ländern überlassen will, dringend anzuraten, um den Neuanfang in der Grundsteuer nicht durch eine zweifelhafte oder gar fehlende Bundeskompetenz zu belasten.

⁷¹ Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 105), BT-Drucks. 18/10751 v. 21.12.2016.

Literaturhinweise

16 Professoren mit steuerrechtlichem Hintergrund (2019), Stellungnahme, Offener Brief an Bundesfinanzminister Scholz, Verfassungskonforme Reform der Grundsteuer, abrufbar z.B. unter https://www.jura.uni-augsburg.de/lehrende/professoren/kirchhof/aktuelles/190306_offener_brief.html (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

Arbeitskreis der Gutachterausschüsse und Oberen Gutachterausschüsse in der Bundesrepublik Deutschland (AK OGA) (2017), Immobilienmarktbericht Deutschland 2017, abrufbar unter http://www.immobiliemarktbericht-deutschland.info/immobilienmarktbericht_deutschland/download/downloads-159434.html (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

Becker, Julia (2013), Die Reform der Grundsteuer – wem obliegt die Gesetzgebungskompetenz?, in *Betriebs-Berater* 2011, 861–866.

Bundestag-Drucksache 19/9538 v. 17.4.2019.

Bundesministerium der Finanzen (2018), Neuregelung der Grundsteuer, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2018-11-29-Neuregelung-der-Grundsteuer.html> (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

Bundesministerium der Finanzen (2019), Fortschritte bei der Reform der Grundsteuer, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2019-02-25-reform-grundsteuer.html> (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

Bundesministerium der Finanzen (2019), Referentenentwurf, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken v. 9.4.2019.

Bundesministerium der Finanzen (2019), Referentenentwurf, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG) v. 9.4.2019.

Bundesrat-Drucksache 19/9538 v. 17.4.2019.

BVerfG v. 7.11.2006, – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1.

BVerfG v. 17.12.2014, – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

BVerfG v. 10.4.2018, – 1 BvL 11/14 – 1 BvL 12/14 – 1 BvL 1/15 – 1 BvR 639/11 – 1 BvR 889/12, BVerfGE 148, 147.

Capital (2019), Immobilien-Kompass-Karte, abrufbar unter <https://www.capital.de/immobilien-kompass> (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

Dieterich, Hartmut/Josten, Rudolf (1998), Gutachten zur Einführung einer Bodenwertsteuer. Daten zur Auswirkung einer aufkommensneutralen Bodenwertsteuer in ausgewählten Städten, Bonn 1998.

Feld, Lars P./Hirsch, Patrick (2019), Zur Grundsteuerreform, Freiburger Diskussionspapiere zur Ordnungsökonomik 19/1, Freiburg 2019.

Gesellschaft für Verbraucherinformation (2019), Grundstückspreise 2019: Was kostet Bauland in Deutschland?, abrufbar unter <https://www.vergleich.de/grundstueckspreise.html#c207956> (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

Hantzsch, Dieter (2012), Reform der Grundsteuer durch den Bundesgesetzgeber?, in Deutsche Steuer-Zeitung 2012, 758–767.

Hey, Johanna/Maiterth, Ralf/Houben, Henriette (2012), Zukunft der Vermögensbesteuerung, ifst-Schrift 483, Berlin 2012.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.) (1969), Grundsteuer – Plädoyer gegen eine veraltete Steuerreform, Berlin 1969.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V. (Hrsg.) (2011), Reform der Grundsteuer, Handlungsbedarf und Reformoptionen, Berlin 2011.

Kirchhof, Paul (2011), Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011.

Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 19. Legislaturperiode, Ein neuer Aufbruch für Europa – Eine neue Dynamik für Deutschland – Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, 2018.

Leisner-Egensperger, Anna (2019), Die Länder-Öffnungsklausel bei der Grundsteuer – ein Zauberwort in der Verhandlungsarena des Föderalismus, abrufbar unter <https://verfassungsblog.de/die-laender-oeffnungsklausel->

bei-der-grundsteuer-ein-zauberwort-in-der-verhandlungsarena-des-foederalismus/ (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

Lemmer, Astrid (2004), *Zur Reform der Grundsteuer*, Köln 2004.

Löhr, Dirk (2019), Grundsteuerreform: Abschaffung der Umlagefähigkeit?, in *Betriebs-Berater* 2019, 91–97.

Löhr, Dirk/Kempny, Simon (2019), Zur Grundsteuerreform: Grundzüge eines Bodenwertsteuergesetzes, in *Deutsches Steuerrecht* 2019, 537–543.

Nehls, Daniela/Scheffler, Wolfram (2015), Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells, *ifst-Schrift* 503, Berlin 2015.

o.V., Verfassungsrechtler diskutieren Pläne für Grundsteuerreform, abrufbar unter <https://www.br.de/nachrichten/deutschland-welt/verfassungsrechtler-diskutieren-plaene-fuer-grundsteuerreform>, RPzpcHt (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

Scheffler, Wolfram (2018), *Besteuerung von Unternehmen, Band II: Steuerbilanz*, 9. Auflage, Heidelberg 2018.

Scheffler, Wolfram/Roith, Matthias (2018), Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, *ifst-Schrift* 526, 2018.

Seer, Roman (2018), Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen, in *Der Betrieb* 2018, 1488–1495.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2018), *Leitfaden zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands in Regelungsvorhaben der Bundesregierung*, Wiesbaden 2018.

Statistisches Bundesamt (2019), *Bau- und Immobilienpreisindizes*, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Preise/Baupreise-Immobilienpreisindex/_inhalt.html (zuletzt abgerufen am 17.5.2019).

Tipke, Klaus (2003), *Steuerrechtsordnung, Band II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem*, 2. Auflage, Köln 2003.

ifst-Schriften 2019 / 2018 / 2017

2019

- Nr. 527 *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof*, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018
- Nr. 528 *Joisten/Spierts/Heijnen/Ratzenhofer*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer
- Nr. 529 *Salder*, Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen
- Nr. 530 *Scheffler/Hey*, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz

2018

- Nr. 522 v. *Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge
- Nr. 523 Kapitaleinkommensbesteuerung – Zukunft von Abgeltungsteuer und Unternehmensfinanzierung, Tagungsband zur außerordentlichen Kuratoriumssitzung am 27. November 2017
- Nr. 524 *Gsödl/Schmid*, Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland
- Nr. 525 *Hermenns/Münch*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO
- Nr. 526 *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer

2017

- Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe
- Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine
- Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung
- Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif
- Nr. 518 *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung
- Nr. 519 Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven –, Tagungsband zum ifst FORUM am 30. Mai 2017
- Nr. 520 Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts/Brexit – Auswirkungen auf Europa, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 26. Juni 2017
- Nr. 521 *Haase*, Überlegungen zur Reform der Hinzurechnungsbesteuerung