

ifst

Institut Finanzen und Steuern

**Umsetzung der Grundsteuerreform
in den Bundesländern
– Auswirkungen und
verfassungsrechtliche Beurteilung –**

**Prof. Dr. Wolfram Scheffler
Ass. iur. Michael Feldner, LL.M.**

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Scheffler/Feldner, ifst-Schrift 542 (2021)

ISBN: 978-3-89737-206-1

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

Umsetzung der Grundsteuerreform
in den Bundesländern
– Auswirkungen und
verfassungsrechtliche Beurteilung –

Prof. Dr. Wolfram Scheffler
Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Ass. iur. Michael Feldner, LL.M.
Freie Universität Berlin

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 542:

Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern – Auswirkungen und verfassungsrechtliche Beurteilung –

Die Entscheidung des BVerfG vom 10.4.2018, in der es das Grundsteuergesetz in seiner damaligen Ausgestaltung als nicht mit dem in Art. 3 Abs. 1 GG enthaltenen Gleichbehandlungssatz vereinbar angesehen hat, hat eine Reform der Grundsteuer notwendig gemacht. Hierfür hatte das BVerfG bis zum 31.12.2019 Zeit gelassen und dem Gesetzgeber anschließend weitere fünf Jahre zur Umsetzung der Reform eingeräumt.

Die notwendige Reform der Grundsteuer ist fristgerecht in vier Schritten bzw. mittels dreier Bundesgesetze erfolgt. In einem ersten Schritt ist mit Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG eine ausdrückliche Gesetzgebungskompetenz für den Bund geschaffen worden. Gleichzeitig wurde mit Art. 72 Abs. 3 S. 1 GG eine Abweichungsmöglichkeit für die Länder eingeführt, die nunmehr durch ein Landesgesetz von den bundesgesetzlichen Regelungen abweichen können. Daran anschließend erfolgte mit dem Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts vom 26.11.2019 die eigentliche Reform der Grundsteuer und insbesondere der Bewertung des Grundvermögens. Zu guter Letzt wurde mit dem Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung vom 30.11.2019 zum 1.1.2025 eine sog. Grundsteuer C eingeführt.

Von der neuen Abweichungsmöglichkeit haben bisher Baden-Württemberg, Hamburg und Niedersachsen Gebrauch gemacht und eigene Landesgrundsteuergesetze erlassen. In Bayern und Hessen liegen bereits konkrete Gesetzentwürfe vor. In der vorliegenden Schrift werden die bundesgesetzlichen Regelungen sowie die abweichenden Landesgesetze dargestellt und bewertet sowie auf ihre Verfassungskonformität hin untersucht.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff

Berlin, im November 2021

Inhaltsverzeichnis

Die Untersuchungsergebnisse auf einem Blick	1
A. Alternativen, Umsetzung, Auswirkungen <i>Prof. Dr. Wolfram Scheffler</i>	10
I. Vorgehensweise	10
II. Leitlinie für die Ausgestaltung der Grundsteuer	15
1. Keine Orientierung der Grundsteuer am Leistungsfähigkeits- prinzip	15
2. Gruppenäquivalenz, nicht Individualäquivalenz.	16
3. Nutzenorientierte Interpretation, nicht kostenorientierte Interpretation des Äquivalenzprinzips	18
4. Konsequenz für die Ausgestaltung des Steuergegenstands der Grundsteuer	21
5. Konsequenz für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer	24
III. Zuordnung der bundesgesetzlichen Regelung und der Ländermodelle zu den Grundformen einer Grundsteuer	27
IV. Bundesgesetzliche Regelung: wertorientiertes Modell mit Einbezug des Gebäudes	30
1. Beschreibung der bundesgesetzlichen Regelung	30
a. Betriebe der Land- und Forstwirtschaft	30
b. Unbebaute Grundstücke	31
c. Bebaute Grundstücke, die zu Wohnzwecken genutzt werden (Ertragswertverfahren)	31
d. Bebaute Grundstücke, die überwiegend nicht zu Wohnzwecken genutzt werden (Sachwertverfahren)	36
2. Analyse der Faktoren, die sich auf die Höhe der Grundsteuer auswirken	41
a. Ertragswertverfahren (Wohnimmobilien)	41
b. Sachwertverfahren (nicht zu Wohnzwecken genutzte Immobilien)	47
3. Beurteilung des methodischen Ansatzes	51
a. Vergleich mit der Leitlinie	51
b. Vergleich mit dem Verkehrswert	52
c. Akzeptanz durch die Bürger und die Unternehmen	53

d. Allgemeine Regelung für die Steuermesszahl.....	55
e. Besonderheit bei der Steuermesszahl im Saarland und in Sachsen	56
f. Steuermesszahl für bestimmte Nutzungsformen.....	58
g. Grundsteuer C.....	59
4. Administrierbarkeit	61
V. Bodenwertsteuer: wertorientiertes Modell ohne Berücksichtigung des Gebäudes	63
1. Beschreibung des Landesgrundsteuergesetzes von Baden-Württemberg	63
2. Analyse der Faktoren, die sich auf die Höhe der Grundsteuer auswirken	65
3. Beurteilung des methodischen Ansatzes	66
a. Vergleich mit der Leitlinie	66
b. Vergleich mit dem Verkehrswert	67
c. Akzeptanz durch die Bürger und die Unternehmen	68
d. Allgemeine Regelung für die Steuermesszahl.....	69
e. Steuermesszahl für bestimmte Nutzungsformen.....	70
f. Grundsteuer C.....	71
4. Administrierbarkeit	71
VI. Flächenmodell	73
1. Beschreibung des Bayerischen Grundsteuergesetzes.....	73
2. Analyse der Faktoren, die sich auf die Höhe der Grundsteuer auswirken	76
3. Beurteilung des methodischen Ansatzes	77
a. Vergleich mit der Leitlinie	77
b. Vergleich mit dem Verkehrswert	80
c. Akzeptanz durch die Bürger und die Unternehmen	81
d. Allgemeine Regelung für die Steuermesszahl.....	83
e. Steuermesszahl für bestimmte Nutzungsformen.....	84
f. Möglichkeit zur Differenzierung des Hebesatzes	85
g. Grundsteuer C.....	86
4. Administrierbarkeit	87
VII. Flächenmodelle mit Lage-Faktor	90
1. Beschreibung der Flächenmodelle mit Berücksichtigung der innergemeindlichen Lage.....	90

a. Grundidee	90
b. Einzeldarstellung	92
2. Analyse der Faktoren, die sich auf die Höhe der Grundsteuer auswirken	95
3. Beurteilung des methodischen Ansatzes	99
a. Vergleich mit der Leitlinie	99
b. Vergleich mit dem Verkehrswert	102
c. Akzeptanz durch die Bürger und die Unternehmen	103
d. Steuermesszahl für bestimmte Nutzungsformen	104
e. Grundsteuer C	106
4. Administrierbarkeit	107
VIII. Zusammenfassung und Auswertung	110
1. Konzeptionelle Ausrichtung der Grundsteuermodelle der Bundesländer (Fiskalzweck der Grundsteuer)	110
2. Steuerliche Begünstigungen für die Wohnnutzung (Lenkungsweck der Grundsteuerreform)	118
3. Gestaltungsmöglichkeiten für die Gemeinden (steuerpolitische Beurteilung der Grundsteuerreform aus Sicht der Gemeinden) ...	121
4. Akzeptanz der Grundsteuer	125
B. Verfassungsrechtliche Beurteilung	
<i>Ass. iur. Michael Feldner, LL.M.</i>	129
I. Verfassungsrechtliche Vorgaben	129
1. Art. 3 Abs. 1 GG	129
a. Wahl des Belastungsgrunds	130
aa. Das Leistungsfähigkeitsprinzip	130
bb. Das Äquivalenzprinzip	132
b. Folgerichtige Ausgestaltung	134
2. Art. 14 Abs. 1 GG	139
3. Zusammenfassung	140
II. Die Grundsteuerreform	142
1. Unklare Gesetzgebungskompetenz	142
a. Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG	142
b. Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG	144
c. Ergebnis	145

2. Umsetzung der Grundsteuerreform	146
a. Schaffung einer Gesetzgebungskompetenz für den Bund	146
b. Die Neuregelung der Grundsteuer und insbesondere der Bewertungsvorschriften	147
c. Einführung einer Abweichungsmöglichkeit für die Länder.	148
d. (Wieder-)Einführung einer sog. Grundsteuer C.	152
III. Verfassungsrechtliche Beurteilung der Neuregelungen	154
1. Die bundesgesetzlichen Regelungen	154
a. Wahl des Belastungsgrunds	154
b. Folgerichtige Ausgestaltung	156
2. Die abweichenden Regelungen in Baden-Württemberg	159
3. Die abweichenden Regelungen in Bayern	162
4. Die abweichenden Regelungen in Hamburg	164
5. Die abweichenden Regelungen in Hessen	167
6. Die abweichenden Regelungen in Niedersachsen	170
7. Abweichende Steuermesszahlen im Saarland und in Sachsen	172
IV. Fazit	173
Literaturhinweise	174

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Grundsätzliche Alternativen zur Ausgestaltung der Grundsteuer	21
Tabelle 2:	Zuordnung der Grundsteuergesetze der Bundesländer zu den Grundformen einer Grundsteuer.....	28
Tabelle 3:	Bewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (bundesgesetzliche Regelung)	30
Tabelle 4:	Bewertung von unbebauten Grundstücken (bundesgesetzliche Regelung)	31
Tabelle 5:	Bewertung von bebauten Grundstücken mit dem Ertragswertverfahren (bundesgesetzliche Regelung)	33
Tabelle 6:	Bewertung von bebauten Grundstücken mit dem Sachwertverfahren (bundesgesetzliche Regelung)	37
Tabelle 7:	Wirkungsrichtung der Einflussfaktoren bei der Bewertung von Wohnimmobilien mit dem Ertragswertverfahren (bundesgesetzliche Regelung)	45
Tabelle 8:	Wirkungsrichtung der Einflussfaktoren bei der Bewertung von Nicht-Wohnimmobilien mit dem Sachwertverfahren (bundesgesetzliche Regelung)	49
Tabelle 9:	Steuermesszahl nach dem bundesgesetzlichen GrStG, im Saarland und in Sachsen	57
Tabelle 10:	Bewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg).....	64
Tabelle 11:	Bewertung von unbebauten und bebauten Grundstücken (Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg).....	65
Tabelle 12:	Bewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (Bayerisches Grundsteuergesetz).....	74
Tabelle 13:	Bewertung von unbebauten Grundstücken (Bayerisches Grundsteuergesetz).....	75

Tabelle 14: Bewertung von bebauten Grundstücken (Bayerisches Grundsteuergesetz).....	75
Tabelle 15: Vergleich der Befolgungskosten in Bayern mit den bei der bundesgesetzlichen Regelung aus Sicht der Steuerpflichtigen	88
Tabelle 16: Lage-Faktor bei den Grundsteuermodellen von Hessen und Niedersachsen.....	99
Tabelle 17: Vergleich der speziellen steuerlichen Begünstigungen beim Flächenmodell und bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor.....	105
Tabelle 18: Vergleich der Grundsteuermodelle der Bundesländer hinsichtlich ihrer konzeptionellen Ausrichtung	112
Tabelle 19: Vergleich der Grundsteuermodelle der Bundesländer hinsichtlich der steuerlichen Begünstigungen für die Wohnnutzung	118
Tabelle 20: Vergleich der Grundsteuermodelle der Bundesländer hinsichtlich der Gestaltungsmöglichkeiten für die Gemeinden.	123
Tabelle 21: Zusammenhang zwischen Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage, Steuermesszahl und Hebesatz.....	126

Die Untersuchungsergebnisse auf einem Blick

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 10.4.2018¹ das Grundsteuergesetz als nicht mit dem in Art. 3 Abs. 1 GG enthaltenen Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar angesehen. Dieses Ergebnis wird im Wesentlichen damit begründet, dass sich aufgrund der Aussetzung des für eine Hauptfeststellung vorgesehenen Sechs-Jahres-Turnus (§ 21 Abs. 1 BewG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewÄndG 1965) innerhalb des Grundvermögens, d.h. innerhalb derselben Vermögensart, erhebliche Wertverzerrungen ergeben haben. Der Gesetzgeber wurde aufgefordert, spätestens bis zum 31.12.2019 eine gesetzliche Neuregelung zu treffen. Für die Umsetzung der Neuregelung hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber maximal fünf Jahre Zeit gelassen.

Das Bundesverfassungsgericht räumt dem Gesetzgeber für die Ausgestaltung des Steuergegenstands, der Bewertungsvorschriften und des Steuersatzes einen erheblichen Spielraum ein. Es fordert allerdings für die von der Grundsteuer erfassten Steuergegenstände eine Bewertung, deren Relation zueinander realitätsgerecht ist. Die Bewertungsregeln müssen prinzipiell geeignet sein, den steuerlichen Belastungsgrund in der Relation zu erfassen.²

Bei der Ausgestaltung der vom Bundesverfassungsgericht geforderten Reform der Grundsteuer bestand kein Konsens darüber, ob ein wertorientiertes oder ein flächenorientiertes Grundsteuermodell eingeführt werden soll. Der Kompromiss bestand darin, dass zwar auf Bundesebene das Bewertungsgesetz und das Grundsteuergesetz neu gefasst wurden. Die wertorientiert ausgestaltete bundesgesetzliche Regelung kommt aber nur insoweit zur Anwendung, als die Bundesländer keine davon abweichenden Vorschriften einführen (Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG, Öffnungsklausel).

Im Teil A werden die bundesgesetzliche Regelung und die davon abweichenden Ländergrundsteuergesetze ausführlich beschrieben und daraufhin analysiert, welche Auswirkungen sich daraus ergeben. Die verfassungsrechtliche Beurteilung der verschiedenen Grundsteuermodelle wird anschließend im Teil B vorgenommen.

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 Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 1), Rn. 110–126. Im Rahmen der Verfahren vor dem BVerfG war nur die Bewertung strittig. Deshalb finden sich in der Entscheidung weder zum Steuergegenstand noch zum Steuersatz ausführliche Erläuterungen.

Konzeptionelle Ausrichtung der Grundsteuermodelle (Fiskalzweck der Grundsteuer)

Um die bundesgesetzliche Regelung und die Grundsteuergesetze der Bundesländer beurteilen zu können, werden in dieser Schrift vorab einige Leitlinien formuliert, an der sich die Ausgestaltung der Grundsteuer orientieren kann. Es wird begründet, dass die Grundsteuer einer nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips folgen soll. Da der Nutzen, der von den Leistungen einer Gemeinde bei dem einzelnen Bürger bzw. Unternehmen entsteht, sich nicht quantifizieren lässt, muss eine Typisierung vorgenommen werden. Aus Effizienz Gesichtspunkten würde sich eine gleichmäßige Verteilung auf die Bürger und Unternehmen anbieten. Eine derartige „Kopfsteuer“ ist jedoch politisch nicht akzeptiert. Verteilungsüberlegungen sprechen zum einen dafür, sowohl den Grund und Boden als auch das Gebäude in den Steuergegenstand einzubeziehen, und zum anderen für eine Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, die auf den Wert des Grundbesitzes Bezug nimmt.

Bei Grundstücken lassen sich die in den 16 Bundesländern vorgesehenen Grundsteuermodelle vier Grundformen zuordnen:

- Die bundesgesetzliche Regelung als ein am Verkehrswert orientiertes Modell wird von 11 Bundesländern ganz oder zumindest weitgehend übernommen: Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen. Das Saarland und Sachsen weichen nur bei der Steuermesszahl von der bundesgesetzlichen Regelung ab.
- Eine Bodenwertsteuer hat mit Baden-Württemberg ein Bundesland eingeführt.
- Das (reine) Flächenmodell liegt nur dem Bayerischen Grundsteuergesetz zugrunde.
- Ein Flächenmodell mit Lage-Faktor gilt in drei Bundesländern: Hamburg, Hessen und Niedersachsen.

Der Steuergegenstand umfasst in 15 Bundesländern sowohl den Grund und Boden als auch das Gebäude. Lediglich in Baden-Württemberg ist der Steuergegenstand auf den Grund und Boden beschränkt. Eine wertorientierte Besteuerung ist in 12 Bundesländern vorgesehen. Eine flächenorientierte Besteuerung wird von vier Bundesländern (Bayern sowie Hamburg, Hessen und Niedersachsen) gewählt.

Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer stimmt in keinem Bundesland mit dem Verkehrswert überein. Bei der bundesgesetzlichen Regelung werden zwar sowohl beim Ertragswertverfahren als auch beim Sachwertverfahren anerkannte Methoden der Immobilienbewertung angewendet. Bei der konkreten Umsetzung werden aber umfangreiche Typisierungen vorgenommen, die dazu führen, dass der Grundsteuerwert trotz des wertorientierten Ansatzes vermutlich in vielen Fällen vom Verkehrswert abweicht. Die Abweichung vom Marktpreis fällt bei neueren Gebäuden stärker aus als bei Altbauten. Bei der Bodenwertsteuer bleibt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Wert des Gebäudes unberücksichtigt. Beim Flächenmodell und den Flächenmodellen mit Lage-Faktor wird bereits durch den methodischen Ansatz die Ermittlung des Verkehrswerts abgelehnt. Da in keinem der Grundsteuermodelle der Verkehrswert (steuerrechtlich gemeiner Wert) bestimmt wird, eignen sich die nach der Grundsteuerreform geltenden Bewertungsregeln nicht dazu, um – bezogen auf das Grundvermögen – die Grundlage für eine Vermögensteuer zu bilden.

In der steuerpolitischen Diskussion besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass die Grundsteuerreform so umgesetzt werden soll, dass es auf Ebene einer Gemeinde zu keiner Veränderung des Steueraufkommens kommt. Wird die derart abgrenzte Form der Aufkommensneutralität verwirklicht, verliert die Diskussion um die Wahl des Grundsteuermodells erheblich an Bedeutung. Die Abgrenzung des Steuergegenstands und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bestimmen lediglich, wie das von einer Gemeinde angestrebte Aufkommen der Grundsteuer innerhalb dieser Gemeinde auf die Bürger und Unternehmen verteilt wird. Demgegenüber ist es beispielsweise nicht relevant, wie der Steuergegenstand und die Bemessungsgrundlage in einem anderen Bundesland konkretisiert werden, oder ob die Immobilienpreise in der betrachteten Gemeinde höher oder niedriger sind als in anderen Bundesländern oder in anderen Gemeinden des gleichen Bundeslands.

Konsequenz einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform auf Ebene der jeweiligen Gemeinde ist, dass sich für jedes der vier Grundformen eines Grundsteuermodells plausible Gründe anführen lassen. In Teil A dieser Schrift wird die Auffassung vertreten, dass für ein wertorientiertes Modell unter Einbezug des Gebäudes und damit für die bundesgesetzliche Regelung mehr Argumente sprechen als für die drei anderen Grundsteuermodelle.

Bei der Beurteilung, wie das Aufkommen der Grundsteuer innerhalb der Gemeinde auf die Bürger und die Unternehmen verteilt wird, sind mehrere Analyseebenen denkbar. In dieser Schrift wird untersucht, wie sich die Lage

einer Immobilie innerhalb einer Gemeinde auf die Höhe der Grundsteuer auswirkt. Diese Betrachtungsebene wurde gewählt, da für den Wert einer Immobilie die Lage ein ganz wesentlicher Einflussfaktor ist und deshalb bei den Marktpreisen von Immobilien innerhalb einer Gemeinde zum Teil erhebliche Unterschiede bestehen.

Bei den beiden wertorientierten Modellen (bundesgesetzliche Regelung und Bodenwertsteuer in Baden-Württemberg) wirkt sich die Lage eines Grundstücks innerhalb einer Gemeinde über den Bodenrichtwert auf die Bewertung aus. Bei der bundesgesetzlichen Regelung gelten für die anderen Bewertungsparameter innerhalb einer Gemeinde die gleichen Werte. Bei der Bodenwertsteuer von Baden-Württemberg machen sich die Unterschiede zwischen den Bodenrichtwerten direkt bemerkbar. Bei der bundesgesetzlichen Regelung wird der Einfluss des Werts des Grund und Bodens durch den Einbezug des Gebäudes zum Teil deutlich abgeschwächt. Dies gilt sowohl für das Ertragswertverfahren als auch für das Sachwertverfahren:

- Der Einfluss der innergemeindlichen Lage ist bei der bundesgesetzlichen Regelung umso größer, je größer eine Gemeinde ist.
- Die innergemeindliche Lage wirkt sich bei Altbauten stärker aus als bei Neubauten.
- Die Höhe der Nettokaltmieten und die Zuordnung einer Gemeinde zu einer der sieben Mietniveaustufen beeinflussen das Verhältnis, in dem das Grundsteueraufkommen einer Gemeinde auf Wohnimmobilien und Nicht-Wohnimmobilien verteilt wird.

Bei dem von Bayern gewählten Flächenmodell ist die Lage eines Grundstücks innerhalb der Gemeinde für die Höhe des Äquivalenzbetrags grundsätzlich irrelevant. Diese Grundaussage einer flächenorientierten Besteuerung wird in Hamburg, Hessen und Niedersachsen durch den Einbezug eines Lage-Faktors modifiziert. Beim Lage-Faktor erfolgt in Abhängigkeit vom Verhältnis zwischen dem individuellen Bodenrichtwert des Grundstücks und dem durchschnittlichen Bodenrichtwert in der Gemeinde bzw. durch die Zuordnung zu einer guten oder normalen Wohnlage eine Differenzierung.

Die Befolgungskosten fallen bei einem Flächenmodell am geringsten aus. Aus Sicht der Steuerpflichtigen sind aber die Befolgungskosten bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor, bei der Bodenwertsteuer und auch bei der bundesgesetzlichen Regelung nicht wesentlich höher. Aus Sicht der Verwaltung lassen sich gleichfalls das Flächenmodell sowie die Flächenmodelle mit Lage-Faktor am einfachsten umsetzen. Auch eine Bodenwertsteuer ist für die Verwaltung

mit relativ wenig Aufwand administrierbar. Die bundesgesetzliche Regelung löst für die Verwaltung die mit Abstand höchsten Befolgungskosten aus.

Steuerliche Begünstigungen für die Wohnnutzung (Lenkungszweck der Grundsteuerreform)

Die verschiedenen Maßnahmen zur Förderung der Wohnnutzung leiten sich grundsätzlich nicht aus dem Konzept des jeweiligen Grundsteuermodells ab. Vielmehr handelt es sich hierbei um eine eigenständige steuerpolitische Entscheidung. Eine Ausnahme gilt für die in Baden-Württemberg vorgesehene Bodenwertsteuer.

Die Entlastungen der Wohnnutzung sind sehr unübersichtlich geregelt und hinsichtlich ihrer Wirkung intransparent. Bei der bundesgesetzlichen Regelung gilt grundsätzlich für die Wohnnutzung keine niedrigere Steuermesszahl, die auf dem Förderzweck beruht. Von dieser Grundaussage weichen das Saarland und Sachsen ab. Diese beiden Bundesländer übernehmen zwar im Wesentlichen die bundesgesetzliche Regelung, allerdings gelten für unbebaute Grundstücke (Saarland) sowie für nicht zu Wohnzwecken genutzte bebaute Grundstücke (Saarland und Sachsen) höhere Steuermesszahlen. Damit kommt es in diesen beiden Bundesländern indirekt zu einer Begünstigung der Wohnnutzung.

In Bayern (Flächenmodell) und in Hamburg, Hessen sowie Niedersachsen (jeweils Flächenmodell mit Lage-Faktor) wird die Äquivalenzzahl bzw. Grundsteuermesszahl für den Wohnteil generell um 30 % reduziert. In Hamburg erfolgt bei Immobilien in normalen Wohnlagen für den Wohnteil eine weitere Senkung der Grundsteuermesszahl um 25 % auf 52,50 %. Obwohl in Baden-Württemberg der Steuergegenstand auf den Grund und Boden beschränkt wird, wird bei Grundstücken, die überwiegend zu Wohnzwecken genutzt werden, die Steuermesszahl wie in den Ländern, die eine flächenorientierte Besteuerung vorsehen, um 30 % reduziert.

Spezielle Entlastungen gelten für den sozialen Wohnungsbau, für den Wohnteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (nur Bayern, Niedersachsen) sowie für Baudenkmäler. Diese Entlastungen werden jeweils durch eine Reduzierung der Steuermesszahl erreicht.

In Bayern können die Gemeinden die Begünstigungen für den sozialen Wohnungsbau, für den Wohnteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sowie für Baudenkmäler durch die Festsetzung eines reduzierten Hebesatzes verstärken.

Das wohnungspolitische Ziel zur Schaffung von ausreichendem Wohnraum kann auch dadurch erreicht werden, dass für unbebaute, aber bebaubare Grundstücke ein höherer Hebesatz festgesetzt wird (Grundsteuer C sowie räumlich zonierte Hebesätze in Bayern). Die Förderung der Wohnnutzung erfolgt indirekt durch die höhere Belastung von baureifen Grundstücken. Bei der von Baden-Württemberg gewählten Bodenwertsteuer soll durch den generellen Nichteinbezug des Gebäudes gleichfalls ein Anreiz gesetzt werden, Wohnraum zu schaffen.

In den Landesgrundsteuergesetzen wird die Begünstigung jeweils lediglich dem Grunde nach begründet. Zu den Kriterien, nach denen das konkrete Ausmaß festgelegt wird, gibt es keine ausreichenden Erläuterungen.

Wenn trotz der Begünstigung der Wohnnutzung an dem Ziel einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform auf Ebene der Gemeinden festgehalten wird, geht der Anteil an der auf Ebene einer Gemeinde erhobenen Grundsteuer zurück, der auf die Wohnnutzung entfällt. Demzufolge muss es zu einer Erhöhung des Anteils kommen, der auf unbebaute Grundstücke und auf nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäude (insbesondere Gewerbeimmobilien) entfällt.

Einschränkungen und Erweiterungen der Gestaltungsmöglichkeiten für die Gemeinden durch die Grundsteuerreform

Über die Bemessungsgrundlage und die Steuermesszahl wird im ersten Schritt bestimmt, in welchem Verhältnis die Grundsteuer innerhalb der Gemeinde auf die Bürger und Unternehmen verteilt wird. Durch die Entscheidung über den Hebesatz legt eine Gemeinde im zweiten Schritt die Höhe der Belastung fest. An diesem Grundkonzept hat sich unabhängig davon, für welches Grundsteuermodell sich ein Bundesland entscheidet, durch die Grundsteuerreform grundsätzlich keine Änderung ergeben.

Soll das Ziel einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform erreicht werden, sind die Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinden allerdings de facto eingeschränkt. Die Veränderungen beim Steuergegenstand, bei der Bemessungsgrundlage und bei der Steuermesszahl bestimmen sich danach, welches Grundsteuermodell von dem betreffenden Bundesland eingeführt wurde und wie dieses konkret ausgestaltet wurde sowie in welchem Umfang die Wohnnutzung begünstigt wird. Die in einer Gemeinde politisch Verantwortlichen müssen bei einer aufkommensneutralen Umsetzung mit

einer Anpassung des in ihrer Gemeinde festzusetzenden Hebesatzes auf die Entscheidungen reagieren, die auf Landesebene getroffenen wurden.

Für die Gemeinden ist nicht nur der allgemein aus der Grundsteuerreform resultierende Einfluss auf ihre Hebesatzpolitik relevant, sondern auch, dass für die Gemeinden zusätzliche Gestaltungsmöglichkeiten geschaffen wurden:

- höhere Hebesätze für unbebaute, aber bebaubare Grundstücke (Grundsteuer C, in Bayern räumlich zonierte Hebesätze),
- in Bayern: reduzierte Hebesätze für ausgewählte Nutzungsformen,
- in Bayern und in Hamburg: Erlass der Grundsteuer in bestimmten Fällen, in denen eine flächenorientierte Besteuerung zu als unangemessen angesehenen Belastungen führt.

Akzeptanz der Grundsteuer

Bei der Analyse der Vor- und Nachteile der Grundsteuermodelle ist zu beachten, dass ein isolierter Vergleich von einzelnen Elementen (Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage, Steuermesszahl, Hebesatz) zu keinen aussagekräftigen Ergebnissen führt. Vielmehr sind bei der Beurteilung eines Grundsteuermodells diese Faktoren immer in ihrem Zusammenwirken zu betrachten. So führt beispielsweise ein Flächenmodell tendenziell zu einer niedrigeren Bemessungsgrundlage als ein wertorientiertes Grundsteuermodell. Allerdings ist bei einer flächenorientierten Besteuerung die Steuermesszahl deutlich höher. Bei einer Bodenwertsteuer muss die Steuermesszahl und unter Umständen auch der Hebesatz höher sein als bei einem wertorientierten Grundsteuermodell, bei dem auch das Gebäude einbezogen wird. Es ist aber nicht auszuschließen, dass die Bürger und die Unternehmen einen dieser Einflussfaktoren herausgreifen und auf dieser isolierten Betrachtung ihre Meinung zu dem betrachteten Grundsteuermodell bilden und äußern. Für die politisch Verantwortlichen besteht die große Herausforderung, den Bürgern und Unternehmen die Gründe für ihre Entscheidung zugunsten eines der Grundsteuermodelle sowie dessen Aufbau und Auswirkungen ausführlich und verständlich zu erläutern.

Ein wichtiges Instrument für die Akzeptanz der Grundsteuerreform stellen Informationen über den jeweiligen Hebesatz dar, damit es in einer Gemeinde durch die Neuregelung zu keiner Veränderung des Grundsteueraufkommens kommt. Der aufkommensneutrale Hebesatz kann von den Bürgern und Unternehmen als Vergleichsbasis für den tatsächlich festgesetzten Hebesatz dienen.

Abgerundet werden können die Informationen über die Auswirkungen der Grundsteuerreform dadurch, dass ausführlich erläutert wird, in welchem Umfang für die Wohnnutzung Entlastungen gewährt werden. Diese im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform geschaffenen Maßnahmen stellen möglicherweise einen Baustein zur Akzeptanz der Grundsteuerreform durch die Bürger dar. Bei einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform ist es allerdings wichtig, dass bei den Unternehmen für die dadurch bei ihnen (mittelbar) entstehende Mehrbelastung um Verständnis geworben wird.

Für die Beurteilung der Grundsteuerreform durch die Bürger und Unternehmen spielt auch ein Aspekt eine bedeutsame Rolle, der in dieser Schrift ausgeklammert wird. Viele Steuerpflichtige werden die Grundsteuermodelle nicht hinsichtlich ihrer konzeptionellen Ausrichtung miteinander vergleichen, sondern die nach der Reform von ihnen zu zahlende Grundsteuer der in der Vergangenheit gezahlten Grundsteuer gegenüberstellen. Bei einer aufkommensneutralen Umsetzung der Neuregelung auf Ebene der Gemeinde kann es für den Einzelnen entweder zu einer Erhöhung oder zu einer Minderung der Grundsteuer kommen. Unabhängig davon, für welches Grundsteuermodell sich ein Bundesland entscheidet, wird es auf Ebene der Steuerpflichtigen sowohl Gewinner (Grundsteuer fällt niedriger aus) als auch Verlierer (Grundsteuer erhöht sich) geben. Da die derzeitige Grundsteuer nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, muss eine Reform der Grundsteuer hinsichtlich der Verteilung auf die Bürger und Unternehmen zu Veränderungen führen. Es ist logisch ausgeschlossen, dass es bei allen Steuerpflichtigen bei der bisherigen Grundsteuerzahllast bleibt. Diese Aussage gilt sowohl für die wertorientierten als auch für die flächenorientierten Grundsteuermodelle. Sie ist auch unabhängig davon, ob das Gebäude in den Steuergegenstand einbezogen wird oder nicht.

Verfassungsrechtliche Beurteilung der Grundsteuermodelle

Wie bereits ausgeführt, hat der Gesetzgeber für die Auswahl des Steuergegenstands und die Ausgestaltung der Bewertungsvorschriften einen weiten Spielraum. Der vom Gesetzgeber gewählte Belastungsgrund muss allerdings klar erkennbar sein. Zur Rechtfertigung der Grundsteuer kommen dabei sowohl das Leistungsfähigkeitsprinzip als auch das Äquivalenzprinzip in der Form der Nutzenäquivalenz in Betracht. Die Kostenäquivalenz widerspricht dagegen dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff und kann daher nicht zur Rechtfertigung von Steuern, auch nicht der Grundsteuer, herangezogen werden.

Hat der Gesetzgeber sich für einen Belastungsgrund entschieden, muss er die Grundsteuer und dabei insbesondere die Bewertungsvorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage folgerichtig ausgestalten. Entscheidet sich der Gesetzgeber für das Leistungsfähigkeitsprinzip als Belastungsgrund, so stellt die Grundsteuer eine besondere Vermögensteuer dar. Besteuert werden muss in diesem Fall die Grundvermögenssubstanz, weshalb das Grundvermögen zwingend mit einem Annäherungswert zu seinem Verkehrswert zu erfassen ist. Entscheidet sich der Gesetzgeber dagegen für das Äquivalenzprinzip als Belastungsgrund, muss der Nutzen, den der Grundstückseigentümer mit seinem Grundvermögen aus den von der Gemeinde angebotenen öffentlichen Leistungen zieht bzw. ziehen könnte, besteuert werden. Dieser Nutzen spiegelt sich nach hier vertretener Auffassung am ehesten im Verkehrswert des Grundvermögens wider, weshalb das Grundvermögen auch in diesem Fall zwingend mit einem Annäherungswert zu seinem Verkehrswert zu erfassen ist. Für die Ermittlung des Verkehrswerts des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer gelten die strengen Maßstäbe der Entscheidung des BVerfG v. 7.11.2006 zur Erbschaftsteuer. Die Gemeinden haben die Hebesätze so auszugestalten, dass die Grundsteuerlast regelmäßig aus den typischen Soll-Erträgen des Grundvermögens aufgebracht werden kann.

Diese verfassungsrechtlichen Vorgaben gelten sowohl für den Bundesgesetzgeber als auch für alle Landesgesetzgeber, die von der neu eingeführten Abweichungsmöglichkeit nach Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG Gebrauch machen.

Gemessen an den in Teil A genannten Grundsätzen stellen die bundesgesetzlichen Regelungen das vorzugswürdigste Modell für die Grundsteuer dar. Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist allerdings zu konstatieren, dass der vom Gesetzgeber gewählte Belastungsgrund nicht klar erkennbar ist, weshalb eine Überprüfung der Bewertungsvorschriften auf ihre Folgerichtigkeit nur eingeschränkt möglich ist. Letztendlich führen die Bewertungsvorschriften zu einem zu pauschalierten Wert, der sich zu sehr vom geforderten Verkehrswert entfernt.

Das Landesgrundsteuergesetz Baden-Württemberg erfüllt dagegen die verfassungsrechtlichen Vorgaben. Eine Beschränkung der Grundsteuer auf den Grund und Boden ist verfassungsrechtlich zulässig, wenngleich nach den in Teil A dargestellten Grundsätzen nicht sachgerecht. Die Landesgrundsteuergesetze in Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen entsprechen dagegen weder den verfassungsrechtlichen Vorgaben noch den in Teil A aufgestellten Grundsätzen.

A. Alternativen, Umsetzung, Auswirkungen

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

I. Vorgehensweise

Die Diskussion um die Reform der Grundsteuer ist deshalb so kontrovers, weil keine einheitliche Meinung darüber besteht, wie die bei genauer Betrachtung wenig konkreten Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts zu interpretieren sind.¹ Unterschiedliche Auffassungen bestehen erstens darüber, ob der Steuergegenstand der Grundsteuer auf den Grund und Boden beschränkt wird oder ob zusätzlich das sich auf dem Grund und Boden befindliche Gebäude einzubeziehen ist. Bei der Bemessungsgrundlage geht es zweitens darum, ob sich diese am Wert des Grundbesitzes oder an seiner Größe orientieren soll. Über diese beiden Grundfragen konnte im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens keine Einigkeit erzielt werden. Die politische Lösung bestand darin, dass zwar zur Neugestaltung der Grundsteuer auf Bundesebene eine gesetzliche Regelung verabschiedet wurde,² aber den Bundesländern die Möglichkeit eingeräumt wurde, eine abweichende Regelung zu verabschieden. Die Abweichungen gegenüber der bundesgesetzlichen Regelung können das gesamte Grundsteuerrecht umfassen oder sich auf ausgewählte Teile beschränken (Befugnis zur landesgesetzlichen Abweichung nach Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG, Öffnungsklausel).

Die unterschiedlichen Auffassungen zur Ausgestaltung des Steuergegenstands und der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer lassen sich darauf zurückführen, dass keine Einigkeit darüber besteht, an welcher Leitlinie sich die Grundsteuer orientieren soll und wie diese Leitlinie auszulegen ist. Im Abschnitt A.II. wird begründet, dass bei der Grundsteuer als Beurteilungskriterium weder das Leistungsfähigkeitsprinzip noch eine kostenorientierte Auslegung des Äquivalenzprinzips herangezogen werden sollte, sondern die Grundlage für die Ausgestaltung der Grundsteuer eine nutzenorientierte Auslegung des Äquivalenzprinzips bilden sollte. Aus diesem methodischen Ansatz wird abgeleitet, dass bei der Grundsteuer sowohl der Grund und Boden als auch das Gebäude in den Steuergegenstand einzubeziehen sind und dass sich die Bemessungsgrundlage am Wert des Grundbesitzes orientieren soll.

¹ Vgl. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 1).

² Vgl. Grundsteuer-Reformgesetz v. 26.11.2019, geändert durch Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz v. 16.7.2021.

Nach einer Einteilung der von den Bundesländern vorgesehenen Grundsteuermodelle in Abschnitt A.III. in vier Gruppen werden die bundesgesetzlichen Regelungen und die davon abweichenden Regelungen in den Bundesländern in den Abschnitten A.IV. bis A.VII. vorgestellt. Bei den Beschreibungen und Analysen der Grundsteuermodelle wird jeweils wie folgt vorgegangen:

- Beschreibung des Grundsteuermodells
- Analyse der Faktoren, von denen die Höhe der Grundsteuer abhängt, und Prüfung, wie sich die innergemeindliche Lage eines Grundstücks auf die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer auswirkt
- Beurteilung des methodischen Ansatzes, mit den Unterpunkten Vergleich des Steuergegenstands und der Bemessungsgrundlage mit der in Abschnitt A.II. formulierten Leitlinie, Vergleich des für die Grundsteuer heranzuziehenden Werts mit dem Verkehrswert, Akzeptanz durch die Bürger und die Unternehmen, allgemeine Steuermesszahl, reduzierte Steuermesszahl für bestimmte Nutzungsformen und Grundsteuer C (gesonderter Hebesatz für unbebaute, aber bebaubare Grundstücke).
- bei der praktischen Anwendung aus Sicht der Steuerpflichtigen zu bewältigende Aufgaben (Administrierbarkeit).

Die Ausführungen zur bundesgesetzlichen Regelung sind am umfangreichsten, weil diese von den derzeit diskutierten Vorschlägen am komplexesten ausgestaltet sind und weil die bundesgesetzliche Regelung anzuwenden ist, soweit sich ein Bundesland nicht für eine (ganz oder in Teilen) davon abweichende Regelung entscheidet. Bei den einzelnen Ländermodellen wird jeweils aufgezeigt, welche Gemeinsamkeiten und Unterschiede zur bundesgesetzlichen Regelung bestehen, d.h. ob die gleichen Einflussgrößen wirken oder ob andere Faktoren die Höhe der zu zahlenden Grundsteuer bestimmen. Die bundesgesetzliche Regelung bildet also sowohl den Ausgangspunkt der Analysen als auch den Vergleichsmaßstab für die Grundsteuergesetze der Bundesländer.

Die Auswirkungen der Lage einer Immobilie innerhalb einer Gemeinde auf die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer werden deshalb untersucht, weil für den Wert einer Immobilie die Lage ein wesentlicher Einflussfaktor ist.³

³ Auf die Frage, welche Faktoren für den Wert einer Immobilie bedeutsam sind, wird häufig geantwortet: „Erstens: Die Lage, zweitens: Die Lage und drittens: Die Lage!“ Dieses Conrad Hilton (dem Gründer der Hilton Hotels Corporation) zugeschriebene Zitat bezog sich zwar auf Hotelimmobilien. Es lässt sich aber auf Wohnimmobilien und viele Formen von Gewerbeimmobilien übertragen.

Deshalb weisen die Preise für Immobilien innerhalb einer Gemeinde zum Teil erhebliche Unterschiede auf. Bei den derzeit diskutierten Grundsteuermodellen sind aber die verwendeten Bewertungsparameter nicht so differenziert ausgestaltet, vielmehr gelten die meisten Bewertungsparameter einheitlich für die Gemeinde, das Bundesland oder das gesamte Bundesgebiet. Die innergemeindliche Lage einer Immobilie wird bei der Grundsteuer im Wesentlichen nur über den in der betreffenden Bodenrichtwertzone geltenden Bodenrichtwert berücksichtigt. Bei der Analyse des Einflusses der Lage einer Immobilie geht es also darum, in welchem Umfang die zu zahlende Grundsteuer davon abhängt, in welchem Teil einer Gemeinde sich das Grundstück befindet.

Die Untersuchungen beruhen auf der Annahme, dass die Grundsteuerreform so umgesetzt wird, dass sich im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Reform am 1.1.2025 im Vergleich mit der derzeit noch geltenden Ausgestaltung der Grundsteuer auf Ebene der einzelnen Gemeinde keine Abweichungen ergeben. Die Umsetzung der in der Steuerpolitik allgemein anerkannten Leitlinie einer aufkommensneutralen Grundsteuerreform⁴ setzt aufgrund der Hebesatzautonomie der Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG, § 1, § 25 GrStG) voraus, dass die Gemeinden ihren Hebesatz an die geänderten Vorschriften des Bewertungsgesetzes und des Grundsteuergesetzes bzw. des betreffenden Landesgrundsteuergesetzes anpassen. Die zukünftige Entwicklung wird zeigen, ob das Ziel der Aufkommensneutralität erreicht wird.⁵

Mit dem Ziel der Aufkommensneutralität auf Ebene der jeweiligen Gemeinde wird ein räumlicher Bezugspunkt gewählt. Zusätzlich kann angestrebt werden, dass sich die Verteilung der Grundsteuer auf Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Grundsteuer A) und Grundstücke (Grundsteuer B) durch

⁴ Vgl. BT-Drs. 19/11085, z.B. 1–2, 4, 77, 80, 84; Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 48, 55–56; Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 10; Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drs. 22/3583, 7; Hessische Landesregierung, Entwurf eines Hessischen Grundsteuergesetzes, 5, 24; Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 11, 27 sowie die Transparenzregelung in § 7 NGrStG.

⁵ Bei der letzten Hauptfeststellung in den „alten“ Bundesländern zum 1.1.1964 stand zu Beginn des Gesetzgebungsprozesses gleichfalls das Ziel einer aufkommensneutralen Aktualisierung der gesetzlichen Vorschriften. Im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens wurde jedoch eine Erhöhung des Steueraufkommens um 25 % als vertretbar angesehen, vgl. *Beck*, DStR 2016, 2689 (2691). Siehe hierzu auch BT-Drs. V/3876, 4; *Kühr*, Die neue Grundsteuer, 1973, 66.

die Grundsteuerreform nicht verschiebt.⁶ Dieser Betrachtungsweise der Aufkommensneutralität liegt ein sachlicher Bezugspunkt zugrunde.⁷ Es sind keine Anzeichen erkennbar, dass es bei der Verteilung der Grundsteuer zwischen den beiden Formen des Grundbesitzes zu einer Veränderung kommen soll.⁸

Die Annahme einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform ermöglicht es, die Analysen über die Ausgestaltung des Steuergegenstands und der Bemessungsgrundlage von den Effekten von Steuersatzänderungen, d.h. von Anpassungen der Steuermesszahl und/oder des Hebesatzes, die zu einer Erhöhung oder Minderung des Grundsteueraufkommens führen, zu trennen. Aufkommensneutralität auf Ebene der Gemeinde entspricht auch dem Konzept einer Steuer, deren Aufkommen den Gemeinden zufließt und dessen Höhe von den individuellen Bedingungen in dieser Gemeinde abhängt.

Die bei den meisten Modellen vorgenommenen Differenzierungen der Steuermesszahl (wertorientierte Modelle) oder der Äquivalenzzahl (flächenorientierte Modelle) werden einbezogen. Die Unterschiede bei der Steuermesszahl stehen im Wesentlichen im Zusammenhang mit der Art der Nutzung des Grundstücks (insbesondere Wohnzwecke bzw. Nicht-Wohnzwecke). Dieser Aspekt wird in dieser Schrift deshalb betrachtet, weil im Rahmen der Grundsteuerreform an zahlreichen Stellen Regelungen eingeführt werden, durch die die Nutzung zu Wohnzwecken begünstigt wird.

⁶ Im Jahr 2019 verteilte sich das Grundsteueraufkommen von 14,439 Mrd. € zu 0,406 Mrd. € auf Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und zu 14,033 Mrd. € auf Grundstücke. Daraus ergibt sich für die Verteilung zwischen der Grundsteuer A und der Grundsteuer B ein Verhältnis von 2,8 % zu 97,2 %. Die Daten wurden der Datenbank GENESIS-Online entnommen.

⁷ Darüber hinaus kann mit der Entwicklung des Grundsteueraufkommens in den weiteren Jahren für die Aufkommensneutralität auch ein zeitlicher Bezugspunkt gewählt werden. Zu den verschiedenen Formen der Aufkommensneutralität siehe *Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 503 (2015), 72–77.

⁸ Der Wohnteil gehört entgegen § 34 Abs. 1 BewG (bisheriges Grundsteuerrecht) nach § 232 Abs. 3 BewG zukünftig nicht mehr zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, sondern wie bei anderen Grundstücken, die zu Wohnzwecken genutzt werden, zum Grundvermögen. Wird innerhalb einer Gemeinde eine aufkommensneutrale Umsetzung der Grundsteuerreform angestrebt, kommt es insoweit zu einer (materiell nicht bedeutsamen) Verschiebung des Grundsteueraufkommens von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft zum Grundvermögen, vgl. z.B. Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 4.

Bei der Analyse der Auswirkungen einer Grundsteuerreform sind zwei Vergleichsebenen möglich. Zum einen kann aus der Sicht eines Steuerpflichtigen die derzeit zu zahlende Grundsteuer mit der verglichen werden, die nach der Reform anfällt (Vorher-Nachher-Betrachtung).⁹ Zum anderen kann auf die Effekte abgestellt werden, die nach der Reform in Abhängigkeit vom gewählten Grundsteuermodell auftreten (Vergleich zwischen den Grundsteuermodellen). Diese Schrift konzentriert sich auf die zweite Vorgehensweise. Es wird untersucht, wie die bundesgesetzliche Regelung bzw. die davon abweichenden Landesgrundsteuergesetze ausgestaltet sind und welche Effekte von ihnen ausgelöst werden. Es wird herausgearbeitet, in welchen Bereichen sie zu den gleichen Ergebnissen führen und hinsichtlich welcher Aspekte sie sich unterscheiden.¹⁰

Die Ergebnisse werden im Abschnitt A.VIII. zu drei Gruppen zusammengefasst. Die dadurch vorgenommene Systematisierung orientiert sich an den Zielen, die mit der Grundsteuerreform verknüpft sind:

- konzeptionelle Ausrichtung der Grundsteuermodelle und sich daraus ergebender Einfluss der Lage des Grundstücks innerhalb der Gemeinde (Analyse im Hinblick auf den Fiskalzweck)
- steuerliche Erleichterungen für Immobilien, die für Wohnzwecke genutzt werden (Analyse im Hinblick auf den Lenkungsweck)
- Einschränkung und Erweiterung der Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinden bei der Festsetzung des Hebesatzes (steuerpolitische Beurteilung der Neuregelung aus Sicht der Gemeinden).

Aus den Ergebnissen werden einige Anhaltspunkte zur Akzeptanz der Grundsteuerreform durch die Bürger und Unternehmen abgeleitet.

⁹ Siehe hierzu ausführlich *Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 503 (2015).

¹⁰ Eine Beschränkung auf die Belastungsverteilung nach neuem Recht wird beispielsweise auch bei der im Niedersächsischen Grundsteuergesetz vorgesehenen Evaluation der Grundsteuerreform vorgenommen (§ 14 NGrStG i.V.m. Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 32).

II. Leitlinie für die Ausgestaltung der Grundsteuer

1. Keine Orientierung der Grundsteuer am Leistungsfähigkeitsprinzip

Bei der Einordnung der Grundsteuer in das Steuersystem werden zumindest implizit unterschiedliche Auffassungen vertreten.¹¹ Die Bezeichnung als Vermögenssubstanzsteuer, Sollertragsteuer, Sondervermögensteuer oder Teilvermögensteuer deutet auf eine Ausrichtung der Grundsteuer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip hin. Demgegenüber sprechen die Charakterisierung als Objekt- bzw. Realsteuer oder „Einwohnersteuer“ dafür, dass sich die Grundsteuer am Äquivalenzprinzip orientiert.¹²

Im Folgenden wird skizziert, wie die Grundsteuer auszugestalten ist, wenn sie über das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden soll (Was-wäre-wenn-Analyse). In diesem Abschnitt werden lediglich die Auswirkungen angesprochen, die sich aus dem (objektiven und subjektiven) Nettoprinzip ergeben.¹³

Nach dem zum Leistungsfähigkeitsprinzip gehörenden objektiven Nettoprinzip müssten vom Wert des Grundbesitzes die damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten abgezogen werden. Demgegenüber wird bei der Grundsteuer auf den Steuergegenstand als solchen abgestellt, d.h. die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus dem Wert oder der Größe eines Grundstücks. Die mit dem Grundbesitz zusammenhängenden Schulden dürfen nicht abgezogen werden.

Nach dem subjektiven Nettoprinzip müsste eine Grundsteuer, die am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtet ist, das persönliche Existenzminimum berücksichtigen. Die Nichtbesteuerung des persönlichen Existenzminimums beruht auf den gleichen Überlegungen wie die Gewährung des Grundfreibetrags bei der Einkommensteuer.¹⁴

¹¹ Die folgenden Ausführungen sind in modifizierter Form entnommen aus *Scheffler/Roith*, ifst-Schrift 526 (2018), 25–29.

¹² Zur steuersystematischen Einordnung der Grundsteuer siehe z.B. *Hey*, in *Hey/Maiterth/Houben*, ifst-Schrift 483 (2012), 77–80; *Scheffler*, *Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern*, 14. Aufl. 2020, 384–387; *Seer*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, § 16, Rz. 1.

¹³ Zu einer ausführlicheren Analyse der Auswirkungen des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die Grundsteuer siehe Abschnitt B.I.1.a.aa. (S. 130)

¹⁴ Vgl. *Seer*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, § 16, Rz. 3; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, 2. Aufl. 2003, 959.

Die Höhe des grundsteuerlichen Existenzminimums ist nicht eindeutig. Vielmehr bestehen in Abhängigkeit davon, welcher Bezugspunkt gewählt wird, für seine Konkretisierung mehrere Möglichkeiten: (1) Der eigene Wohnraum wird generell von der Grundsteuer freigestellt. (2) Der eigene Wohnraum bleibt insoweit unberücksichtigt, als er den Wert eines durchschnittlichen Einfamilienhauses nicht übersteigt. Diese Überlegung stützt sich auf die vom BVerfG zur Vermögensteuer vertretene Auffassung.¹⁵ (3) Eigener Wohnraum wird in Höhe von 60 % der durchschnittlichen Wohnfläche nicht besteuert. Dieser Ansatz knüpft an die bei Untersuchungen zur Einkommensverteilung verwendete Armutrisikoschwelle an. Danach gilt eine Person als arm, wenn sie über weniger als 60 % des mittleren Einkommens verfügt.¹⁶ (4) In Anlehnung an die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG wird der eigene Wohnraum insoweit freigestellt, als er die Wohnfläche 200 qm nicht übersteigt.

Bei einer konsequenten Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips wäre das Steueraufkommen der Grundsteuer sehr niedrig. Aufgrund des zum Leistungsfähigkeitsprinzip gehörenden Nettoprinzips würde die Grundsteuer weitgehend in Frage gestellt. Im Wesentlichen würde nur der Grundbesitz der Besteuerung unterliegen, der mit Eigenkapital finanziert ist und der nicht zu Wohnzwecken genutzt wird.

2. Gruppenäquivalenz, nicht Individualäquivalenz

Wird das Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtfertigung für die Erhebung der Grundsteuer abgelehnt, bleibt nur die Möglichkeit, für die Ausgestaltung der Grundsteuer das Äquivalenzprinzip als Leitlinie heranzuziehen.¹⁷ Das Äquivalenzprinzip verbindet die Einnahmen und die Ausgaben einer Gemeinde miteinander und versucht darüber die Allokation von öffentlichen Gütern zu steuern. Diese Funktion wird im Wesentlichen durch die Belastung der Bürger und Unternehmen erreicht (Einnahmen der Gemeinden), die Anreize

¹⁵ Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2003, 962–963 mit Verweis auf BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

¹⁶ Vgl. Bundesregierung, Der Sechste Armuts- und Reichtumsbericht, Kurzfassung, Berlin 2021, 19.

¹⁷ Die Ausführungen in diesem und dem folgenden Abschnitt sind in gekürzter Form entnommen aus *Scheffler/Roith*, ifst-Schrift 526 (2018), 30–36. Die Fundustheorie, wonach Eigentum am Grundbesitz deshalb eine höhere Leistungsfähigkeit vermittelt, weil damit relativ sichere Erträge erzielt werden können und weil der Grundbesitz über die Möglichkeit der Beleihung Sicherheit vermittelt, wird in dieser Schrift nicht analysiert.

schafft, den Umfang des Leistungsangebots der Gemeinden mit zu beeinflussen (Ausgaben der Gemeinden).

Hinsichtlich des persönlichen Bezugspunkts kennt das Äquivalenzprinzip mit der Individualäquivalenz und der Gruppenäquivalenz zwei Unterformen.¹⁸ Die Individualäquivalenz widerspricht dem Steuerbegriff, wonach Steuern Geldleistungen sind, denen keine konkrete Gegenleistung gegenübersteht (§ 3 Abs. 1 AO). Bei der Gruppenäquivalenz stellt die Steuer eine Gegenleistung für die Leistungen der Gemeinden dar, die nicht über Gebühren oder Beiträge einer konkreten Person zugeordnet werden können oder bei denen eine Zuordnung auf bestimmte Personen nicht möglich oder nicht gewünscht ist.

Da es sich bei der Grundsteuer um eine Steuer handelt, deren Aufkommen einer Gemeinde zusteht, gehören zu der Gruppe, die die Grundsteuer aufbringen soll, alle in dieser Gemeinde ansässigen Bürger und Unternehmen. Das Nebeneinander von Grundsteuer und Einkommensteuer kann damit begründet werden, dass zum einen die Leistungen des Bundes und der Bundesländer über die Einkommensteuer und die Leistungen der Gemeinden über die Grundsteuer finanziert werden und zum anderen die Einkommensteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip und die Grundsteuer dem Äquivalenzprinzip folgt.¹⁹

Die Gruppenäquivalenz passt sehr gut zu der in der Steuerpolitik verfolgten Zielsetzung, die bei der Grundsteuerreform angestrebte Aufkommensneutralität auf die jeweilige Gemeinde zu beziehen.

¹⁸ Vgl. *Hey*, in *Tipke/Seer/Hey et al.*, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, 2010, 136–137; *Schäfer*, ORDO 2005, 141 (144).

¹⁹ Die grundsätzlich 15%ige Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 GG i.V.m. § 1 Gemeindefinanzreformgesetz) schränkt die klare Trennung zwischen den Personen- und Objektsteuern und die damit verbundene Aufkommensberechtigung allerdings ein. Das bei der Gewerbesteuer über die Gewerbesteuerumlage (Art. 106 Abs. 6 S. 4, 5 GG i.V.m. § 6 Gemeindefinanzreformgesetz) auftretende Begründungsproblem stellt sich bei der Grundsteuer nicht.

3. Nutzenorientierte Interpretation, nicht kostenorientierte Interpretation des Äquivalenzprinzips

Als sachlichen Bezugspunkt können entweder die bei der Gemeinde anfallenden Ausgaben (kostenorientierte Interpretation des Äquivalenzprinzips)²⁰ oder die bei den Bürgern und Unternehmen durch die Leistungen der Gemeinde entstehende Vorteile (nutzenorientierte Interpretation) gewählt werden.

Die kostenorientierte Interpretation sollte für die Reform der Grundsteuer nicht als Leitbild herangezogen werden. Bei diesem Ansatz müsste sich das Grundsteueraufkommen aus den grundstücksbezogenen Ausgaben der Gemeinden ableiten. Insoweit würde für die Grundsteuer eine Form der Zweckbindung angenommen. Eine derartige Zweckbindung entspricht nicht dem Charakter einer Steuer, nach der die Einnahmen der Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs der steuererhebenden Gebietskörperschaft dienen sollen (§ 3 Abs. 1 AO). Darüber hinaus besteht bei der Umsetzung einer kostenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips die praktische Schwierigkeit, dass sich der Finanzbedarf, der sich spezifisch aus Grundstücken ableitet, nur schwer quantifizieren lässt.

Bei der nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips ist bei der Ausgestaltung der Grundsteuer auf den Nutzen abzustellen, den die Bürger und die Unternehmen aus den Leistungen der Gemeinde haben.²¹ Bei der Umsetzung der nutzenorientierten Sichtweise besteht das große Problem, dass sich der Nutzen, den der einzelne Bürger und das einzelne Unternehmen von den Leistungen der Gemeinde hat, nicht bzw. nur sehr schwer bestimmen lässt. Die Schwierigkeit liegt insbesondere darin, dass die Bürger und

²⁰ Da es sich bei den Leistungen der Gemeinden regelmäßig um öffentliche Güter handelt, scheidet eine Orientierung an der marktpreisorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips aus. Zur Differenzierung zwischen marktpreis- und kostenorientierter Interpretation des Äquivalenzprinzips siehe *Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, 13–14; *Hey*, in *Tipke/Seer/Hey et al.*, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, 2010, 137–138; *Scherf*, Öffentliche Finanzen, 2. Aufl. 2011, 195–198; *Zimmermann/Henke/Broer*, Finanzwissenschaft, 12. Aufl. 2017, 73–75.

²¹ Mit der nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips ist es nicht vereinbar, wenn über die Grundsteuer Lenkungsziele verfolgt werden sollen. Die im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform angestrebten wohnungsbau- und umweltpolitischen Zwecke sollten eher durch eigenständige ordnungspolitische Regelungen umgesetzt werden.

die Unternehmen in der Regel ihre Präferenzen für öffentliche Güter nicht präzisieren können oder nicht offenlegen wollen und dass bei vielen Leistungen einzelne Bürger oder einzelne Unternehmen von der Inanspruchnahme von öffentlichen Gütern nicht ausgeschlossen werden können.²²

Bei einer nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips ist deshalb eine Typisierung unvermeidlich. Eine nutzenorientierte Interpretation des Äquivalenzprinzips lässt sich am besten mit einer „Kopfsteuer“ umsetzen.²³ Dieses Besteuerungskonzept beruht auf der Annahme, dass der Nutzen aus den Leistungen der Gemeinden für jeden Bürger und jedes Unternehmen gleich ist, weil grundsätzlich jeder Bürger und jedes Unternehmen die Leistungen der Gemeinden in Anspruch nehmen kann. Darüber hinaus lässt sich eine abweichende Verteilung nicht mit hinreichender Genauigkeit bestimmen. Eine „Kopfsteuer“ oder „Einwohnersteuer“ lässt sich auch damit rechtfertigen, dass die von einer Gemeinde zu erfüllenden Aufgaben und die damit verbundenen Ausgaben nahezu proportional zur Anzahl der Einwohner steigen.²⁴ Der Ersatz der Grundsteuer durch eine „Kopfsteuer“ bietet sich zwar aus Effizienzüberlegungen an.²⁵ Die mit einer „Kopfsteuer“ vorgenommene Gleichbehandlung aller Bürger und Unternehmen widerspricht aber mit sehr großer Wahrscheinlichkeit den Vorstellungen der Bürger über die Verteilungswirkungen einer Steuer.²⁶

Eine weitere Form der Verknüpfung zwischen den Leistungen der Gemeinde und dem sich daraus für die Bürger und Unternehmen ergebenden Nutzen stellt eine kommunale Zuschlagsteuer zur Einkommen- und Körperschaft-

²² Vgl. *Brümmerhoff/Büttner*, Finanzwissenschaft, 11. Aufl. 2014, 233.

²³ Vgl. z.B. *Hey*, in *Tipke/Seer/Hey et al.*, Gestaltung der Steuerrechtsordnung, 2010, 155; *Richter*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 22, 22 (24).

²⁴ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Finanzpolitische Herausforderungen des demografischen Wandels im föderativen System, 2013, 15–16.

²⁵ Vgl. *Hey*, in *Hey/Maiterth/Houben*, ifst-Schrift 483 (2012), 83 m.w.N.; *Richter/Heckmann*, *StuW* 2011, 331 (335); Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Reform der Grundsteuer, 2010, 2. Zur „Einwohnersteuer“ siehe allgemein *Hauray*, *StuW* 1979, 51.

²⁶ In Großbritannien führte die Einführung der poll tax zu großen Unruhen in der Bevölkerung und wurde kurze Zeit nach ihrer Einführung wieder abgeschafft, siehe hierzu *Macgregor*, *The Political Quarterly* 1991, 443; *Smith*, *National Tax Journal* 1991, 421.

steuer dar.²⁷ Die (bundeseinheitliche) Bemessungsgrundlage für eine kommunale Zuschlagsteuer ist die festgesetzte Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Diese Bemessungsgrundlage beruht auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Bei dieser einkommensbezogenen Größe werden sowohl das objektive und subjektive Nettoprinzip als auch der progressive Verlauf des Einkommensteuertarifs beachtet. Die Höhe des (gemeindespezifischen) Zuschlags, d.h. der Steuersatz, orientiert sich am Äquivalenzprinzip. Je mehr Leistungen eine Gemeinde für ihre Bürger und die in ihrem Gebiet tätigen Unternehmen erbringt, umso höher wird der in dieser Gemeinde geltende Zuschlagsatz ausfallen. Eine kommunale Zuschlagsteuer führt im Ergebnis gleichfalls zur Abschaffung der Grundsteuer. Da auch ein gemeindespezifischer Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer in Deutschland vermutlich keine Akzeptanz finden wird, stellt die Grundsteuer eine weitgehend akzeptierte Ersatzlösung dar.

Bei einer nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips wird durch die Grundsteuer der Nutzen der Bürger und der Unternehmen aus den Leistungen der Gemeinden erfasst. Von diesem Nutzen profitieren die Besitzer einer Immobilie, d.h. die Selbstnutzer und die Mieter. Bei selbstgenutztem Wohnraum sind Steuerschuldner und Steuerträger identisch. Bei vermietetem Grundbesitz wird die Belastung des Mieters dadurch erreicht, dass der Eigentümer die von ihm gezahlte Grundsteuer an den Mieter weitergibt. Durch die Umlage der Grundsteuer über die Betriebskostenabrechnung (§ 556 BGB i.V.m. § 2 Nr. 1 Betriebskostenverordnung) wird der Mieter zum

²⁷ Vgl. *Richter*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 22, 22 (24); *Suntum/Schultewolter*, Wirtschaftsdienst 2018, 353 (354–356). Eine kommunale Zuschlagsteuer bezieht sich auf das Gesamteinkommen, sie ist nicht auf die Einkünfte im Zusammenhang mit Grundbesitz beschränkt.

Steuerträger.²⁸ Der Vermieter ist lediglich Steuerzahler.²⁹ Diese Vorgehensweise wird deshalb gewählt, weil sich die Erhebung der Grundsteuer beim Eigentümer einer Immobilie von der Verwaltung wesentlich leichter durchführen lässt als eine Erhebung bei den Mietern.

4. Konsequenz für die Ausgestaltung des Steuergegenstands der Grundsteuer

Die Alternativen zur Ausgestaltung der Grundsteuer lassen sich in einer groben Vereinfachung nach zwei Kriterien unterteilen (Tabelle 1).³⁰ Zum einen geht es darum, ob der Steuergegenstand nur den Grund und Boden umfasst oder ob zusätzlich das Gebäude einbezogen wird. Zum anderen ist danach zu differenzieren, ob sich die Bemessungsgrundlage aus dem Wert des Grundbesitzes oder aus seiner Größe, gemessen an der Fläche, ableitet.

Tabelle 1: Grundsätzliche Alternativen zur Ausgestaltung der Grundsteuer

Steuergegenstand	Bemessungsgrundlage	
	wertorientiert	flächenorientiert
nur Grund und Boden	Bodenwertsteuer	Bodenflächensteuer
Grund und Boden sowie Gebäude	Verkehrswertmodell	Flächenmodell

²⁸ Von der (rechtlich vorgesehenen) Umlage zu trennen ist die ökonomische Frage, inwieweit die Grundsteuer überwältzt werden kann. Siehe hierzu *Henger/Schaefer*, Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper 32/2015, 2015, 14–15; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 107–111; *Josten*, Die Bodenwertsteuer – eine praxisorientierte Untersuchung zur Reform der Grundsteuer, 2000, 44–50; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Reform der Grundsteuer, 2010, 3. Zur Abhängigkeit der Umlagefähigkeit vom verwendeten Grundsteuermodell siehe *Löhr*, BB 2019, 91.

²⁹ Bei einer wertorientierten Besteuerung besteht der Widerspruch, dass die Betriebskosten grundsätzlich nach dem Anteil der Wohnfläche umzulegen sind (§ 556a Abs. 1 S. 1 BGB). In der praktischen Anwendung lässt sich allerdings eine flächenorientierte Umlage wesentlich leichter durchführen als eine Umlage im Verhältnis der Verkehrswerte der einzelnen Einheiten der Immobilie.

³⁰ Zu einer vergleichbaren Einteilung siehe z.B. *Fuest/Thöne*, Gemeindefinanzreform – Hintergründe, Defizite, Alternativen, 2005, 54; Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Modelle zur Reform der Grundsteuer, Aktenzeichen WD 4 – 3000 – 087/10 v. 16.4.2010, 7.

Bei der Messung des Nutzens, der sich aus den Leistungen einer Gemeinde bei den Bürgern und Unternehmen ergibt, sind mit einem sachlichen und einem persönlichen Nutzenbegriff zwei Alternativen denkbar.³¹ Die beiden Ansätze unterscheiden sich darin, in welchem Umfang der von den Leistungen der Gemeinde ausgehende Nutzen erfasst wird. Beim sachlichen Nutzenbegriff wird nur auf den Nutzen für die Bürger und die Unternehmen abgestellt, soweit die Leistungen der Gemeinde im Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. Mit dem sachlichen Nutzenbegriff lässt sich begründen, dass der Steuergegenstand der Grundsteuer auf den Grund und Boden beschränkt wird. Demgegenüber sollen beim persönlichen Nutzenbegriff alle Vorteile des Bürgers und der Unternehmen erfasst werden, die sich aus den Leistungen der Gemeinde ergeben. Bezogen auf den Teil, zu dem die Bürger und die Unternehmen die von einer Gemeinde erbrachten Leistungen über die Grundsteuer finanzieren, führt der persönliche Nutzenbegriff dazu, dass sich der Steuergegenstand der Grundsteuer aus dem Grund und Boden und dem dazugehörenden Gebäude zusammensetzen soll.³²

Es ist nicht eindeutig, welche der beiden Sichtweisen für die Grundsteuer herangezogen werden sollte. Das Kernargument für eine Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden ist, dass sich die Leistungen einer Gemeinde, soweit sie grundstücksbezogen sind, in erster Linie auf den Wert des Grund und Bodens auswirken.³³ Der Wert des Gebäudes hängt demgegenüber primär von den Investitionen des Eigentümers ab.³⁴

Für den (zusätzlichen) Einbezug des Gebäudes in den Steuergegenstand lassen sich mehrere Aspekte anführen, die nach der hier vertretenen Auffassung so gewichtig sind, dass sich bei der Grundsteuer der Steuergegenstand – wie im geltenden Grundsteuerrecht – sowohl aus dem Grund und Boden als auch aus dem Gebäude zusammensetzen soll (persönlicher Nutzenbegriff):

- Die Leistungen der Gemeinden, die für den Bürger und die Unternehmen mit einem Nutzen verbunden sind, sind nicht ausschließlich auf den

³¹ Die Ausführungen in diesem und dem nächsten Abschnitt lehnen sich an *Scheffler/Roith*, ifst-Schrift 526 (2018), 36–41, an.

³² Vgl. *Richter*, ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 22, 22 (23–25).

³³ Untersuchungen in 14 Industrienationen ergaben, dass im Zeitraum von 1950 bis 2012 ca. 80 % der Preissteigerungen bei Immobilien auf den Anstieg des Werts des Grund und Bodens zurückzuführen sind, vgl. *Knoll/Schularick/Steiger*, *American Economic Review* 2017, 331.

³⁴ Vgl. *Löhr*, BB 2016, 2075 (2078).

Grund und Boden bezogen, sondern betreffen, wie die nachfolgenden Beispiele zeigen, zahlreiche Lebensbereiche der Bürger und Tätigkeitsbereiche der Unternehmen: Straßen und Brücken, Radwege, öffentlicher Personennahverkehr, Schulen, Kinderbetreuung und Spielplätze, vielfältige Formen von kulturellen Angeboten, öffentliche Parks, Friedhöfe, Brandschutz, Winterdienst, Straßenreinigung und -beleuchtung und kommunale Wirtschaftsförderung.

- Der im Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehende Nutzen für die Bürger und die Unternehmen ergibt sich auch aus dem Gebäude. Beispielsweise hängt die Miete für eine Wohnung oder einer Gewerbeimmobilie nicht nur vom Zustand und der Ausstattung des Gebäudes ab, sondern auch von seiner Lage innerhalb der Gemeinde.³⁵
- Der Wert des Grund und Bodens hängt nicht nur von den Leistungen (Ausgaben) der Gemeinde ab, sondern auch von den geographischen Gegebenheiten (z.B. „Meerblick“ oder Nähe zu den Alpen, Anzahl der Sonnenstunden oder Regentage, Nähe zu einer Großstadt). Weitere Effekte ergeben sich daraus, welche Investitionen von anderen Bürgern oder von anderen Unternehmen getätigt werden, wer in den umliegenden Gebäuden wohnt und in welcher Weise die Nachbargrundstücke genutzt werden.
- Eine Gemeinde beeinflusst den Wert des Grund und Bodens nicht nur durch die von ihr getätigten Ausgaben, sondern auch durch die von ihr gesetzten rechtlichen Rahmenbedingungen (insbesondere Bebauungsplan und Flächennutzungsplan) sowie durch die Art und Weise der Abwicklung von Genehmigungsverfahren.
- Bei einer Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden fällt bei einem Grundstück unabhängig davon die gleiche Grundsteuer an, ob es unbebaut ist oder ob es mit einem Ein- oder Zweifamilienhaus, einem Mehrfamilienhaus oder eine Gewerbeimmobilie bebaut ist, wie groß oder wie alt das darauf stehende Gebäude ist und in welchem baulichen Zustand sich das Gebäude befindet.³⁶ Es ist zu vermuten, dass eine derartige Ausgestaltung einer Grundsteuer nicht von allen Bürgern und Unternehmen akzeptiert wird.

³⁵ Es wird angenommen, dass der sich aus der Lage ergebende Vorteil nicht (zumindest nicht in vollem Umfang) im Wert des Grund und Bodens erfasst werden kann.

³⁶ Diese Aussage ist insoweit einzuschränken, als sich die Art der Bebauung oder der Bebaubarkeit auf den Bodenrichtwert auswirkt.

- Soll ein bestimmtes Steueraufkommen erzielt werden, muss bei einem Nichteinbezug des Gebäudes in den Steuergegenstand der Steuersatz deutlich höher ausfallen als bei einer Grundsteuer, bei der auch Gebäude erfasst werden.³⁷ Der sich aus der Höhe des Steuersatzes ergebende psychologische Effekt darf bei steuerpolitischen Entscheidungen nicht vernachlässigt werden.

5. Konsequenz für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer

Die Bemessungsgrundlage kann sich am Wert oder an der Größe (Fläche) des Grundbesitzes orientieren. Eine flächenorientierte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist abzulehnen, da sie aus mehreren Gründen den bislang formulierten Leitlinien widerspricht: (1) Eine flächenorientierte Besteuerung beruht auf der Annahme, dass die Kosten der Gemeinde mit der Fläche des Grundbesitzes zunehmen. Diese Überlegung steht im Widerspruch zu der bei der Analyse einer „Kopfsteuer“ angeführten Aussage, dass die Ausgaben einer Gemeinde mit der Anzahl der Einwohner korrelieren.³⁸ (2) Eine Ableitung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer aus der Größe des Grundstücks beruht auf der (abgelehnten) kostenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips.³⁹ (3) Die Größe eines Grundstücks kann den Einfluss der Leistungen der Gemeinden auf den Wert der Immobilie nur ansatzweise erfassen.⁴⁰

Nach der hier vertretenen Auffassung stellt eine wertorientierte Bemessungsgrundlage eine bessere Näherungslösung für den Nutzen dar, der bei den Bürgern und den Unternehmen aus den Leistungen der Gemeinde entsteht,

³⁷ Vgl. *Eekhoff*, Wohnungs- und Bodenmarkt, 2. Aufl. 2006, 240–241. Beispielsweise beträgt bei der Bodenwertsteuer in Baden-Württemberg für unbebaute Grundstücke die Steuermesszahl 1,30 ‰ (§ 40 Abs. 2 LGrStG-BW). Dies ist knapp das Vierfache der Steuermesszahl nach der bundesgesetzlichen Regelung (0,34 ‰, § 15 Abs. 1 Nr. 1 GrStG). Für die Bestimmung des Steuersatzes ist zusätzlich der von einer Gemeinde festgesetzte Hebesatz zu betrachten.

³⁸ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Finanzpolitische Herausforderungen des demografischen Wandels im föderativen System, 2013, 15–16.

³⁹ Vgl. *Schmehl*, in Wieland, Kommunalsteuern und -abgaben, DStJG 35, 2012, 249 (286).

⁴⁰ Vgl. *Bertelsmann Stiftung*, Eine nachhaltige Reform der Gemeindefinanzierung, 2011, 18.

als eine Flächensteuer. Umgekehrt lässt sich formulieren, dass die Messung des Nutzens anhand der Größe des Grundbesitzes mit einer stärkeren Typisierung verbunden ist als eine wertorientierte Bemessungsgrundlage.

Für eine wertabhängig ausgestaltete Bemessungsgrundlage der Grundsteuer sprechen insbesondere Verteilungsüberlegungen. Eine Nichtbeachtung der Verteilungswirkungen hat wie in Abschnitt A.II.3. angesprochen zur Ablehnung der aus Effizienzgesichtspunkten vorzuziehenden „Kopfsteuer“ („Einkommensteuer“) geführt.⁴¹

Aufgrund des mit knapp 2 % niedrigen Anteils der Grundsteuer am Gesamtsteueraufkommen⁴² ist zwar der Verteilungseffekt einer wertabhängig ausgestalteten Grundsteuer gering, aber vermutlich ist eine andere Form der Grundsteuer politisch mit einem höheren Erklärungsbedarf verbunden.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip führen zwar zur gleichen Bemessungsgrundlage,⁴³ allerdings weicht die Begründung ab. Auch bei einer wertorientiert ausgestalteten Bemessungsgrundlage handelt es sich bei der Grundsteuer um eine Objektsteuer: (1) Es wird auf den Wert des Steuergegenstands abgestellt. Beim Wert des Grundbesitzes handelt es sich um ein sachliches Merkmal des Grundstücks und nicht um ein persönliches Merkmal des Eigentümers. Die persönlichen Verhältnisse des Eigentümers bzw. wegen der Umlage der Grundsteuer über die Betriebskostenabrechnung die persönlichen Verhältnisse des Mieters wirken sich auch bei den wertorientierten Grundsteuermodellen nicht auf die Bemessungsgrundlage aus. (2) Das objektive und subjektive Nettoprinzip findet auch bei einer

⁴¹ Eine flächenorientierte Bemessungsgrundlage lässt sich im Hinblick auf die Verteilungswirkungen möglicherweise dann begründen, wenn man davon ausgeht, dass sich der Wert des Grundbesitzes mit der Fläche des Grund und Bodens bzw. mit der Größe des Gebäudes linear erhöht. Offen ist, ob diese Annahme zumindest näherungsweise zutreffend ist.

⁴² Im Jahr 2019 betragen das Aufkommen der Grundsteuer 14,439 Mrd. € und die gesamte Steuereinnahmen 799,308 Mrd. €. Die Daten wurden der Datenbank GENESIS-Online entnommen. Zu den eingeschränkten Möglichkeiten, über die Grundsteuer eine Umverteilung zu erreichen, siehe *Broer*, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 2013, 191 (198–204).

⁴³ Vgl. *Hey*, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze, 2017, 28. Zu den weiteren Aspekten, die bei einer Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip zu beachten sind, siehe Abschnitte A.II.1. (S. 15) und B.I.1.a.aa (S. 130). Die dort genannten Kriterien bleiben bei einer Objektsteuer unberücksichtigt.

wertabhängig ausgestalteten Bemessungsgrundlage der Grundsteuer keine Anwendung. Ein Abzug von Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehen, oder ein persönlicher Freibetrag scheidet bei der Grundsteuer aus. (3) Der Steuersatz ist unabhängig davon, welchen Wert das Grundstück hat und über wie viele Grundstücke ein Bürger oder ein Unternehmen verfügt. Bei der Grundsteuer kommt es nicht zu einer progressiven Besteuerung.

III. Zuordnung der bundesgesetzlichen Regelung und der Ländermodelle zu den Grundformen einer Grundsteuer

Die in dem vorangehenden Abschnitt A.II. formulierten Überlegungen haben zum Ergebnis, dass sich die Ausgestaltung der Grundsteuer am Verkehrswertmodell orientieren sollte. Dies bedeutet, dass sich der Steuergegenstand aus dem Grund und Boden sowie dem Gebäude zusammensetzen sollte und dass die Bewertung dieser beiden Komponenten mit dem Verkehrswert (gemeinen Wert) erfolgen sollte.

Die bundesgesetzliche Regelung sieht vor, dass sich die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer aus dem Grundsteuerwert ableitet (§ 13 GrStG). Der nach § 218–§ 263 BewG ermittelte Grundsteuerwert umfasst bei bebauten Grundstücken auch das auf dem Grund und Boden befindliche Gebäude. Die Bewertung orientiert sich am Wert des Grundbesitzes. Die Berechnung der zu zahlenden Grundsteuer erfolgt wie im geltenden Recht in einem dreistufigen Verfahren:

1. Schritt: Ermittlung des Grundsteuerwerts Bewertungsverfahren von der Art des Grundbesitzes abhängig
2. Schritt: Ermittlung des Steuermessbetrags
= Grundsteuerwert \times Steuermesszahl
Steuermesszahl von der Art des Grundbesitzes abhängig
3. Schritt: Ermittlung der Grundsteuer
= Steuermessbetrag \times Hebesatz

7 der 16 Bundesländer haben angekündigt, dass sie vom Bundesmodell abweichen wollen. Die von den jeweiligen Bundesländern vorgesehenen Regelungen weisen – trotz der in der Öffentlichkeit betonten Unterschieden – viele Gemeinsamkeiten auf. Dies führt dazu, dass sich die 8 Modelle (Bundesrecht und 7 Länderregelungen) für die nachfolgenden Analysen zu 4 Formen zusammenfassen lassen (Tabelle 2):

- (vollständige oder zumindest weitgehende) Übernahme der bundesgesetzlichen Regelung
- Bodenwertsteuer
- Flächenmodell
- Flächenmodell mit Lage-Faktor (modifiziertes Flächenmodell).

Die bundesgesetzliche Regelung bildet in 11 Bundesländern die Grundlage für die Berechnung der Grundsteuer: Berlin, Brandenburg, Bremen, Meck-

lenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen. Von 9 Bundesländern wird die bundesgesetzliche Regelung vollständig oder zumindest weitgehend übernommen. Das Saarland und Sachsen lehnen sich gleichfalls grundsätzlich an die bundesgesetzliche Regelung an. In diesen beiden Bundesländern sind lediglich hinsichtlich der Steuermesszahl bedeutsame Abweichungen vorgesehen.⁴⁴ Die Landesgrundsteuergesetze des Saarlands und von Sachsen werden deshalb im Zusammenhang mit der bundesgesetzlichen Regelung besprochen. Im nachfolgenden Abschnitt A.IV. wird analysiert, inwieweit die bundesgesetzliche Regelung der in Abschnitt A.II. formulierten Leitlinie für eine Ausgestaltung der Grundsteuer entspricht.

Tabelle 2: Zuordnung der Grundsteuergesetze der Bundesländer zu den Grundformen einer Grundsteuer

bundesgesetzliche Regelung	Bodenwertsteuer	Flächenmodell	Flächenmodell mit Lage-Faktor
11 Bundesländer	1 Bundesland	1 Bundesland	3 Bundesländer
Berlin Brandenburg Bremen Mecklenburg-Vorpommern Nordrhein-Westfalen Rheinland-Pfalz Saarland (Abweichung bei der Steuermesszahl) Sachsen (Abweichung bei der Steuermesszahl) Sachsen-Anhalt Schleswig-Holstein Thüringen	Baden-Württemberg	Bayern	Hamburg (Wohnlagemodell) Hessen (Flächenfaktor-Verfahren) Niedersachsen (Flächenlage-Modell)

⁴⁴ Die Landesgrundsteuergesetze dieser beiden Bundesländer fallen sehr kurz aus. Das Saarländische Grundsteuergesetz enthält neben den abweichenden Steuermesszahlen für Grundstücke des Grundvermögens nur eine Regelung zum Inkrafttreten dieser Vorschrift. Das Sächsische Grundsteuermesszahlengesetz regelt ausschließlich die abweichenden Steuermesszahlen für bebaute Grundstücke. Zusätzlich ist in diesem Bundesland in einem eigenständigen Gesetz eine Aktualisierung des Sächsischen Vermessungs- und Katastergesetzes vorgesehen.

Baden-Württemberg (Abschnitt A.V.) und Bayern (Abschnitt A.VI.) haben sich mit der Bodenwertsteuer bzw. dem Flächenmodell für eine der anderen Grundformen einer Grundsteuer entschieden. Ausgangspunkt für die Bestimmung der Grundsteuer in Hamburg, Hessen und Niedersachsen bildet wie beim Flächenmodell die Größe des Grund und Bodens sowie die Wohn- und Nutzfläche des sich darauf befindlichen Gebäudes. Der flächenorientierte Ansatz wird beim Wohnlagemodell (Hamburg), beim Flächen-Faktor-Verfahren (Hessen) und beim Flächen-Lage-Modell (Niedersachsen) dadurch modifiziert, dass sich die Lage des Grundbesitzes innerhalb der Gemeinde auf die Höhe der zu zahlenden Grundsteuer auswirkt. Beim Flächen-Faktor-Verfahren von Hessen und beim Flächen-Lage-Modell von Niedersachsen erfolgt die Korrektur bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage. Beim Wohnlagemodell von Hamburg wird die innergemeindliche Lage von Wohnimmobilien über eine Anpassung der Grundsteuersteuermesszahl berücksichtigt. Auf diese drei Ländermodelle, die eine Unterform einer flächenorientierten Besteuerung darstellen, wird im Abschnitt A.VII. eingegangen.

IV. Bundesgesetzliche Regelung: wertorientiertes Modell mit Einbezug des Gebäudes

1. Beschreibung der bundesgesetzlichen Regelung

Nach der bundesgesetzlichen Regelung bildet der Grundsteuerwert den Ausgangspunkt für die Berechnung der Grundsteuer. Der Grundsteuerwert soll zwar nicht den Verkehrswert (gemeinen Wert) des Grundbesitzes abbilden. Dennoch lehnen sich die steuerrechtlichen Verfahren zur Bewertung von Grundstücken für Zwecke der Grundsteuer an die anerkannten Vorschriften zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuches an.⁴⁵

a. Betriebe der Land- und Forstwirtschaft

Betriebe der Land- und Forstwirtschaft werden mit dem Ertragswert bewertet. Der Ertragswert ist definiert als der bei ordnungsmäßiger und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entlohnten fremden Arbeitskräften nachhaltig erzielbare Reinertrag multipliziert mit dem Faktor „18,6“ (§ 236 BewG). Der Reinertrag wird für die zahlreichen Formen der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen jeweils in typisierter Form vorgegeben (§ 237–§ 242 BewG i.V.m. den Anlagen 27–35).

Tabelle 3: Bewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (bundesgesetzliche Regelung)

Berechnungsparameter	Datenquelle
Summe der Reinerträge der Land- und Forstwirtschaft (§ 237, § 238 BewG)	Stpfl.: insbesondere Nutzungsart, Fläche Bewertungsfaktoren in Abhängigkeit von der Nutzungsart: Anlage 2735
× Kapitalisierungsfaktor von 18,6	§ 236 Abs. 4 BewG
= Grundsteuerwert: Ertragswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (§ 239 Abs. 1 BewG)	

⁴⁵ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 82–83. Die folgenden Ausführungen stellen eine gekürzte und aktualisierte Fassung dar von *Scheffler*, in *Scheffler/Hey*, ifst-Schrift 530 (2019), 6–51 (Stand: Referentenentwurf). Zur Beschreibung der bundesgesetzlichen Regelung siehe statt aller *Eichholz*, DStR 2020, 1158, 1217; *Ramb*, SteuerStud 2019, 799.

b. Unbebaute Grundstücke

Bei unbebauten Grundstücken ergibt sich der Grundsteuerwert aus der Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert (§ 247 BewG).

Tabelle 4: Bewertung von unbebauten Grundstücken
(bundesgesetzliche Regelung)

Berechnungsparameter	Datenquelle
Grundstücksfläche × Bodenrichtwert	Stpfl. Stpfl.: Lage des Grundstücks Gemeinde / Gutachterausschuss: Bodenrichtwert (Bodenrichtwertzone)
= Grundsteuerwert: Wert des Grund und Bodens (§ 247 BewG)	

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).⁴⁶

Die Bodenrichtwerte werden durch unabhängige Gutachterausschüsse ermittelt und veröffentlicht (§ 247 Abs. 2, 3 BewG i.V.m. § 192–§ 199 BauGB). Dies bedeutet, dass die Wertermittlung von einer außerhalb der Finanzverwaltung stehenden Stelle vorgenommen wird.⁴⁷

c. Bebaute Grundstücke, die zu Wohnzwecken genutzt werden (Ertragswertverfahren)

Die Bewertung von bebauten Grundstücken hängt von der Art der Nutzung ab. Grundstücke, die ganz oder zumindest überwiegend zu Wohnzwecken genutzt werden, sind nach dem Ertragswertverfahren zu bewerten (§ 250 Abs. 2 BewG). Das Ertragswertverfahren gilt für Einfamilienhäuser (EFH), Zweifamilienhäuser (ZFH), Mietwohngrundstücke (MWG) und Wohnungseigentum (Eigentumswohnungen, ETW). Das für die Grundsteuer bei der

⁴⁶ Siehe hierzu BT-Drs. 19/11085, 82, 104–105, 124 sowie die Stellungnahme des Bundesrats, BR-Drs. 354/19 (Beschluss), 6–7.

⁴⁷ Siehe hierzu BT-Drs. 19/11085, 104–105.

bundesgesetzlichen Regelung heranzuziehende Ertragswertverfahren lehnt sich an das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 17 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 ImmoWertV an (Tabelle 5).⁴⁸ Allerdings bleiben im Gegensatz zu § 8 Abs. 3 ImmoWertV die besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale unberücksichtigt. Für steuerliche Zwecke sind damit beispielsweise eine wirtschaftliche Überalterung, ein überdurchschnittlich guter Erhaltungszustand, Baumängel oder Bauschäden sowie von den am Markt üblicherweise erzielbaren Erträgen erheblich abweichende Erträge unbeachtlich.

Der Grundsteuerwert ergibt sich aus den mit dem Grundstück auf Dauer erzielbaren Reinerträgen. Diese Erträge sind auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen (**Barwert des Reinertrags**). Bei der Berechnung des Barwerts 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 erwirtschaftet ein Gebäude keine Erträge mehr. Es verbleibt lediglich der Wert des Grund und Bodens. In den gesetzlich normierten Bewertungsvorschriften 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 (**abgezinster Bodenwert**).

⁴⁸ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 114.

Tabelle 5: Bewertung von bebauten Grundstücken mit dem Ertragswertverfahren (bundesgesetzliche Regelung)

Berechnungsparameter	Datenquelle
<p>1. Wert des Grund und Bodens</p> <p>Grundstücksfläche</p> <p>× Bodenrichtwert</p>	<p>Stpfl.</p> <p>Stpfl.: Lage des Grundstücks, Grundstücksart Gemeinde / Gutachterausschuss: Bodenrichtwert (Bodenrichtwertzone) bei EFH/ZFH Umrechnungskoeffizient in Abhängigkeit von der Grundstücksgröße</p>
<p>= Wert des Grund und Bodens (§ 257 Abs. 1 i.V.m. § 247 BewG, Anlage 36)</p> <p>× Abzinsungsfaktor $(1+\text{Zinssatz})^{\text{Rest-N}}$ (§ 257 Abs. 2 BewG i.V.m. § 256 BewG, Anlage 41)</p>	<p>Stpfl.: Lage des Grundstücks, Grundstücksart, Baujahr</p> <p>Abzinsungszeitraum = Restnutzungsdauer; Restnutzungsdauer aus der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (Anlage 38) und dem vom Stpfl. angegebenen Baujahr abgeleitet</p> <p>Lage des Grundstücks: bei EFH/ZFH/ETW Liegenschaftszinssatz bei hohen Bodenrichtwerten um bis zu einem Prozentpunkt reduziert</p>
<p>= abgezinster Bodenwert (Wert des Grund und Bodens, § 257 BewG)</p>	
<p>2. Wert des Gebäudes</p> <p>jährlicher Rohertrag, ohne Betriebskostenumlage (§ 254 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 39)</p> <p>nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten (§ 255 BewG i.V.m. Anlage 40)</p> <p>= jährlicher Reinertrag (§ 253 Abs. 1 BewG)</p>	<p>Stpfl.: Grundstückart, Wohnfläche, Baujahr, Lage des Grundstücks (Bundesland, Gemeinde) monatliche Nettokaltmiete pro qm: Anlage 39, Teil I, (gemeindespezifische) Mietniveaustufe: Anlage 39, Teil II i.V.m. VO zu § 254 BewG</p> <p>Stpfl.: Grundstückart, Baujahr (bestimmen zusammen mit der Gesamtnutzungsdauer [Anlage 38: Grundstücksart] die Restnutzungsdauer)</p>

<p>× Vervielfältiger $\{(1+\text{Zinssatz})^{\text{Rest-N}} - 1\} /$ $\{(1+\text{Zinssatz})^{\text{Rest-N}} \times \text{Zinssatz}\}$ (§ 253 Abs. 2, § 256 BewG i.V.m. Anlage 37, 38)</p>	<p>Stpfl.: Lage des Grundstücks, Grundstücksart, Baujahr Vervielfältiger entsprechend Restnutzungsdauer; Restnutzungsdauer aus der wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (Anlage 38 und dem vom Stpfl. angegebenen Baujahr abgeleitet) Lage des Grundstücks: bei EFH/ZFH/ETW Liegenschaftszinssatz bei hohen Bodenrichtwerten um bis zu einem Prozentpunkt reduziert</p>
<p>= Barwert des Reinertrags (Wert des Gebäudes, § 253§ - 256 BewG)</p>	
<p>3. Zusammenfassung des Wert des Grund und Bodens und des Wert des Gebäudes</p> <p>abgezinster Bodenwert (§ 257 BewG)</p> <p>+ Barwert des Reinertrags (§ 253§ - 256 BewG)</p>	
<p>= Grundsteuerwert (Ertragswert des bebauten Grundstücks einschließlich Außenanlagen, § 252 BewG) Mindestwert: 75 % des Bodenwerts (§ 251 i.V.m. § 247, § 257 Abs. 1 S. 2 BewG, Anlage 36)</p>	

Rest-N = Restnutzungsdauer

Aus der Lage der Wohnimmobilie (Gemeinde, Straße, Flurstücknummer), der Grundstücksart, dem Baujahr und der Wohnfläche ergibt sich der jährliche Rohertrag (**Nettokaltmiete**). Die Nettokaltmiete wird nach dem Bundesland differenziert. Die Belegenheit der Wohnimmobilie wirkt sich darüber hinaus über die Zuordnung der Gemeinde zu einer der sieben Mietniveaustufen auf den jährlichen Rohertrag aus. In Abhängigkeit von der Gemeinde, in der das Grundstück belegen ist, kommt es zu einem Abschlag von bis 20 % bzw. zu einem Zuschlag von bis 40 %. Der von der Mietniveaustufe abhängige Ab- bzw. Zuschlag gilt – wie die Nettokaltmiete – einheitlich für alle Wohnimmobilien in einer Gemeinde.

Bei der Grundstücksart ist zwischen EFH, ZFH und MWG zu unterscheiden. Für ETW sind die für MWG ausgewiesenen Nettokaltmieten zu übernehmen. Die Baujahre werden in fünf Zeiträume eingeteilt: bis 1948, 1949 bis 1978, 1979 bis 1990, 1991 bis 2000, ab 2001. Bei der auf die einzelne Wohnung bezogene Wohnfläche werden drei Gruppen gebildet: unter 60 qm, zwischen 60 bis unter 100 qm, 100 qm und mehr.

Aus der Grundstücksart leiten sich die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes und zusammen mit dem Baujahr seine **Restnutzungsdauer**

ab. Bei den Grundstücksarten, die nach dem Ertragswertverfahren bewertet werden, wird einheitlich von einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren ausgegangen. Bei noch nutzbaren Gebäuden ist mindestens eine Restnutzungsdauer von 30 % der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer anzusetzen (§ 253 Abs. 2 BewG). Für Wohnimmobilien entspricht dies einer Restnutzungsdauer von mindestens 24 Jahren.⁴⁹

Die Grundstücksart und die Restnutzungsdauer des Gebäudes bestimmen zusammen die Höhe der nicht umlagefähigen **Bewirtschaftungskosten**. Sie liegen zwischen 18 und 29 % der Nettokaltmiete. Die Nettokaltmiete vermindert um die Bewirtschaftungskosten ergibt den jährlichen **Reinertrag**.

Die Belegenheit des Grundstücks innerhalb einer Gemeinde wirkt sich über die Zuordnung zu einer der Bodenrichtwertzonen auf den Bodenrichtwert aus. Durch Multiplikation des Bodenrichtwerts mit der Grundstücksfläche wird der **Bodenwert** errechnet. Bei EFH und ZFH wird der Bodenwert durch einen Umrechnungskoeffizienten modifiziert. Bei einer Grundstücksfläche von 450 qm oder weniger erfolgt ein Zuschlag zum Bodenrichtwert von bis zu 24 % (bei einer Grundstücksfläche von 250 qm oder weniger). Bei einer Grundstücksfläche von mehr als 500 qm wird vom Bodenrichtwert ein Abschlag von bis zu 36 % vorgenommen (ab einer Grundstücksfläche von 2.000 qm). Liegt die Grundstückfläche zwischen mehr als 450 qm und 500 qm, unterbleibt sowohl ein Zuschlag als auch ein Abschlag.

Die Grundstücksart bestimmt des Weiteren den **Liegenschaftszinssatz**. Dieser beträgt grundsätzlich 2,5 % (EFH, ZFH), 3,0 % (ETW), 4,0 % (MWG mit bis zu sechs Wohnungen) und 4,5 % (MWG mit mehr als sechs Wohnungen). Bei EFH und ZFH wird der Liegenschaftszinssatz ab einem Bodenrichtwert von 500 €/qm reduziert. Bei ETW erfolgt die Absenkung des Liegenschaftszinssatzes ab einem Bodenrichtwert von 2.000 €/qm. Die Verringerung des Liegenschaftszinssatzes kann bis zu einem Prozentpunkt betragen (bei EFH und ZFH ab einem Bodenrichtwert von 1.500 €/qm, bei ETW ab einem Bodenrichtwert von 3.000 €/qm). Aus dem ggf. angepassten Liegenschaftszinssatz können unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes (dem Baujahr) sowohl der **abgezinsten Bodenwert** und als auch **Barwert des Reinertrags** errechnet werden.

⁴⁹ Bei einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren und der für den 1.1.2022 geplanten ersten Hauptfeststellung ist die Mindestnutzungsdauer für Gebäude anzusetzen, die im Jahr 1966 oder früher errichtet wurden: $2022 - 80 + 24$.

Die Summe aus abgezinstem Bodenwert und Barwert des Reinertrags ergibt den **Grundsteuerwert**. Bebaute Grundstücke sind mit mindestens 75 % des Werts des Grund und Bodens anzusetzen, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück nicht bebaut wäre (**Mindestwert**, § 251 i.V.m. § 257 Abs. 1 S. 2 BewG, Anlage 36).

d. Bebaute Grundstücke, die überwiegend nicht zu Wohnzwecken genutzt werden (Sachwertverfahren)

Bei Grundstücken, die (überwiegend) nicht zu Wohnzwecken genutzt werden, bestimmt sich der Grundsteuerwert nach dem Sachwertverfahren (§ 250 Abs. 3 BewG). Die Bewertung von Geschäftsgrundstücken, gemischt genutzten Grundstücken, Teileigentum und sonstigen bebauten Grundstücken orientiert sich an dem Sachwertverfahren nach § 21–§ 23 ImmoWertV. Allerdings bleiben im Gegensatz zu § 8 Abs. 3 ImmoWertV die besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale unberücksichtigt.⁵⁰ Zu den Faktoren, die für die steuerliche Bewertung nicht relevant sind, gehören beispielsweise eine wirtschaftliche Überalterung, ein überdurchschnittlich guter Erhaltungszustand, Baumängel oder Bauschäden sowie von den am Markt üblicherweise erzielbaren Erträgen erheblich abweichende Erträge.

Beim Sachwertverfahren (Tabelle 6) werden der Wert des Grund und Bodens (**Bodenwert**) und der Wert des Gebäudes (**Gebäudesachwert**) im ersten Schritt getrennt ermittelt und im zweiten Schritt addiert (§ 258 Abs. 1 BewG). Die Summe aus Bodenwert und Gebäudewert bildet den vorläufigen Sachwert. Der vorläufige Sachwert ist im dritten Schritt mit einer **Wertzahl** zu multiplizieren (§ 258 Abs. 3 S. 1 BewG). Der sich daraus ergebende Wert stellt den Sachwert von nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden dar (§ 258 Abs. 3 S. 2, 3 BewG).

⁵⁰ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 111.

Tabelle 6: Bewertung von bebauten Grundstücken mit dem Sachwertverfahren (bundesgesetzliche Regelung)

Berechnungsparameter	Datenquelle
1. Wert des Grund und Bodens	
Grundstücksfläche	Stpfl.
× Bodenrichtwert	Stpfl.: Lage des Grundstücks Gemeinde / Gutachterausschuss: Bodenrichtwert (Bodenrichtwertzone)
= Bodenwert: Wert des Grund und Bodens (§ 258 Abs. 2 i.V.m. § 247 BewG)	
2. Wert des Gebäudes	
Brutto-Grundfläche (BGF)	Stpfl. Berechnung der BGF: Anlage 42
× Normalherstellungskosten (NHK)	Stpfl.: Gebäudeart, Baujahr NHK: Anlage 42
× Baupreisindex	Bundesministerium der Finanzen
= Sachwert des Gebäudes für Neubauten	
Alterswertminderung, höchstens 70 %	wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer: Anlage 38 (abgeleitet aus der vom Stpfl. angegebenen Gebäudeart) Restnutzungsdauer (abgeleitet aus der Nutzungsdauer und dem vom Stpfl. angegebenen Baujahr)
= Gebäudesachwert: Wert des Gebäudes (§ 258 Abs. 1, § 259 BewG)	
3. Zusammenfassung des Werts des Grund und Bodens und des Werts des Gebäudes	
Bodenwert	
+ Gebäudesachwert	
= vorläufiger Sachwert des bebauten Grundstücks (§ 258 Abs. 3 S. 1 BewG)	
× Wertzahl (§ 258 Abs. 3 S. 2, § 260 BewG)	Anlage 43 (abgeleitet aus Bodenrichtwert und vorläufigem Sachwert)
= Grundsteuerwert: Sachwert des bebauten Grundstücks einschließlich Wert der Außenanlagen (§ 258 Abs. 3 S. 3 BewG) Mindestwert: 75 % des Bodenwerts (§ 251 S. 1 i.V.m. § 247 BewG)	

Der **Bodenwert** (Wert des Grund und Bodens) wird so ermittelt wie bei einem unbebauten Grundstück. Deshalb ist die Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert zu multiplizieren (§ 258 Abs. 2 i.V.m. § 247 Abs. 1 BewG).

Die Gebäudeart bestimmt die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes. Das Baujahr des Gebäudes beeinflusst zum einen die Normal-

herstellungskosten und zum anderen zusammen mit der Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes dessen Restnutzungsdauer. Aus dem Verhältnis zwischen Gesamtnutzungsdauer und Restnutzungsdauer des Gebäudes wird die Alterswertminderung abgeleitet.

Ausgangspunkt zur Bestimmung des Gebäudesachwerts bilden die **Normalherstellungskosten** des Gebäudes (§ 259 Abs. 1 BewG). Die Normalherstellungskosten werden mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes multipliziert (§ 259 Abs. 2 BewG). Die Brutto-Grundfläche entspricht der Summe der bezogen auf die jeweilige Gebäudeart marktüblich nutzbaren Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks.⁵¹

Es werden nicht die im konkreten Einzelfall 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 für einen qm Brutto-Grundfläche ausgewiesenen Normalherstellungskosten beziehen sich auf den Kostenstand des Jahres 2010. Diese NHK 2010 beinhalten die Baunebenkosten und die Umsatzsteuer für die jeweilige Gebäudeart. Der Wert der Außenanlagen und der Wert der sonstigen Anlagen werden pauschal durch einen dreiprozentigen Zuschlag erfasst.⁵² Die Anpassung der Normalherstellungskosten an die im Zeitpunkt der für die reformierte Grundsteuer ersten Hauptfeststellung (1.1.2022, § 266 Abs. 1 BewG) geltenden Verhältnisse erfolgt über Baupreisindizes. Verwendet werden die Preisindizes für die Bauwirtschaft, die das Statistische Bundesamt für den Neubau in konventioneller Bauart von Wohngebäuden und Nicht-Wohngebäuden für das Vierteljahr vor dem Hauptfeststellungszeitpunkt ermitteln wird. Das Bundesministerium der Finanzen wird die maßgebenden Baupreisindizes im Bundessteuerblatt veröffentlichen (§ 259 Abs. 3 BewG).⁵³

Die Normalherstellungskosten gelten im gesamten Bundesgebiet, d.h. beim Sachwertverfahren sind im Gegensatz zum Ertragswertverfahren das Bundesland und die Gemeinde, in der das bebaute Grundstück belegen ist, sowie

⁵¹ Zu Einzelheiten siehe die Vorbemerkung zur Anlage 42 zum BewG.

⁵² Zu weiteren Erläuterungen siehe BT-Drs. 19/11085, 112 und Anlage 42 zum BewG.

⁵³ Zu weiteren Erläuterungen siehe BT-Drs. 19/11085, 112.

die Größe des Gebäudes (gemessen anhand der Brutto-Grundfläche) insoweit nicht relevant.

Bei der Ableitung der Normalherstellungskosten wurden vergleichbare Gebäudearten mit annähernd gleichen Normalherstellungskosten zusammengefasst. Zur Erleichterung der praktischen Anwendung werden möglichst eindeutig identifizierbare Bauweisen und Nutzungstypen angegeben.⁵⁴ Beispielsweise werden in der Anlage 42 zum BewG folgende Gebäudearten aufgeführt: gemischt genutzte Grundstücke (Wohnhäuser mit Mischnutzung), Banken und ähnliche Geschäftshäuser, Büro- und Verwaltungsgebäude, Krankenhäuser, Sporthallen, Freizeitbäder, Kauf- und Warenhäuser, Verbrauchermärkte, industrielle Produktionsgebäude (differenziert nach Massivbauweise oder Skelettbauweise) sowie Lagergebäude (differenziert nach dem Umfang der Mischnutzung).

Bei den meisten Gebäudearten wird danach unterschieden, ob das Baujahr vor 1995, zwischen 1995 und 2004 oder ab 2005 liegt. Durch diese Dreiteilung sollen pauschalierend die Standardstufen der Gebäude erfasst werden.⁵⁵ Bei den Übergängen zwischen den drei Zeiträumen erhöhen sich die Normalherstellungskosten im Durchschnitt um knapp 30 %. Beim Übergang von 1994 auf 1995 verlaufen die Erhöhungen relativ gleichmäßig. Demgegenüber unterscheiden sich beim Übergang von 2004 auf 2005 die Erhöhungen zwischen den einzelnen Gebäudearten erheblich. Die Steigerungen liegen innerhalb einer Bandbreite von 15 % (Kindergärten, Schulen) und 62 % (Büro- und Verwaltungsgebäude).⁵⁶ Bei einigen Gebäudearten (z.B. verschiedene Formen von Garagen, Carports) sind die Normalherstellungskosten unabhängig davon, in welchem Jahr diese errichtet wurden.

Bei Bestandsgebäuden ist vom Gebäudenormalherstellungswert eine **Alterswertminderung** abzuziehen (§ 259 Abs. 4 BewG). Die Alterswertminderung ergibt sich aus dem Verhältnis des Alters des Gebäudes am Bewertungsstichtag (aus dem vom Steuerpflichtigen angegebenen Baujahr abgeleitet) zu der gesetzlich vorgegebenen wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer („lineare Abschreibung“).

⁵⁴ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 112.

⁵⁵ Zur weiteren Begründung siehe BT-Drs. 19/11085, 112.

⁵⁶ Im Vergleich zu Wohnimmobilien werden bei den Normalherstellungskosten zwar weniger Baujahrphasen angesetzt (3 anstatt 5). Allerdings sind die Unterschiede zwischen den Baujahrphasen beim Sachwertverfahren größer.

Die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer wird für die einzelnen Gebäudarten in der Anlage 38 zum BewG ausgewiesen. Sie beträgt beispielsweise bei gemischt genutzten Grundstücken 80 Jahre, bei Banken und ähnlichen Geschäftshäusern sowie Büro- und Verwaltungsgebäuden 60 Jahre, bei Krankenhäusern, Sporthallen, Freizeitbädern, Kauf- und Warenhäuser, Industrie- und industrielle Produktionsgebäude, Lagerhallen 40 Jahre und bei Verbrauchermärkten 30 Jahre.⁵⁷

Die Alterswertminderung ist auf 70 % begrenzt, d.h. als Gebäudesachwert sind mindestens 30 % der Normalherstellungskosten des Gebäudes anzusetzen. Die Alterswertminderung wird begrenzt, weil ältere Gebäude, die laufend instandgehalten werden, auch nach Ablauf der in typisierender Weise vorgegebenen wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer noch einen Wert haben. Aufgrund dieser Regelung ist in vielen Fällen keine Prüfung erforderlich, wie lang im Einzelfall die Restnutzungsdauer des Gebäudes tatsächlich ist.⁵⁸

Die Addition des Bodenwerts und des Gebäudesachwerts ergibt den **vorläufigen Sachwert**. 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).⁵⁹

Die in Anlage 43 zum BewG vorgegebene Wertzahl liegt zwischen 0,50 und 1,00. Ihre konkrete Höhe hängt zum einem vom Bodenrichtwert und zum anderen vom vorläufigen Sachwert des bebauten Grundstücks ab:

⁵⁷ 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 Unterschied zwischen der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag begrenzt, vgl. BT-Drs. 19/11085, 113. Zur Kritik siehe die Stellungnahme des Bundesrats, BR-Drs. 354/19 (Beschluss), 9.

⁵⁸ Zur weiteren Begründung siehe BT-Drs. 19/11085, 112–113.

⁵⁹ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 112, 113.

- Die Wertzahl fällt umso höher aus, je höher der Bodenrichtwert ist. Die jeweilige Untergrenze (zwischen 0,80 bei niedrigem vorläufigem Sachwert und 0,50 bei hohem vorläufigem Sachwert) gilt, wenn sich das Grundstück in einer Bodenrichtwertzone mit einem Bodenrichtwert von bis zu 100 €/qm befindet. Bei einem Bodenrichtwert von mehr als 100 €/qm erhöht sich die Wertzahl jeweils um 0,10. Bei einem Bodenrichtwert von mehr als 300 €/qm kommt es zu einer weiteren Erhöhung der Wertzahl um 0,10.⁶⁰
- Die Wertzahl ist umso geringer, je höher der vorläufige Sachwert ist. Bei einem vorläufigen Sachwert von bis zu 500.000 € liegt die Wertzahl (in Abhängigkeit vom Bodenrichtwert) zwischen 0,8 und 1,0. Bei einem vorläufigen Sachwert zwischen 500.001 € und 750.000 € ist die Wertzahl jeweils um 0,05 niedriger. Zu einem weiteren Rückgang um jeweils 0,05 kommt es bei den Wertstufen 1.000.000 €, 1.500.000 €, 2.000.000 € und 3.000.000 €. Bei einem vorläufigen Sachwert von mehr als 3.000.000 € wird die niedrigste Wertzahl erreicht. Sie liegt in der Bandbreite von 0,50 (Bodenrichtwert bis 100 €/qm) bis 0,70 (Bodenrichtwert über 300 €/qm).⁶¹

Bebaute Grundstücke sind mit mindestens 75 % des Werts des Grund und Bodens anzusetzen, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück nicht bebaut wäre (**Mindestwert**, § 251 BewG). Aufgrund der getrennten Ermittlung des Bodenwerts und des Gebäudesachwerts kann diese Vorschrift nur dann zur Anwendung kommen, 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.

2. Analyse der Faktoren, die sich auf die Höhe der Grundsteuer auswirken

a. Ertragswertverfahren (Wohnimmobilien)

In der Tabelle 7 sind in den Zeilen die beim Ertragswertverfahren zu beachtenden Einflussfaktoren und in den Spalten deren Auswirkungen auf den Wert des Grund und Bodens (GuB), auf den Wert des Gebäudes und auf den

⁶⁰ Bezogen auf die bei einem Bodenrichtwert von bis zu 100 €/qm geltende Wertzahl erhöht sich die Wertzahl mit steigendem Bodenrichtwert damit um 0,20.

⁶¹ Bei den ersten beiden Wertstufen beträgt die Differenz jeweils 250.000 €. Im Anschluss sind es zweimal 500.000 €. Beim Übergang auf die höchste Wertstufe sind es 1.000.000 €.

Grundsteuerwert ausgewiesen.⁶² Der Anteil des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert ist ein Indiz dafür, wie stark sich die innergemeindliche Lage auf den Grundsteuerwert auswirken kann. Da für die meisten Bewertungsparameter innerhalb einer Gemeinde die gleichen Werte gelten (insbesondere Nettokaltmiete),⁶³ variieren die Grundsteuerwerte in Abhängigkeit davon, in welcher Bodenrichtwertzone sich die Wohnimmobilie befindet, umso stärker, je höher der Anteil des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert ist.

Bei einer Erhöhung der Bodenrichtwerte steigt über den Wert des Grund und Bodens der Grundsteuerwert. Dies führt auch zu einem höheren Anteil des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert (Tabelle 7, Zeile 1a). Übersteigt der Bodenrichtwert einen bestimmten Grenzwert (bei EFH und ZFH 500 €/qm, bei ETW 2.000 €/qm), ist der Liegenschaftszinssatz um bis zu einem Prozentpunkt zu verringern (ab 1.500 €/qm bzw. ab 3.000 €/qm). Bei MWG hängt der Liegenschaftszinssatz nicht vom Bodenrichtwert ab, sondern davon, ob sich in dem Gebäude bis zu sechs Wohnungen oder mehr als sechs Wohnungen befinden. Eine Reduzierung des Liegenschaftszinssatzes führt sowohl zu einem Anstieg des Werts des Grund und Bodens als auch des Werts des Gebäudes. Damit kann nicht in allgemein gültiger Form angegeben werden, wie sich der Anteil des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert entwickelt (Zeile 1b).

Das Baujahr der Wohnimmobilie wirkt sich über den Reinertrag auf den Grundsteuerwert aus. Je älter das Gebäude ist, umso geringer ist die Nettokaltmiete (der Rohertrag) und umso höher sind die Bewirtschaftungskosten. Damit reduziert sich mit zunehmendem Alter des Gebäudes der Reinertrag und damit auch der Wert des Gebäudes. Die damit verbundene Verringerung des Grundsteuerwerts führt isoliert betrachtet zu einem Anstieg des Anteils des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert (Zeile 2a). Je älter ein Gebäude ist, umso geringer ist die Restnutzungsdauer. Die dadurch ausgelöste Verkürzung des Abzinsungszeitraums bedeutet, dass die Reinerträge über einen geringeren Zeitraum anzusetzen sind und der abgezinsten Boden-

⁶² Siehe hierzu z.B. auch *Bräutigam/Spengel/Winter*, DB 2020, 2090; *Jarass/Trautvetter*, BB 2019, 1751.

⁶³ Für die Nettokaltmiete ist der gesetzlich vorgegebene Wert anzusetzen, nicht die vereinbarte oder die tatsächlich bezahlte Miete. Das Abstellen auf eine einheitliche Nettokaltmiete innerhalb einer Gemeinde wird als Kompromiss zwischen einem wertorientierten und einem flächenorientierten Grundsteuermodell interpretiert, vgl. *Löhr*, DStR 2019, 1433 (1435).

wert ansteigt. Zusammen haben die beiden Teileffekte zur Folge, dass der Wert des Grund und Bodens einen größeren Einfluss auf den Grundsteuerwert hat (Zeile 2b). Dies bedeutet, dass der Einfluss der Lage der Wohnimmobilie innerhalb einer Gemeinde umso größer ist, je älter die Wohnimmobilie ist. Die Lage innerhalb einer Gemeinde ist also für Altbauten bedeutsamer als für Neubauten. Sofern bei älteren Gebäuden der Mindestwert von 75 % des Werts des Grund und Bodens zur Anwendung kommt, wird dieser über den Bodenrichtwert wirkende Effekt verstärkt.

Der Ertragswert einer Wohnimmobilie ist offensichtlich umso höher, je größer die Wohnfläche (Wert des Gebäudes) und je größer die Grundstücksfläche (Wert des Grund und Bodens) ist. Es ist auch leicht nachzuvollziehen, dass sich der Anteil des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert mit zunehmender Wohnfläche reduziert und bei einem Anstieg der (anteiligen) Grundstücksfläche erhöht (Zeilen 3a und 4a). Die beiden Effekte können zum einen getrennt wirken. Zum anderen entwickeln sie sich gegenläufig, wenn sich mit zunehmender Wohnfläche auch die Grundstücksfläche erhöht. In diesem Fall kommt es auf das Verhältnis der beiden Komponenten an, die die Größe einer Wohnimmobilie repräsentieren.

Der Einfluss einer Erhöhung der Wohnungsgröße wird dadurch etwas abgeschwächt, dass sich zwar absolut der Reinertrag erhöht, sich aber die für einen qm Wohnfläche anzusetzende Nettokaltmiete reduziert, wenn einer der Grenzwerte (60 qm, 100 qm) überschritten wird (Zeile 3b). Bei EFH und ZFH steht dem grundsätzlichen Effekt der Zunahme der Grundstücksfläche des Weiteren entgegen, dass der Umrechnungskoeffizient von zunächst 1,24 (Grundstücksgröße unter 250 qm) sukzessive über 1,00 (Grundstücksgröße zwischen mehr als 450 qm und bis zu 500 qm) auf bis zu 0,64 (Grundstücksgröße mindestens 2.000 qm) zurückgeht (Zeile 4b).

Der Reinertrag hängt nicht nur vom Bundesland, in dem die Wohnimmobilie belegen ist, dem Baujahr und der Wohnfläche des Gebäudes ab, sondern auch von der Grundstücksart. Für MWG und ETW gelten zwar die gleichen Nettokaltmieten. Da aber bei MWG die Bewirtschaftungskosten um zwei Prozentpunkte niedriger sind, fallen der Reinertrag und damit auch der Wert des Gebäudes bei MWG höher aus als bei ETW. Hinsichtlich des Verhältnisses der Nettokaltmieten zwischen EFH, ZFH sowie MWG/ETW ist keine eindeutige Tendenz erkennbar. Die Bewirtschaftungskosten sind bei EFH und ZFH zwischen 4 und 5 Prozentpunkte niedriger als bei ETW bzw. zwischen 2 und 3 Prozentpunkte niedriger als bei MWG. Sofern bei EFH und ZFH die Nettokaltmieten niedriger (höher) sind als bei ETW und MWG,

wird damit über die Bewirtschaftungskosten die Differenz reduziert (erhöht). Der Einfluss, der von der Grundstücksart auf die Bedeutung der innergemeindlichen Lage einer Wohnimmobilie ausgeht, ist zwar unbestimmt, er wird aber im Verhältnis zu den anderen Bewertungsparametern relativ gering sein. Bedeutsamer ist, dass der Liegenschaftszinssatz in Abhängigkeit von der Grundstücksart zwischen 2,5 % (EFH, ZFH) und 4,5 % (MWG mit mehr als sechs Wohnungen) festgesetzt wird (Zeile 5a).⁶⁴ Je höher der Liegenschaftszinssatz ist, umso geringer fallen der Wert des Grund und Bodens und der Wert des Gebäudes aus. Welcher Effekt sich daraus auf den Grundsteuerwert ergibt, kann nur im Zusammenspiel mit den anderen Bewertungsfaktoren ersehen werden (Zeile 5b).

Der in Abhängigkeit von der Zuordnung einer Gemeinde zu einer der sieben Mietniveaustufen bei der Nettokaltmiete vorzunehmende Ab- bzw. Zuschlag gilt einheitlich für alle Wohnimmobilien in der betreffenden Gemeinde. Die sich zwischen den Gemeinden ergebende Unterschiede sind für die Analyse des Einflusses der innergemeindlichen Lage einer Immobilie grundsätzlich nicht relevant. Die Mietniveaustufe beeinflusst aber, wie die Grundsteuer innerhalb einer Gemeinde verteilt wird. Je höher die Mietniveaustufe ist, zu der die Gemeinde zugeordnet wird, umso höher ist der Reinertrag. Über den damit verbundenen Anstieg des Werts des Gebäudes und damit auch des Grundsteuerwerts geht isoliert betrachtet der Anteil des Werts des Grund und Bodens zurück. Damit wirkt sich die Mietniveaustufe mittelbar doch auf die Bedeutung der in einer Gemeinde bestehenden Bandbreite der Bodenrichtwerte aus (Zeile 6).⁶⁵

⁶⁴ Die bei EFH und ZFH sowie ETW bei höheren Bodenrichtwerten vorgenommene Reduzierung des Liegenschaftszinssatzes um bis zu einem Prozentpunkt wird in der Zeile 1b ausgewiesen.

⁶⁵ In Gemeinden, die einer höheren Mietniveaustufe zugeordnet werden, sind die Bodenrichtwerte tendenziell höher und weisen die Bodenrichtwerte innerhalb der jeweiligen Gemeinde regelmäßig eine höhere Spreizung auf. Um den sich aus dem Zusammenwirken von Mietniveaustufe und Bodenrichtwert ergebenden Effekt zu bestimmen, sind die in den Zeilen 6 und 1a, 1b ausgewiesenen Effekte zusammenzufassen.

Tabelle 7: Wirkungsrichtung der Einflussfaktoren bei der Bewertung von Wohnimmobilien mit dem Ertragswertverfahren (bundesgesetzliche Regelung)

Einflussfaktor	Art des Effekts	Wert des GuB	Wert des Gebäudes	Grundsteuerwert	Anteil des GuB
1. Bodenrichtwert ↑	a) Bodenwert ↑	↑	±	↑	↑
	b) EFH/ZFH/ETW: bei hohen Bodenrichtwerten Liegenschaftszinssatz ↓	↑	↑	↑	?
2. Alter des Gebäudes ↑ (früheres Baujahr)	a) Reinertrag ↓	±	↓	↓	↑
	b) Abzinsungszeitraum ↓	↑	↓	↓	↑
3. Wohnfläche ↑	a) Reinertrag (Gesamtwert) ↑	±	↑	↑	↓
	b) Reinertrag pro qm ↓	±	↓	↓	↑
4. Grundstücksfläche ↑	a) Bodenwert ↑	↑	±	↑	↑
	b) bei EFH/ZFH Umrechnungskoeffizient ↓	↓	±	↓	↓
5. Grundstücksart (EFH, ZFH, MWG, ETW)	a) Reinertrag ?	±	?	?	?
	b) Liegenschaftszinssatz ↑	↓	↓	↓	?
6. Mietniveaustufe der Gemeinde ↑	Reinertrag ↑	±	↑	↑	↓

Verfolgt man das Ziel, die Grundsteuerreform so umzusetzen, dass auf Ebene der jeweiligen Gemeinde Aufkommensneutralität erreicht wird, sind die Unterschiede hinsichtlich der Nettokaltmieten zwischen den Bundesländern und (über die Mietniveaustufe) zwischen den Gemeinden nicht relevant. Bei dieser Zielsetzung wirken sich die Unterschiede bei der Bewertung einer Wohnimmobilie gegenüber Wohnimmobilien, die in einer anderen Gemeinde belegen sind, nicht aus. Dies gilt unabhängig davon, ob die als Vergleich herangezogene Wohnimmobilie im gleichen oder in einem anderen Bundesland belegen ist. Bei Beachtung der Zielsetzung „Aufkommensneutralität auf Ebene der jeweiligen Gemeinde“ ist vielmehr auf die Effekte

abzustellen, die sich aus der Lage einer Immobilie innerhalb der betrachteten Gemeinde ergeben. Nach dem in der bundesgesetzlichen Regelung vorgesehenen Ertragswertverfahren gelten für Wohnimmobilien innerhalb einer Gemeinde grundsätzlich die gleichen Bewertungsparameter. Lediglich hinsichtlich des Grund und Bodens ergeben sich über die Bodenrichtwerte innerhalb einer Gemeinde unterschiedliche Wertansätze.⁶⁶

Das Ausmaß der Auswirkungen des Haupteinflussfaktors „Unterschiede bei den Bodenrichtwerten“ hängt stark vom Baujahr der Wohnung ab. Bei Wohnimmobilien wirkt sich die Lage innerhalb einer Gemeinde bei Altbauten stärker aus als bei Neubauten: Überschlägige Berechnungen für ETW und MWG, die in eine Großstadt belegen sind, in der die Bodenrichtwerte in einer Bandbreite zwischen 500 €/qm und 10.000 €/qm liegen, haben zum Ergebnis, dass bei Neubauten (Baujahr stimmt mit dem Zeitpunkt der ersten Hauptfeststellung zum 1.1.2022 überein) von Wohnimmobilien in Gebieten mit sehr hohen Bodenrichtwerten der Grundsteuerwert um etwas mehr als die Hälfte über dem Grundsteuerwert von Wohnimmobilien liegt, die in einer einfachen Lage belegen sind. Beim Baujahr 2002 (das Gebäude ist im Zeitpunkt der ersten Hauptfeststellung zwanzig Jahre alt) ist der Grundsteuerwert in sehr guten Wohnlagen um ca. drei Viertel höher als in einfachen Wohnlagen. Bei Gebäuden, die im Jahr 1982 errichtet wurden (Restnutzungsdauer von 40 Jahren entspricht der Hälfte der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer) ist der Grundsteuerwert in sehr guten Wohnlagen etwa doppelt so hoch wie in Lagen mit einem niedrigen Bodenrichtwert. Bei Gebäuden, die im Jahr 1966 errichtet wurden, ergibt sich eine Spreizung zwischen dem Zweieinhalb- bis Dreifachen. Bei Gebäuden, die vor 1948 errichtet wurden, erhöht sich die Bandbreite der Grundsteuerwerte in Abhängigkeit von der innergemeindlichen Lage auf etwa das Dreifache. Insgesamt betrachtet ist also der Einfluss der innergemeindlichen Lage auf den Grundsteuerwert relativ gering. Vermutlich fallen die Abweichungen bei dem für die Grundsteuer heranzuziehenden Ertragswertverfahren insbesondere bei neueren Gebäuden geringer aus als die Unterschiede bei den Marktpreisen.

Zusätzlich ist zu beachten, dass die Bodenrichtwerte und die innerhalb einer Gemeinde bestehenden Differenzen bei den Bodenrichtwerten tendenziell umso geringer sind, je weniger Einwohner eine Gemeinde hat. In kleinen

⁶⁶ Je höher die Mietniveaustufe ist, umso höher ist der Wert von Wohnimmobilien. Damit erhöht sich – isoliert betrachtet – der Anteil, zu dem Wohnimmobilien zum Grundsteueraufkommen beitragen oder umgekehrt umso geringer ist der Anteil von Nicht-Wohnimmobilien am Grundsteueraufkommen der Gemeinde.

Gemeinden wird sogar häufig nur ein Bodenrichtwert ausgewiesen. Da der Einfluss der innergemeindlichen Lage auf den Grundsteuerwert umso geringer ist, je geringer die Bandbreite bei den Bodenrichtwerten ausfällt, ist davon auszugehen, dass sich mit abnehmender Gemeindegröße die innergemeindliche Lage eines Grundstücks beim Ertragswertverfahren immer weniger auf die für die Grundsteuer heranzuziehende Bemessungsgrundlage auswirkt.

b. Sachwertverfahren (nicht zu Wohnzwecken genutzte Immobilien)

In der Tabelle 8 sind in den Zeilen die beim Sachwertverfahren zu beachtenden Einflussfaktoren und in den Spalten deren Auswirkungen auf den Wert des Grund und Bodens (GuB), den Wert des Gebäudes und den Grundsteuerwert ausgewiesen. Die Belegenheit des Grundstücks innerhalb einer Gemeinde wirkt sich über die Zuordnung zu einer der Bodenrichtwertzonen unmittelbar auf den Wert des Grund und Bodens aus. Der Anteil des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert ist ein Indiz dafür, wie stark sich die innergemeindliche Lage auf den Grundsteuerwert auswirken kann. Je höher dieser Anteil ist, umso stärker variieren (bei ansonsten übereinstimmenden Bewertungsparametern) die Grundsteuerwerte in Abhängigkeit davon, in welcher Bodenrichtwertzone sich das Grundstück befindet.

Beim Sachwertverfahren lassen sich die Primäreffekte leichter erkennen als beim Ertragswertverfahren: Eine Erhöhung des Bodenrichtwerts oder der Grundstücksfläche löst über eine Erhöhung des Werts des Grund und Bodens einen Anstieg des Grundsteuerwerts aus. Gleichzeitig erhöht sich der Anteil des Werts des Grund und Bodens am Sachwert der Immobilie. Dies bedeutet, dass die innergemeindliche Lage des Grundstücks an Bedeutung gewinnt (Tabelle 8, Zeilen 1a, 2a). Die Gebäudeart bestimmt die Normalherstellungskosten. Je höher die Normalherstellungskosten und je größer die Brutto-Grundfläche sind, umso mehr steigt der Wert des Gebäudes und in gleichem Umfang der Wert des bebauten Grundstücks. Dies hat zur Folge, dass sich der Anteil des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert und damit der Einfluss der innergemeindlichen Lage verringern (Zeilen 3a, 4a).

Je älter das Gebäude ist, umso höher ist die Alterswertminderung. Der dadurch ausgelöste Rückgang des Werts des Gebäudes führt zu einer Minderung des Grundsteuerwerts. Bei vielen Gebäudearten werden die Normalherstellungskosten nach Baujahrgruppen differenziert. Da die Normalherstellungskosten umso niedriger sind, je länger der Zeitpunkt der Herstellung zurückliegt, wird der bei älteren Gebäuden über die Alterswertminderung eintretende Rück-

gang des Werts des Gebäudes verstärkt. Wie stark diese beiden Effekte wirken, bestimmt sich nach der Gebäudeart, da diese die Gesamtnutzungsdauer, die Normalherstellungskosten und den Umfang der Differenzierung der Normalherstellungskosten zwischen den drei Baujahrgruppen beeinflusst. Bei unverändertem Bodenwert erhöht sich bei älteren Gebäuden der Anteil des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert. Dies führt dazu, dass bei älteren Gebäuden die Bedeutung der innergemeindlichen Lage des Grundstücks höher ist als bei neueren Gebäuden (Zeilen 5a, 5b).⁶⁷

Die Wertzahl bestimmt sich nach dem Verhältnis zwischen vorläufigem Sachwert und Bodenrichtwert. Dies führt dazu, dass sich die beim Sachwertverfahren zu beachtenden Einflussfaktoren alle auf die bei der Anpassung des vorläufigen Sachwerts zum (endgültigen) Sachwert herangezogene Wertzahl auswirken. Die daraus resultierenden Sekundäreffekte können sowohl wertsteigernd als auch wertmindernd sein:

- Beim Bodenrichtwert wird der Anstieg des Werts des Grund und Bodens und damit auch des vorläufigen Sachwerts dadurch verstärkt, dass sich die Wertzahl erhöht, wenn der Bodenwert einen der beiden Grenzwerte von 100 €/qm bzw. 300 €/qm überschreitet (Zeile 4c). Da Primäreffekt und Sekundäreffekt in die gleiche Richtung wirken, führt ein Anstieg des Bodenrichtwerts über die höhere Wertzahl sowohl zu einer Erhöhung des Grundsteuerwerts als auch zu einer Erhöhung des Anteils des Werts des Grund und Bodens am Grundsteuerwert. Damit wird über die Wertzahl der Einfluss der innergemeindlichen Lage des Grundstücks auf die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer verstärkt.
- Höhere Bodenrichtwerte, größere Grundstücksflächen, höhere Normalherstellungskosten und größere Brutto-Grundflächen führen zu einem Anstieg des vorläufigen Sachwerts. Diesen wertsteigernden Effekten steht eine Minderung der Wertzahl gegenüber, sofern einer der für den vorläufigen Sachwert vorgegebenen Grenzwerte überschritten wird. Analog können bei älteren Gebäuden die Effekte aus höheren Alterswertminderungen und geringeren Normalherstellungskosten durch eine Erhöhung der Wertzahl zum Teil neutralisiert werden. Beide Sekundäreffekte wirken also gegenläu-

⁶⁷ Sofern bei älteren Gebäuden der Mindestwert von 75 % des Werts des Grund und Bodens zur Anwendung kommt, wird dieser Effekt verstärkt. Aufgrund der getrennten Ermittlung des Bodenwerts und des Gebäudesachwerts kann der Mindestwert nur dann zur Anwendung kommen, 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 (weniger als ein Viertel) des Bodenwerts ausmacht.

fig zum Primäreffekt. Da die Wertzahl auf den vorläufigen Sachwert angewandt wird und im vorläufigen Sachwert der Bodenwert und der Gebäudewert zusammengefasst sind, bleibt der Anteil des Grund und Bodens am Grundsteuerwert unverändert (Zeilen 1b, 2b, 3b, 4b, 5c).

Tabelle 8: Wirkungsrichtung der Einflussfaktoren bei der Bewertung von Nicht-Wohnimmobilien mit dem Sachwertverfahren (bundesgesetzliche Regelung)

Einflussfaktor	Art des Effekts	Wert des GuB	Wert des Gebäudes	Grundsteuerwert	Anteil des GuB
1. Bodenrichtwert ↑	a) Bodenwert ↑	↑	±	↑	↑
	b) u.U. Wertzahl (Sachwert) ↓	↓	↓	↓	±
	c) u.U. Wertzahl (BRW) ↑	↑	↑	↑	↑
2. Grundstücksfläche ↑	a) Bodenwert ↑	↑	±	↑	↑
	b) u.U. Wertzahl ↓	↓	↓	↓	±
3. Normalherstellungskosten ↑ (von der Gebäudeart abhängig)	a) Gebäudesachwert ↑	±	↑	↑	↓
	b) u.U. Wertzahl ↓	↓	↓	↓	±
4. Brutto-Grundfläche ↑	a) Gebäudesachwert ↑	±	↑	↑	↓
	b) u.U. Wertzahl ↓	↓	↓	↓	±
5. Alter ↑ (früheres Baujahr)	a) Gebäudesachwert ↓ (Alterswertminderung ↑) von der Gebäudeart abhängig	±	↓	↓	↑
	b) Gebäudesachwert ↓ (z.T. Normalherstellungskosten ↓) von der Gebäudeart abhängig	±	↓	↓	↑
	c) u.U. Wertzahl ↑	↑	↑	↑	±

BRW = Bodenrichtwert; GuB = Grund und Boden

Im Hinblick auf das Ziel „Aufkommensneutralität der Grundsteuerreform auf Ebene der einzelnen Gemeinden“ ist bedeutsam, dass beim Sachwertverfahren grundsätzlich im gesamten Bundesgebiet die gleichen Parameter gelten. Bei Grundstücken, die nicht zu Wohnzwecken genutzt werden, ergeben sich damit nur insoweit räumliche Differenzierungen, als beim Grund und Boden die innerhalb einer Gemeinde ermittelten Bodenrichtwerte anzusetzen sind.

Der Bodenrichtwert wirkt zum einen auf den vorläufigen Sachwert. Zum anderen beeinflusst der Bodenrichtwert über die Wertzahl den endgültigen Sachwert. Die beiden Effekte wirken in die gleiche Richtung, d.h. höhere Bodenrichtwerte sind auch mit einem Anstieg der Wertzahl verbunden. In welchem Umfang die Lage einer Immobilie innerhalb einer Gemeinde über den Bodenrichtwert den Grundsteuerwert beeinflusst, hängt mittelbar auch von den anderen Faktoren ab, die beim Sachwertverfahren in die Berechnungen eingehen: Grundstücksfläche, Brutto-Grundfläche und Normalherstellungskosten des Gebäudes, Gebäudeart und Alter des Gebäudes (wiedergegeben durch das Baujahr).

Der Wert des Grund und Bodens ist unabhängig vom Alter des Gebäudes. Je weiter das Jahr der Herstellung zurückliegt, umso niedriger sind die Normalherstellungskosten und umso höher fallen (bis zum Erreichen der mindestens anzusetzenden Restnutzungsdauer) die Alterswertminderungen aus. Dies führt dazu, dass mit zunehmendem Alter des Gebäudes der Grund und Boden einen immer höheren Anteil am Sachwert ausmacht. Damit gewinnt mit zunehmendem Alter des Gebäudes die Zuordnung des Grundstücks zu einer der Bodenrichtwertzonen und damit seine Lage innerhalb der Gemeinde an Bedeutung.

Die in Anlehnung an die in Mannheim geltenden Verhältnisse durchgeführten Beispielsrechnungen haben zum Ergebnis, dass in der Innenstadt belegene Bürogebäude (Verwaltungsgebäude) im Vergleich zu Bürogebäuden in einem Außenbezirk in Abhängigkeit vom Baujahr mit dem Eineinhalbfachen bis Dreifachen bewertet werden. Beim Vergleich zwischen Einzelhandelsgeschäften in der Innenstadt mit Verbrauchermärkten in Stadtrandlage fallen die Abweichungen mit einer Bandbreite von etwas mehr als das Dreieinhalbfache bis zum fast dem Sechsfachen deutlich höher aus. Die Begründung für den bei Einzelhandelsgeschäften höheren Einfluss der innergemeindlichen Lage beruht zum einen darauf, dass die Bandbreite der in dieser mittelgroßen Gemeinde geltenden Bodenrichtwerte bei Einzelhandelsgeschäften deutlich

höher ausfällt als bei Bürogebäuden⁶⁸ und dieser Effekt durch die höhere Differenz bei der Wertzahl verstärkt wird. Zum anderen sind bei den in der Innenstadt belegenen Kaufhäusern die Normalherstellungskosten höher und ist die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer länger als bei den am Stadtrand befindlichen Verbrauchermärkten. In Abhängigkeit vom Alter des Gebäudes entfällt etwa die Hälfte der Differenz auf diese Bewertungsparameter. Lediglich die andere Hälfte ist auf die Bodenrichtwerte und damit die Lage innerhalb der Gemeinde zurückzuführen.

Die Ergebnisse der beiden Beispiele lassen sich hinsichtlich ihrer Tendenz verallgemeinern. Das konkrete Ausmaß hängt aber davon ab, welche Bandbreite die Bodenrichtwerte innerhalb einer Stadt aufweisen. Zusätzlich wirken sich die Anzahl der Geschosse eines Gebäudes und die Anzahl der Parkplätze (Größe der Tiefgarage bzw. der Freifläche) darauf aus, in welchem Umfang die Grundsteuerwerte bei einer bestimmten Gebäudeart in Abhängigkeit von der innergemeindlichen Lage einer Gewerbeimmobilie beeinflusst werden.

3. Beurteilung des methodischen Ansatzes

a. Vergleich mit der Leitlinie

Die in der bundesgesetzlichen Regelung vorgesehenen Vorschriften zur Ermittlung des Grundsteuerwerts entsprechen im Grundsatz den im Abschnitt A.II. aufgestellten Leitlinien.⁶⁹ Sie folgen einer nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips. Durch den Einbezug des Grund und Bodens und des Gebäudes in den Steuergegenstand wird auf alle Leistungen der Gemeinde abgestellt, die einem Steuerpflichtigen zugutekommen (können). Die wertorientiert ausgestaltete Bemessungsgrundlage folgt den in dieser Schrift als sachgerecht angesehenen Verteilungsüberlegungen.

Der unterschiedliche Ansatz zur Ermittlung des Grundsteuerwerts für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Ertragswert) und für Grundvermögen (Bodenrichtwert, Ertragswertverfahren, Sachwertverfahren) ist akzep-

⁶⁸ Bei Einzelhandelsgeschäften wurde beim Bodenrichtwert mit einer Bandbreite zwischen 100 €/qm und 6.000 €/qm gerechnet. Bei Bürogebäuden wurden 150 €/qm bzw. 3.000 €/qm angesetzt.

⁶⁹ Zur Beurteilung des Sachwertverfahrens siehe *Meyering/Hintzen/Doedt*, DStR 2020, 1705.

tabel. Es werden keine unterschiedliche Bewertungskonzepte verfolgt, vielmehr sollen die für die jeweilige Form des Grundbesitzes wertrelevanten Faktoren erfasst werden. Da sowohl für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft als auch für Grundstücke eine wertorientierte Bewertung vorgenommen wird, kommt es insoweit zwischen den beiden Formen des Grundbesitzes prinzipiell nicht zu einer Ungleichbehandlung.

b. Vergleich mit dem Verkehrswert

Beim Verkehrswertmodell ist anzustreben, den gemeinen Wert eines Grundstücks möglichst exakt zu ermitteln. Diese Zielsetzung wird bei der bundesgesetzlichen Regelung insoweit beachtet, als die für die einzelnen Grundstücksarten vorgesehenen Bewertungsregeln sich an die in der Immobilienwirtschaft anerkannten Verfahren zur Bewertung von Grundstücken anlehnen.⁷⁰ Bei der bundesgesetzlichen Regelung werden allerdings sowohl beim Ertragswertverfahren als auch beim Sachwertverfahren zur Vereinfachung des Bewertungsverfahrens zahlreiche Typisierungen vorgenommen. Die individuellen Verhältnisse bei der jeweiligen Immobilie bleiben damit weitgehend unberücksichtigt. Dies gilt unabhängig davon, ob die jeweiligen Besonderheiten zu einer Werterhöhung oder zu einer Wertminderung führen. Aufgrund der hohen Individualität von Immobilien kann die Erwartung, dass für jede Immobilie der „tatsächliche“ Verkehrswert bestimmt wird, in einem steuerlichen Massenverfahren nicht erfüllt werden. Dass bei der bundesgesetzlichen Regelung keine exakte Ermittlung des Verkehrswerts angestrebt wird, kommt indirekt dadurch zum Ausdruck, dass nicht der gemeine Wert ermittelt werden soll, sondern vom Gesetzgeber mit dem Begriff „Grundsteuerwert“ ein neuer, eigenständiger Begriff verwendet wird.

Bei der Kritik an der konkreten Ausgestaltung der bundesgesetzlichen Regelung ist zu beachten, dass der „tatsächliche“ Verkehrswert einer Immobilie generell äußerst schwer zu bestimmen ist. Wenn der „tatsächliche“ Wert einer Immobilie aber nicht bekannt ist, kann auch nicht bestimmt werden, ob eine individuelle Berechnung zu einem „besseren“ Ergebnis führt als ein standardisiertes Bewertungsverfahren.⁷¹ Es lassen sich aber Anhaltspunkte dafür finden, dass die im Bewertungsgesetz enthaltenen Bewertungsregeln zumindest in „Hochpreisregionen“ eher zu einer Unterbewertung führen. Es ist auch davon auszugehen, dass durch die Verwendung von – abgesehen

⁷⁰ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 82–83.

⁷¹ Vgl. *Maiterth/Houben*, in Hey/Maiterth/Houben, ifst-Schrift 483 (2012), 114–117.

vom Bodenrichtwert – einheitlichen Bewertungsparametern innerhalb einer Gemeinde die zwischen den einzelnen Stadtteilen auftretenden Preisdifferenzen nicht vollständig erfasst werden. Diese Aussage gilt insbesondere für Immobilien in größeren Gemeinden.⁷²

Nach der in diesem Abschnitt vertretenen Auffassung sind die bei der bundesgesetzlichen Regelung auftretenden Ungenauigkeiten für die Grundsteuer dennoch akzeptabel. Eine näherungsweise Erfassung des Werts einer Immobilie ist immer noch besser als eine vollständige Ausklammerung der zwischen den Immobilien bestehenden Wertunterschiede.⁷³

Bei der Grundsteuer geht es darum, wie das von der Gemeinde angestrebte Aufkommen auf die Bürger und Unternehmen verteilt wird. Für dieses Ziel ist es ausreichend, wenn „nur“ auf die Wertverhältnisse abgestellt wird, die in dieser Gemeinde für Grundstücke relevant sind. Die Bewertung von in anderen Gemeinden belegenen Immobilien oder die Bewertung von anderen Vermögenswerten spielen insoweit keine Rolle. Die diesbezüglich bei der bundesgesetzlichen Regelung möglicherweise auftretenden Bewertungsdifferenzen zwischen den Regionen sind bei der Grundsteuer unbeachtlich.

Eine andere Beurteilung gilt im Hinblick auf eine Vermögensteuer. Für diese allgemeine Substanzsteuer sind die steuerliche Werte auch im Vergleich mit Grundstücken in anderen Gemeinden und anderen Vermögenswerten genauer zu erfassen. Bei einer Vermögensteuer müssen die Werte von Immobilien und anderen Vermögenswerten zumindest hinsichtlich ihrer Relation dem Verkehrswert (gemeinen Wert) entsprechen. Dies bedeutet, dass nach der in diesem Abschnitt vertretenen Auffassung an die Genauigkeit der Ermittlung des Werts des Grundbesitzes bei einer Vermögensteuer höhere Anforderungen zu stellen sind als bei der Grundsteuer.

c. Akzeptanz durch die Bürger und die Unternehmen

Es ist zu vermuten, dass ein wertorientiertes Bewertungsverfahren im Grundsatz von der Mehrheit der Bürger und der Unternehmen akzeptiert wird. Es kann davon ausgegangen werden, dass eine vollständige Nichtberücksich-

⁷² Vgl. *Scheffler*, in *Scheffler/Hey*, ifst-Schrift 530 (2019), 42–45. Siehe hierzu auch *Maiterth/Lutz*, *StuW* 2019, 22.

⁷³ Bei der verfassungsrechtlichen Analyse in Abschnitt B.III.1.b. (S. 156) werden allerdings an die Genauigkeit des Bewertungsverfahrens höhere Anforderungen gestellt als in diesem Abschnitt.

tigung des Werts einer Immobilie den Verteilungsvorstellungen von vielen Bürgern widerspricht.

Offen ist, ob die konkrete Ausgestaltung des in der bundesgesetzlichen Regelung enthaltenen wertorientierten Grundsteuermodells von den Bürgern und den Unternehmen akzeptiert wird. Hierüber lässt sich nur spekulieren. Ein Problem der bundesgesetzlichen Regelung ist, dass es – wie die Erläuterungen in Abschnitt A.IV.2. eindrucksvoll zeigen – hinsichtlich seines Berechnungsaufbaus und hinsichtlich der Wirkung der einzelnen Bewertungsparameter äußerst komplex ist. Für die Steuerpflichtigen ist nicht unmittelbar erkennbar, welche Faktoren den Grundsteuerwert in welcher Weise beeinflussen. Vielmehr bedarf es hierfür mehr oder weniger umfangreiche Analysen.

Hieraus leitet sich für die Steuerpolitik die Aufgabe ab, den Bürgern und den Unternehmen entsprechende Informationen zur Verfügung zu stellen. Aufgrund der Umlage der Grundsteuer über die Betriebskostenabrechnung besteht der Erklärungsbedarf nicht nur gegenüber den Eigentümern einer Immobilie, sondern auch gegenüber den Mietern.⁷⁴ Allgemein verständliche Informationen über das Konzept der bundesgesetzlichen Regelung und der in die Berechnung des Grundsteuerwerts eingehenden Daten erhöhen sicherlich die Akzeptanz der Grundsteuerreform.⁷⁵ Eine entsprechende Informationspolitik macht es für die Bürger und die Unternehmen nachvollziehbar, warum sich ihre Grundsteuerbelastung im Vergleich zur bisherigen Regelung erhöht oder verringert und in welchem Verhältnis die von ihnen nach der Reform zu zahlende Grundsteuer zur Grundsteuer von anderen Immobilien steht.⁷⁶ Für die Akzeptanz ist es auch förderlich, wenn begründet wird, warum sich ein Bundesland für die bundesgesetzliche Regelung entschieden hat und damit von der Öffnungsklausel nach Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG keinen Gebrauch gemacht hat.

⁷⁴ Werden die Mieter von der Steuerpolitik nicht ausreichend informiert, muss diese Aufgabe vom Vermieter übernommen werden. Insoweit stellt sich ein spezielles Akzeptanzproblem.

⁷⁵ Die Erläuterungen des Bundesministeriums der Finanzen bilden für diesen Informationsprozess eine gute Grundlage, siehe hierzu <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2019-06-21-faq-die-neue-grundsteuer.html> (zuletzt aufgerufen am 7.10.2021).

⁷⁶ Vgl. *Scheffler*, Kommunal 2018, Heft 6, 18.

d. Allgemeine Regelung für die Steuermesszahl

Die Steuermesszahlen werden in erster Linie nach dem Kriterium festgesetzt, dass es bei Umsetzung der Grundsteuerreform auf Bundesebene zu keiner Verschiebung der Steuermessbeträge kommt.⁷⁷ Nach derzeitigem Stand sind in Abhängigkeit von der Nutzung des Grundbesitzes folgende Steuermesszahlen vorgesehen (§ 14, § 15 GrStG):

- für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft 0,55 ‰
- für unbebaute Grundstücke 0,34 ‰
- für Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke und Eigentumswohnungen (Bewertung mit dem Ertragswertverfahren) 0,31 ‰
- für Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, Teileigentum und sonstige bebaute Grundstücke (Bewertung mit dem Sachwertverfahren) 0,34 ‰

Die etwas geringere Steuermesszahl für Grundstücke, die zu Wohnzwecken genutzt werden, ergibt sich aus der Aktualisierung der Nettokaltmieten aufgrund des Mikrozensus 2018.⁷⁸

Die Auswirkungen auf Ebene der Gemeinden können nicht in allgemeiner Form bestimmt werden. Sie hängen von der Zusammensetzung des Grundbesitzes in der jeweiligen Gemeinde ab. Um eine aufkommensneutrale Umsetzung der Grundsteuerreform zu erreichen, ist in den einzelnen Gemeinden der Hebesatz entsprechend anzupassen. Die Bemessungsgrundlage wird nach der Grundsteuerreform höher ausfallen als nach geltendem Recht. Dem steht aber gegenüber, dass die Steuermesszahl von derzeit grundsätzlich 3,50 ‰ auf 0,34 ‰ bzw. 0,31 ‰ deutlich reduziert wurde. Die neuen Steuermesszahlen betragen also weniger als ein Zehntel der derzeit anzuwendenden Steuermesszahlen.⁷⁹ Die Auswirkungen auf den Hebesatz hängen davon ab, in welchem Verhältnis diese beiden gegenläufigen Effekte stehen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Veränderungen des Hebesatzes in den Gemeinden nicht nur hinsichtlich ihrer Höhe unterschiedlich ausfallen, sondern sowohl Erhöhungen als auch Minderungen des Hebesatzes auftreten.

⁷⁷ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 84, 117.

⁷⁸ Vgl. BT-Drs. 19/28902, 15, 25.

⁷⁹ Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft gilt eine vergleichbare Aussage. Die Steuermesszahl wird von 6,00 ‰ auf 0,55 ‰ reduziert.

Eine weitere Form der Aufkommensneutralität bezieht sich auf die Verteilung der Grundsteuer zwischen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und Grundstücken. Da nach § 25 Abs. 4 GrStG der Hebesatz für diese beiden Vermögensarten unterschiedlich festgesetzt werden kann, lässt es sich realisieren, dass es durch die Grundsteuerreform zwischen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und Grundstücken innerhalb einer Gemeinde zu keinen Verschiebungen kommt.⁸⁰

e. Besonderheit bei der Steuermesszahl im Saarland und in Sachsen

Im Saarländischen Grundsteuergesetz (GrStG-Saar) und im Sächsischen Grundsteuermesszahlengesetz (SächsGrStMG) wird grundsätzlich die bundesgesetzliche Regelung übernommen. Die Ausnahme bezieht sich auf die für Grundstücke anzusetzende Steuermesszahlen (§ 1 Abs. 1 GrStG-Saar-E bzw. SächsGrStMG, Tabelle 9).⁸¹ Gemeinsames Merkmale der im Saarland und in Sachsen geltenden Steuermesszahlen ist, dass für bebaute Grundstücke, die überwiegend nicht zu Wohnzwecken genutzt werden, eine deutliche höhere Steuermesszahl vorgesehen ist als nach der bundesgesetzlichen Regelung. Dabei fällt die Abweichung in Sachsen höher aus als im Saarland. Bei unbebauten Grundstücken gilt im Saarland gleichfalls die für Nicht-Wohnimmobilien vorgesehene höhere Steuermesszahl, während in Sachsen bei unbebauten Grundstücken gegenüber der bundesgesetzlichen Regelung keine Abweichung vorgesehen ist. Bei Wohnimmobilien wird in beiden Bun-

⁸⁰ Der Wohnteil gehört entgegen § 34 Abs. 1 BewG (bisheriges Grundsteuerrecht) nach § 232 Abs. 3 BewG zukünftig nicht mehr zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, sondern wie bei anderen Grundstücken, die zu Wohnzwecken genutzt werden, zum Grundvermögen. Wird innerhalb einer Gemeinde eine aufkommensneutrale Umsetzung der Grundsteuerreform angestrebt, kommt es insoweit zu einer (materiell nicht bedeutsamen) Verschiebung des Grundsteueraufkommens von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft zum Grundvermögen.

⁸¹ Das Saarländische Grundsteuergesetz enthält neben den abweichenden Steuermesszahlen für Grundstücke des Grundvermögens nur eine Regelung zum Inkrafttreten dieser Vorschrift. Das Sächsische Grundsteuermesszahlengesetz regelt ausschließlich die abweichenden Steuermesszahlen für bebaute Grundstücke. Zusätzlich ist in diesem Bundesland in einem eigenständigen Gesetz eine Aktualisierung des Sächsischen Vermessungs- und Katastergesetzes vorgesehen.

desländern eine etwas höhere Steuermesszahl angesetzt als bei der bundesgesetzlichen Regelung.⁸²

Tabelle 9: Steuermesszahl nach dem bundesgesetzlichen GrStG, im Saarland und in Sachsen

	Bund (§ 14, § 15 Abs. 1 GrStG)	Saarland (§ 1 Abs. 1 GrStG-Saar-E)	Sachsen (Sächs-GrStMG)
Betriebe der Land- und Forstwirtschaft	0,55 ‰	0,55 ‰	0,55 ‰
unbebaute Grundstücke	0,34 ‰	0,64 ‰	0,34 ‰
Wohnimmobilien	0,31 ‰	0,34 ‰	0,36 ‰
überwiegend nicht zu Wohnzwecken genutzte Grundstücke	0,34 ‰	0,64 ‰	0,72 ‰

Hinweis: Die auf dem Lenkungszweck beruhenden Abweichungen werden durch eine graue Markierung hervorgehoben.

In den Landesgrundsteuergesetzen des Saarlands und von Sachsen sind die Steuermesszahlen bei den einzelnen Grundstücksarten mindestens so hoch wie nach der bundesgesetzlichen Regelung, während für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft keine länderspezifische Steuermesszahl vorgesehen ist. Bei der bundesgesetzlichen Regelung wurden die Steuermesszahlen so festgesetzt, dass es bei Umsetzung der Grundsteuerreform auf Bundesebene zu keiner Verschiebung der Steuermessbeträge kommt. Die abweichende Vorgehensweise im Saarland und in Sachsen führt im Verhältnis zwischen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und Grundvermögen dann zu keiner anderen Verteilungswirkung als die bundesgesetzliche Regelung, wenn eine Gemeinde die sich aus den abweichenden Steuermesszahlen ergebenden Effekte beim Beschluss über die Hebesätze berücksichtigt. Dies ist auch möglich, da der Hebesatz für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft bzw. für Grundstücke unterschiedlich festgesetzt werden kann. § 25 Abs. 4 GrStG gilt auch in den beiden Bundesländern, die bei der Steuermesszahl von der bundeseinheitlichen Regelung abweichen.

⁸² Möglicherweise fällt die Abweichung bei Wohnimmobilien noch geringer aus, da die ursprünglich im Bund vorgesehene Steuermesszahl für Wohnimmobilien inzwischen von 0,34 ‰ auf 0,31 ‰ gesenkt wurde und der Gesetzesentwurf im Saarland vor der Beschlussfassung über das Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz auf Bundesebene vorgelegt wurde.

Innerhalb der Gruppe der Grundstücke lösen die im Saarland und in Sachsen vorgesehenen Steuermesszahlen andere Verteilungswirkungen aus als die bundesgesetzliche Regelung. In Sachsen gilt für betrieblich genutzte Grundstücke eine höhere Steuermesszahl. Bei einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform führt die daraus resultierende Mehrbelastung von betrieblich genutzten Grundstücken mittelbar zu einer Entlastung für Wohnimmobilien und für unbebaute Grundstücke. Im Saarland werden sowohl betrieblich genutzte Grundstücke als auch unbebaute Grundstücke höher belastet, so dass Wohnimmobilien indirekt begünstigt werden. Während bei der bundesgesetzlichen Regelung bei der Festlegung der Steuermesszahlen das Ziel der Aufkommensneutralität und damit der Fiskalzweck im Vordergrund steht, dient die Konkretisierung der Steuermesszahlen im Saarland und in Sachsen zumindest teilweise dem Ziel Wohnraum zu schaffen. In beiden Bundesländern wird also über die Festlegung der Steuermesszahl ein Lenkungszweck verfolgt.⁸³ Insoweit besteht ein Bezug zu den im nachfolgenden Abschnitt besprochenen Begünstigungen für bestimmte Nutzungsformen. Der Unterschied besteht darin, dass im Saarland und in Sachsen für die nicht begünstigten Immobilien eine höhere Steuermesszahl gilt, während in der bundesgesetzlichen Regelung bei den begünstigten Grundstücken die Steuermesszahl reduziert wird.

f. Steuermesszahl für bestimmte Nutzungsformen

Bei der Festsetzung der Steuermesszahl werden in der bundesgesetzlichen Regelung an zwei Stellen Lenkungszwecke verfolgt:

- Für förderungsfähige Immobilien im sozialen Wohnungsbau sowie (auf Antrag) für Immobilien von kommunalen Wohnungsbaugesellschaften, gemeinnützigen Wohnungsbaugesellschaften und von Wohnungsbaugenossenschaften reduziert sich nach § 15 Abs. 2–4 GrStG die Steuermesszahl um ein Viertel auf 0,2325 ‰ (= 75 % × 0,31 ‰). Mit dieser Minderung der Steuermesszahl sollen Anreize zur Schaffung und Verfügbarmachung von günstigem Wohnraum gesetzt werden. Der Lenkungs-

⁸³ Vgl. Landtag des Saarlandes, Drs. 16/1653, 2, 7; Sächsischer Landtag, Drs. 7/4095, 9, 13. Die in Sachsen für unbebaute Grundstücke höhere Steuermesszahl ist hinsichtlich ihrer Wirkung ansatzweise mit dem höheren Hebesatz für baureife Grundstücke (Grundsteuer C, § 25 Abs. 5 GrStG) vergleichbar.

zweck setzt nicht an der Bemessungsgrundlage an, sondern über die Senkung der Steuermesszahl am Steuersatz.⁸⁴

- Für bebaute Grundstücke, auf denen sich Gebäude befinden, die Baudenkmäler im Sinne des jeweiligen Landesdenkmalschutzgesetzes sind, ermäßigt sich nach § 15 Abs. 5 GrStG die Steuermesszahl um ein Zehntel auf 0,279 ‰ (= 90 % × 0,31 ‰, Wohnimmobilien) bzw. auf 0,306 ‰ (= 90 % × 0,34 ‰, Nicht-Wohnimmobilien). Durch diese Ermäßigung der Steuermesszahl soll berücksichtigt werden, dass bei denkmalgeschützten Gebäuden häufig höhere Unterhaltskosten anfallen oder Nutzungsbeschränkungen bestehen.

Diese 25%ige bzw. 10%ige Reduzierung der Steuermesszahl gelten auch im Saarland und in Sachsen. In § 1 Abs. 2 GrStG-Saar-E wird dies explizit geregelt. In Sachsen folgt diese Aussage mittelbar daraus, dass das SächsGrStMG diesbezüglich keine Aussage enthält. Damit ist § 15 Abs. 2–5 GrStG aus der bundesgesetzlichen Regelung zu übernehmen. Zu beachten ist aber, dass sich im Saarland diese Prozentzahlen auf die in diesem Bundesland höheren Steuermesszahlen (§ 1 Abs. 1 GrStG-Saar-E) beziehen.⁸⁵ Im Saarland und in Sachsen wird also die allgemeine Förderung von Wohnraum über die Festlegung der grundsätzlich geltenden Steuermesszahl durch die spezielle Förderung im sozialen Wohnungsbau sowie für Baudenkmäler verstärkt.

Wird das Ziel einer aufkommensneutralen Umsetzung auf Ebene der Gemeinde unter Berücksichtigung dieser Minderungen der Steuermesszahl verfolgt, ist es nicht zu vermeiden, dass bei den nicht begünstigten Formen des Grundbesitzes die Grundsteuer höher ausfällt. Dieser Effekt wirkt umso stärker, je mehr Immobilien im sozialen Wohnungsbau und je mehr Grundstücke mit Baudenkmalern sich in der jeweiligen Gemeinde befinden.

g. Grundsteuer C

Die Gemeinden haben die Möglichkeit, aus städtebaulichen Gründen für baureife Grundstücke einen höheren Hebesatz festzusetzen (§ 25 Abs. 5 GrStG). Damit wird von dem Grundsatz abgewichen, dass der Hebesatz für die sich in einer Gemeinde befindlichen Grundstücke einheitlich sein muss.

Baureife Grundstücke sind unbebaute Grundstücke, die nach Lage, Form und Größe und ihrem sonstigen tatsächlichen Zustand sowie nach öffent-

⁸⁴ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 117–118.

⁸⁵ Vgl. Landtag des Saarlandes, Drs. 16/1653, 7.

lich-rechtlichen Vorschriften sofort bebaubar sind. Eine erforderliche, aber noch nicht erteilte Baugenehmigung sowie zivilrechtliche Gründe, die einer sofortigen Bebauung entgegenstehen, sind unbeachtlich. Städtebauliche Gründe sind insbesondere die Deckung eines erhöhten Bedarfs an Wohn- und Arbeitsstätten sowie Gemeinbedarfs- und Folgeeinrichtungen, die Nachverdichtung bestehender Siedlungsstrukturen oder die Stärkung der Innenentwicklung. Durch die Grundsteuer C soll der finanzielle Anreiz geschaffen werden, baureife Grundstücke einer sinnvollen Nutzung durch Bebauung zuzuführen. Der rein finanzielle Nutzen eines unbebauten Grundstücks als Spekulationsobjekt soll durch den besonderen (= höheren) Hebesatz für baureife Grundstücke verringert werden.⁸⁶

Die Gemeinde hat die Grundsteuer C auf einen bestimmten Gemeindeteil zu beschränken, wenn nur für diesen Gemeindeteil die städtebaulichen Gründe vorliegen. Dieser Gemeindeteil muss mindestens 10 % des Gemeindegebiets umfassen, und in diesem Gemeindeteil müssen mehrere baureife Grundstücke belegen sein.

Damit sich der Lenkungseffekt bemerkbar macht, ist möglicherweise der Hebesatz der Grundsteuer C deutlich höher festzusetzen als der ansonsten in der Gemeinde geltende Hebesatz. In § 25 Abs. 5 GrStG wird für den Hebesatz für baureife Grundstücke keine Obergrenze festgesetzt. Demgegenüber ist im Hessischen Grundsteuergesetz der Hebesatz der Grundsteuer C auf das Fünffache des ansonsten für Grundstücke geltenden Hebesatzes zu begrenzen (§ 13 Abs. 6 S. 1 HGrStG-E). Durch diese Obergrenze soll in typisierter Betrachtung erreicht werden, dass die Grundsteuer für baureife Grundstücke nicht höher ist die Grundsteuer für bebaute Grundstücke.⁸⁷

Ergänzend ist zu konkretisieren, ob das Ziel der Aufkommensneutralität unter Berücksichtigung der Sonderregelung für unbebaute baureife Grundstücke verfolgt wird, so dass sich für die anderen Grundstücke die Grundsteuer entsprechend reduziert, oder ob die Einführung der Grundsteuer C mit einer entsprechenden Erhöhung des Grundsteueraufkommens der Gemeinde verbunden sein soll.

⁸⁶ Vgl. BT-Drs. 19/11086. Zur Grundsteuer C siehe z.B. auch *Feldner/Schätzlein*, DStR 2021, 512; *Löhr*, BB 2019, 1431; *Vogelpoth*, DStR 2020, 1026. In Sachsen wird mit der für unbebaute Grundstücke höheren Steuermesszahl ein vergleichbares Ziel verfolgt. Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Grundsteuer C siehe Abschnitt B.II.2.d (S. 152).

⁸⁷ Vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 24.

4. Administrierbarkeit

Von den Steuerpflichtigen sind für die Ermittlung des Grundsteuerwerts einer Wohnimmobilie nach dem Ertragswertverfahren die Belegenheit des Grundstücks (Gemeinde, Straße, Flurstücknummer), die Grundstücksart, die Grundstücksfläche, die Wohnfläche sowie das Baujahr des Gebäudes anzugeben. Diese Angaben sind ausreichend, um zusammen mit den im Bewertungsgesetz und den in den dazu gehörenden Anlagen enthaltenen Angaben unmittelbar oder indirekt über andere Bewertungsparameter die Daten abzuleiten, die in die Ermittlung des Grundsteuerwerts eingehen.⁸⁸

- 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)
- Lage des Grundstücks: die in dem jeweiligen Bundesland anzusetzende Nettokaltmiete sowie bezogen auf die betreffende Gemeinde Bodenrichtwert und Mietniveauszuschlag, Modifikation des Liegenschaftszinssatzes.

Bei dem für nicht überwiegend zu Wohnzwecken genutzte Immobilien (insbesondere für betriebliche Zwecke genutzte bebaute Grundstücke) anzuwendenden Sachwertverfahren sind von den Steuerpflichtigen weitgehend vergleichbare Angaben zu machen: Belegenheit des Grundstücks (Gemeinde, Straße, Flurstücknummer), Grundstücksart (weiter differenziert nach der Gebäudeart), Grundstücksfläche, Brutto-Grundfläche sowie Baujahr des Gebäudes. Aus diesen Angaben werden die für die Bewertung benötigten Daten konkretisiert.⁸⁹

⁸⁸ Zusätzlich sind Angaben zur Person des Steuerpflichtigen zu machen (z.B. Anschrift, Aktenzeichen, steuerliche Identifikationsnummer, Kontoverbindung).

⁸⁹ Zusätzlich sind Angaben zur Person des Steuerpflichtigen zu machen (z.B. Anschrift, Aktenzeichen, steuerliche Identifikationsnummer, Kontoverbindung).

- Grundstücksart bzw. Gebäudeart: Normalherstellungskosten, wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes, Wertzahl
- Grundstücksfläche: Bodenwert, Wertzahl
- Brutto-Grundfläche: Gebäudesachwert, Wertzahl
- Baujahr des Gebäudes: Normalherstellungskosten, Restnutzungsdauer, Alterswertminderung beim Gebäude, Wertzahl
- Lage des Gebäudes: Bodenrichtwert, Wertzahl

Die in der bundesgesetzlichen Regelung vorgesehenen Bewertungsregeln sind zwar komplex. Allerdings führen die im Gesetz vorgenommenen umfangreichen Typisierungen sowohl beim Ertragswertverfahren als auch beim Sachwertverfahren zu einer deutlichen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Sie ermöglichen zum einen eine IT-gestützte Erhebung der Grundsteuer.⁹⁰ Zum anderen führen sie zu einer deutlichen Reduzierung der Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen. Die vom Steuerpflichtigen anzugebenden fünf Daten sind in den meisten Fällen relativ einfach zu bestimmen. Schwierigkeiten können sich im Zusammenhang bei der Berechnung der Brutto-Grundfläche des Gebäudes und zum Teil bei der Ermittlung der Wohnfläche des Gebäudes ergeben.⁹¹ Die möglicherweise bei der Bestimmung des Baujahrs des Gebäudes auftretenden Probleme werden dadurch gemildert, dass häufig nicht das konkrete Baujahr ermittelt werden muss, sondern bei beiden Bewertungsverfahren die Zuordnung zu einem vorgegebenen Zeitraum ausreichend ist. Beispielsweise ist bei einem älteren Gebäude lediglich anzugeben, ob es vor 1948 (Ertragswertverfahren) oder vor 1995 (Sachwertverfahren) hergestellt wurde.⁹²

⁹⁰ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 79–80, 81.

⁹¹ Diese Angaben sind regelmäßig bei der im Sieben-Jahres-Turnus durchzuführenden Hauptfeststellung zu erklären. Sofern sich die tatsächlichen Verhältnisse innerhalb des Hauptfeststellungszeitraums ändern, hat der Steuerpflichtige dies der Finanzbehörde anzuzeigen (§ 228 BewG).

⁹² Will ein Steuerpflichtiger von einer der in § 15 Abs. 2–5 GrStG vorgesehenen Möglichkeit zur Senkung der Steuermesszahl profitieren, hat er zusätzlich die dafür erforderlichen Nachweise zu erbringen.

V. Bodenwertsteuer: wertorientiertes Modell ohne Berücksichtigung des Gebäudes

1. Beschreibung des Landesgrundsteuergesetzes von Baden-Württemberg

Das Gesetz zur Regelung einer Landesgrundsteuer in Baden-Württemberg (Landesgrundsteuergesetz – LGrStG, um eine eindeutige Zuordnung zu diesem Bundesland zu gewährleisten, wird in dieser Schrift die Abkürzung LGrStG-BW verwendet) fasst alle Regelungen zusammen, die für die Grundsteuer relevant sind.⁹³ Dazu gehören beispielsweise Vorschriften zu Steuerbefreiungen, zur Bewertung des Grundbesitzes, zur Steuermesszahl und zum Besteuerungsverfahren. Im Gegensatz zur bundesgesetzlichen Regelung erfolgt keine Aufteilung auf zwei Gesetze (BewG und GrStG). Das Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg regelt im Gegensatz zu den Landesgrundsteuergesetzen der anderen Bundesländer, die von der Öffnungsklausel nach Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG Gebrauch machen, die Grundsteuer umfassend und nicht nur hinsichtlich der Teile, in denen von der bundesgesetzlichen Regelung abgewichen wird.

In Baden-Württemberg erfolgt die Berechnung der Grundsteuer wie bei der bundesgesetzlichen Regelung in einem dreistufigen Verfahren:

1. Schritt: Ermittlung des Grundsteuerwerts
2. Schritt: Ermittlung des Steuermessbetrags
= Grundsteuerwert × Steuermesszahl
3. Schritt: Ermittlung der Grundsteuer
= Steuermessbetrag × Hebesatz

Die Bewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft mit dem Ertragswert (§ 24 Abs. 2 i.V.m. § 26–§ 36 LGrStG-BW) wird zwar im Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg im Einzelnen geregelt. Gegenüber den bundesgesetzlichen Vorschriften ergeben sich jedoch inhaltlich prinzipiell keine Abweichungen. Der entscheidende Unterschied zwischen dem Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg und der bundesgesetzlichen Regelung besteht bei der Behandlung des Grundvermögens. Zwar wird in Baden-Württemberg wie bei der bundesgesetzlichen Regelung ein wertorientierter Ansatz verfolgt. Der Steuergegenstand wird allerdings auf

⁹³ Zum LGrStG-BW siehe *Marx*, DStZ 2020, 758.

den Grund und Bodens beschränkt. Der Wert eines sich auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes bleibt unberücksichtigt. Bei dem von Baden-Württemberg gewählten Grundsteuermodell handelt es sich also bezogen auf das Grundvermögen um eine Bodenwertsteuer.

Betriebe der Land- und Forstwirtschaft werden auch in Baden-Württemberg mit dem Ertragswert bewertet. Der Ertragswert ist definiert als der bei ordnungsmäßiger und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entlohnten fremden Arbeitskräften nachhaltig erzielbare Reinertrag multipliziert mit dem Faktor „18,6“ (§ 30, § 33 Abs. 1 LGrStG-BW). Der Reinertrag wird für die zahlreichen Formen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in typisierter Form vorgegeben (§ 31–§ 36 LGrStG-BW i.V.m. den Anlagen 1–9). Die für die einzelnen Nutzungsarten anzusetzenden Reinerträge stimmen grundsätzlich mit den im BewG enthaltenen Werten überein.⁹⁴ Eine Abweichung besteht bei der Nutzungsart „Hofstelle“, bei der in Baden-Württemberg für die Hoffläche ein deutlich höherer Wert angesetzt wird.⁹⁵

Tabelle 10: Bewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft
(Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg)

Berechnungsparameter	Datenquelle
Summe der Reinerträge der Land- und Forstwirtschaft (§ 31, § 32 LGrStG-BW)	Stpfl.: insbesondere Nutzungsart, Fläche Bewertungsfaktoren in Abhängigkeit von der Nutzungsart: Anlage 1–9
× Kapitalisierungsfaktor von 18,6	§ 30 Abs. 3 LGrStG-BW
= Grundsteuerwert: Ertragswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (§ 33 Abs. 1 LGrStG-BW)	

Bei **Grundstücken** umfasst der Steuergegenstand in Baden-Württemberg nur den Grund und Boden (§ 37 Abs. 1 LGrStG-BW). Der Grundsteuerwert ergibt sich durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert. Für diesen Wert wird der Begriff „Bodenwert“ verwendet (§ 24 Abs. 3 i.V.m. § 38 Abs. 1 LGrStG-BW). Für die Ermittlung des Bodenwerts ist der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks in der Bodenrichtwertzone maßgebend, in der sich das zu bewertende Grundstück befindet. Für die Ermitt-

⁹⁴ Zur Übereinstimmung zwischen dem Bundesrecht und dem Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft siehe Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 55.

⁹⁵ In Baden-Württemberg gilt ein Wert von 20,16/Ar (Anlage 6 zum LGrStG-BW) anstatt von 6,72/Ar (Anlage 32 zum BewG).

lung des Bodenrichtwerts gelten in Baden-Württemberg (§ 38 Abs. 2, 3 LGrStG-BW) die gleichen Grundsätze wie bei der bundesgesetzlichen Regelung (§ 247 BewG).

Durch die Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden besteht bei der Ermittlung des Bodenwerts von unbebauten Grundstücken und des Bodenwerts von bebauten Grundstücken kein Unterschied. Da alle Grundstücke mit dem Wert eines (fiktiv) unbebauten Grundstücks bewertet werden, ist es für die Bewertung des Grundvermögens irrelevant, wie das bebaute Grundstück genutzt wird. Eine Unterteilung des Grundvermögens in mehrere Grundstücksarten ist im Gegensatz zur bundesgesetzlichen Regelung (§ 246, § 248, § 249 BewG) nicht erforderlich.

Tabelle 11: Bewertung von unbebauten und bebauten Grundstücken (Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg)

Berechnungsparameter	Datenquelle
Grundstücksfläche × Bodenrichtwert	Stpfl. Stpfl.: Lage des Grundstücks Gemeinde / Gutachterausschuss: Bodenrichtwert (Bodenrichtwertzone)
= Grundsteuerwert: Bodenwert (§ 24 Abs. 3 i.V.m. § 38 LGrStG-BW)	

2. Analyse der Faktoren, die sich auf die Höhe der Grundsteuer auswirken

Beim Grundsteuermodell von Baden-Württemberg sind beim Grundvermögen die Einflussfaktoren auf den Grundsteuerwert leicht zu erkennen. Der Bodenwert ist umso höher, je höher der Bodenrichtwert und je größer die Grundstücksfläche ist.

Da Gebäude nicht in den Steuergegenstand einbezogen werden, gilt diese Aussage sowohl für unbebaute Grundstücke als auch für bebaute Grundstücke. Gegenseitige Beeinflussungen von Wert des Grund und Bodens und von Wert des Gebäudes können (im Gegensatz zur bundesgesetzlichen Regelung) nicht auftreten.

Da sich beim Grundvermögen der für die Grundsteuer relevante Wert ausschließlich aus dem Wert des Grund und Bodens ergibt, wirkt sich in Baden-Württemberg die Belegenheit des Grundstücks innerhalb einer Gemeinde über die Zuordnung zu einer der Bodenrichtwertzonen unmittelbar auf die

Bemessungsgrundlage der Grundsteuer aus. Bei bebauten Grundstücken ist die Bemessungsgrundlage unabhängig vom Baujahr des Gebäudes. Demgegenüber geht bei der bundesgesetzlichen Regelung der Wert des Grund und Bodens umso weniger in die grundsteuerliche Bemessungsgrundlage ein, je jünger das darauf stehende Gebäude ist. Auch der bei der bundesgesetzlichen Regelung von der Grundstücksart ausgehende Einfluss auf die Bewertung⁹⁶ entfällt bei der in Baden-Württemberg kodifizierten Bodenwertsteuer. Dies bedeutet, dass bei bebauten Grundstücken der vom Bodenrichtwert und damit von der Lage eines Grundstücks innerhalb einer Gemeinde ausgehende Einfluss auf die Grundsteuer beim Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg wesentlich ausgeprägter ist als bei der bundesgesetzlichen Regelung. Da in größeren Gemeinden die Bandbreite der Bodenrichtwerte tendenziell größer ist als in kleineren Gemeinden, wirkt dieser Effekt regelmäßig umso stärker, je größer eine Gemeinde ist.

3. Beurteilung des methodischen Ansatzes

a. Vergleich mit der Leitlinie

Bei dem in Baden-Württemberg vorgesehenen Grundsteuermodell handelt es sich um eine Bodenwertsteuer.⁹⁷ Die damit verbundene Wertorientierung der Bemessungsgrundlage deckt sich mit der im Abschnitt A.II.5. formulierten Leitlinie für die Bewertung des Grundbesitzes. Im Grundsteuermodell von Baden-Württemberg wird sowohl bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft als auch bei Grundstücken eine verkehrswertorientierte Bewertung vorgenommen. Mit dem Ertragswert bzw. dem Bodenrichtwert werden Bewertungsverfahren herangezogen, die für die jeweilige Form des Grundbesitzes als sachgerecht angesehen werden können.⁹⁸

Die Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden widerspricht der in Abschnitt A.II.4. für die Bestimmung des Steuergegenstands begründeten Idee und der bisherigen Rechtslage. Insoweit kann der in der Begründung zum Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg ange-

⁹⁶ Von der Art der Nutzung des Gebäudes (Wohnnutzung oder Nicht-Wohnnutzung) hängt es ab, welches Bewertungsverfahren anzuwenden ist und welche Bewertungsparameter anzusetzen sind.

⁹⁷ Zur Beurteilung des Landesgrundsteuergesetzes von Baden-Württemberg aus verfassungsrechtlicher Sicht siehe Abschnitt B.III.2 (S. 159).

⁹⁸ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 59.

fürten Aussage, dass der Grundcharakter der Grundsteuer unverändert bleibt,⁹⁹ nicht gefolgt werden.

Zu beachten ist aber, dass es sich beim Verzicht auf den Einbezug des Gebäudes in den Steuergegenstand um eine auf die besondere Situation in Baden-Württemberg zugeschnittene Lösung handeln soll.¹⁰⁰ Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, dass mit dem Landesgrundsteuergesetz in Baden-Württemberg beim Grundvermögen außerfiskalische Lenkungs- und Förderzwecke verfolgt werden.¹⁰¹ Durch den Nichteinbezug des Gebäudes in den Steuergegenstand soll ein Anreiz gesetzt werden, Wohnraum zu schaffen. Da die Grundsteuer in Baden-Württemberg zukünftig unabhängig von der Bebauung des Grundstücks ist, erhöht sich durch die Errichtung eines Gebäudes auf einem bislang unbebauten Grundstück oder durch eine Vergrößerung der Wohnfläche bei einem bereits bestehenden Gebäude (z.B. Anbau, Ausbau eines Dachbodens) die Grundsteuer nicht.

b. Vergleich mit dem Verkehrswert

Der Grund und Boden wird näherungsweise mit dem Verkehrswert bewertet. Eine vollständige Übereinstimmung wird nicht erreicht, da nicht auf die individuellen Verhältnisse des jeweiligen Grundstücks abgestellt wird, sondern auf den Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks in der Bodenrichtwertzone, in der sich das zu bewertende Grundstück befindet. Eine Bewertung anhand der durchschnittlichen Verhältnisse in der betreffenden Bodenrichtwertzone ist aber nach der hier vertretenen Auffassung für die Grundsteuer im Hinblick auf die Befolgungskosten und den erheblichen Schwierigkeiten, den „richtigen“ Verkehrswert einer Immobilie zu ermitteln, vertretbar.

Bei bebauten Grundstücken gibt allerdings der in Baden-Württemberg heranzuziehende Grundsteuerwert nicht den Verkehrswert nicht vollständig wieder, da der Wert des Gebäudes bei einer Bodenwertsteuer unberücksichtigt bleibt. Dies bedeutet gleichzeitig, dass der in Baden-Württemberg heranzuziehende Grundsteuerwert nicht für eine Vermögensteuer verwendet werden kann.

⁹⁹ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 53.

¹⁰⁰ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 57.

¹⁰¹ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 82–83.

c. Akzeptanz durch die Bürger und die Unternehmen

Beim Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg ergibt sich der Grundsteuerwert durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert. Der Berechnungsweg ist damit für die Bürger und Unternehmen transparent. Wenn die Bürger und die Unternehmen den für ihre Immobilie heranzuziehenden Bodenrichtwert kennen, ist für sie die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage sehr leicht nachvollziehbar. In der Gesetzesbegründung wird die hohe Transparenz als Vorteil einer Bodenwertsteuer mehrfach hervorgehoben.¹⁰²

Von der Nachvollziehbarkeit des Rechenwegs zu trennen ist die Frage, ob die Bürger und die Unternehmen das gewählte Grundsteuermodell inhaltlich als sachgerecht empfinden. Bei der in Baden-Württemberg einzuführenden Bodenwertsteuer wird das Aufkommen der Grundsteuer einer Gemeinde im Verhältnis des Werts des Grund und Bodens auf die Bürger und die Unternehmen verteilt. Dies gilt in gleicher Weise sowohl für unbebaute als auch für bebaute Grundstücke. Es ist auch ohne Bedeutung, ob es sich bei dem Gebäude um ein Einfamilienhaus, ein Zweifamilienhaus, ein Mietwohngrundstück, eine Eigentumswohnung, Teileigentum, ein Geschäftsgrundstück, ein gemischt genutztes Grundstück oder ein sonstiges bebautes Grundstück handelt. Diese Grundaussage (Primäreffekt) wird allerdings durch einen Sekundäreffekt modifiziert. Die Grundstücksart wirkt sich nämlich auf die Grundsteuer eines Bürgers und eines Unternehmens mittelbar dadurch aus, dass der Bodenrichtwert von der Art der Bebauung oder der Bebaubarkeit beeinflusst wird und dass der auf den Einzelnen entfallende Anteil am Bodenwert bei den verschiedenen Grundstücksarten unterschiedlich ausfällt. Insoweit sind die Effekte einer Bodenwertsteuer auf die Belastung zwischen den in einer Gemeinde wohnenden Bürgern und den dort tätigen Unternehmen nicht so transparent, wie es auf den ersten Blick den Anschein hat.

Es ist zu vermuten, dass sich die politische Diskussion auf den Primäreffekt konzentriert und dass die Nichtberücksichtigung des Gebäudes von vielen Bürgern und von vielen Unternehmen nicht als angemessen beurteilt wird.¹⁰³

¹⁰² Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, z.B. 48, 53.

¹⁰³ Eine aus diesem Grund gegen das Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg erhobene Verfassungsklage wurde vom Verfassungsgerichtshof Baden-Württemberg als unzulässig zurückgewiesen, da das LGrStG-BW zurzeit noch nicht angewendet wird, vgl. Verfassungsgerichtshof Baden-Württemberg v. 30.3.2021, 1 VB 54/21. Die Ablehnung erfolgte also aus formalen Gründen, inhaltlich lassen sich aus dieser Entscheidung keine Schlüsse ziehen.

Der Sekundäreffekt ist sehr komplex. Seine Wirkung ist ohne Kenntnis der konkreten Verhältnisse und ohne umfangreiche Berechnungen nicht erkennbar. Da der Sekundäreffekt nicht in knapper Form erläutert werden kann, wird er vermutlich in der steuerpolitischen Diskussion nicht aufgegriffen werden.¹⁰⁴

d. Allgemeine Regelung für die Steuermesszahl

Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist der Steuermessbetrag. Dieser ergibt sich durch Multiplikation des Grundsteuerwerts mit der Steuermesszahl (§ 39 LGrStG-BW). Bei der Festlegung der Steuermesszahlen wird angestrebt, dass sich für die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und das Grundvermögen in der Summe Steuermessbeträge ergeben, die dem bisherigen Messbetragsvolumen möglichst nahekommen. Zusätzlich erfolgt bei Wohnimmobilien ein 30%iger Abschlag von der allgemeinen Steuermesszahl (§ 40 Abs. 1–3 LGrStG-BW):

- für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft 0,55 ‰
- für Grundstücke, die nicht überwiegend Wohnzwecken dienen 1,30 ‰
- für Grundstücke, die überwiegend Wohnzwecken dienen 0,91 ‰
(= 1,30 ‰ × [1-0,30])

Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft wird trotz eigenständigem Landesgrundsteuergesetz inhaltlich die bundesgesetzliche Regelung übernommen. Konsequenterweise ergibt sich für diese Form des Grundbesitzes bei der Steuermesszahl gegenüber der bundesgesetzlichen Regelung keine Abweichung.

Beim Grundvermögen fällt die allgemeine Steuermesszahl mit 1,30 ‰ deutlich höher aus als bei der bundesgesetzlichen Regelung (0,34 ‰ bzw. 0,31 ‰, § 15 GrStG). Ohne Berücksichtigung der Senkung der Steuermesszahl bei Wohnimmobilien beträgt die Steuermesszahl in Baden-Württemberg etwa das Vierfache der Steuermesszahl, die im GrStG kodifiziert ist. Dies ist unmittelbar nachvollziehbar, da in Baden-Württemberg durch die Beschränkung des Steuergegenstands auf den Grund und Boden die Besteuerungsba-

¹⁰⁴ Aufgrund des Nichteinbezugs des Gebäudes beträgt die Steuermesszahl in Baden-Württemberg mit 1,30 ‰ (§ 40 Abs. 2 LGrStG-BW) etwa das Vierfache der Steuermesszahl nach der bundesgesetzlichen Regelung (0,34 ‰ bzw. 0,31 ‰, § 15 Abs. 1 GrStG). Dieser Unterschied lässt sich zwar sachlich leicht begründen. Es ist aber nicht absehbar, welche psychologische Effekte ein derartiger Unterschied beim Steuersatz auslöst.

sis niedriger ausfällt als bei einer Grundsteuer, bei der auch Gebäude einbezogen werden.

Der Minderung der allgemein für Grundvermögen geltenden Steuermesszahl von 1,30 ‰ für Grundstücke, die überwiegend Wohnzwecken dienen, um 30 % auf 0,91 ‰ liegt ein Lenkungszweck zugrunde. Ziel ist es, das Grundbedürfnis „Wohnen“ zu entlasten. In der Gesetzesbegründung wird angeführt, dass die Minderung der Steuermesszahl aus dem Sozialstaatsprinzip folgt. Danach wird eine angemessene Berücksichtigung des Wohnens als ein Grundbedürfnis von Menschen uneingeschränkt förderwürdig und förderbedürftig angesehen.¹⁰⁵ Dieser Lenkungszweck ist bereits in der Konzeption einer Bodenwertsteuer angelegt, er wird durch die Reduzierung der Steuermesszahl für Wohnimmobilien verstärkt.

In den Landesgrundsteuergesetzen des Saarlands und von Sachsen wird dieser Lenkungszweck gleichfalls verfolgt. Allerdings wird in diesen beiden Bundesländern für die Förderung von Wohnimmobilien technisch ein anderer Ansatz gewählt. Während in Baden-Württemberg für Wohnimmobilien die Steuermesszahl geringer ausfällt, wird im Saarland und in Sachsen für bebaute Grundstücke, die nicht überwiegend Wohnzwecken dienen, eine höhere Steuermesszahl vorgegeben. Im Saarland gilt zusätzlich für unbebaute Grundstücke eine höhere Steuermesszahl (§ 1 Abs. 1 GrStG-Saar-E bzw. SächsGrStMG). Bei einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform ergibt sich für die Verteilung der Grundsteuerbelastung auf die einzelnen Vermögensarten bei beiden Vorgehensweisen der gleiche Effekt.

e. Steuermesszahl für bestimmte Nutzungsformen

Im Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg wird für förderungsfähige Immobilien im sozialen Wohnungsbau die Steuermesszahl nochmals um 25 % reduziert (§ 40 Abs. 4, 5 LGrStG-BW). Im Endeffekt ergibt sich für den sozialen Wohnungsbau eine Steuermesszahl von 0,6825 ‰ (= 1,30 ‰ × [1-0,30] × [1-0,25]). Bei Grundstücken, auf denen sich Gebäude befinden, die Kulturdenkmale i.S.d. Denkmalschutzgesetzes Baden-Württemberg sind, erfolgt eine Senkung der Steuermesszahl um 10 % (§ 40 Abs. 6 LGrStG-BW). Diese Begünstigungen folgen sowohl hinsichtlich ihrer Begründung

¹⁰⁵ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 82–83. Da Gebäude nicht in den Steuergegenstand einbezogen werden, wirkt sich die Senkung der Steuermesszahl ausschließlich auf den Wert des Grund und Bodens aus.

als auch hinsichtlich des Prozentwerts der bundesgesetzlichen Regelung.¹⁰⁶ Allerdings kann bei einer Bodenwertsteuer der Abschlag konzeptionsbedingt nur vom Bodenwert vorgenommen werden.

f. Grundsteuer C

Bei der von Baden-Württemberg gewählten Bodenwertsteuer ist eine Sonderregelung für unbebaute Grundstücke, die nach Lage, Form und Größe und ihrem sonstigen tatsächlichen Zustand sowie nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften sofort bebaubar sind, nicht erforderlich. Durch die generelle Ausklammerung des Gebäudes wird der mit einer Grundsteuer C verfolgte Anreiz, Wohnraum zu schaffen, bereits durch die allgemeine Regelung erreicht. Der Wirkung einer Bodenwertsteuer geht über den Anwendungsbereich der in anderen Bundesländern von den Gemeinden möglicherweise erhobenen Grundsteuer C hinaus. Das Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg enthält konsequenterweise keine § 25 Abs. 5 GrStG vergleichbare Vorschrift.¹⁰⁷

4. Administrierbarkeit

Eine Bodenwertsteuer verursacht nur geringe Befolgungskosten. Vom Steuerpflichtigen ist lediglich die Belegenheit des Grundstücks (Gemeinde, Straße, Flurstücknummer) und die Grundstücksfläche mitzuteilen. Diese beiden Angaben reichen beim Grundvermögen aus, um den Grundsteuerwert zu berechnen.¹⁰⁸ Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen auf den Hauptfeststellungszeitpunkt zu ermitteln, zu veröffentlichen und nach

¹⁰⁶ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 83–84.

¹⁰⁷ Die baden-württembergische Landesregierung hat allerdings am 26.10.2021 beschlossen, einen Gesetzesentwurf in den Landtag von Baden-Württemberg einzubringen, nach dem den Gemeinden die Möglichkeit eingeräumt wird, aus städtebaulichen Gründen für unbebaute, baureife Grundstücke einen gesonderten Hebesatz festzusetzen, vgl. <https://fm.baden-wuerttemberg.de/de/service/presse-und-oeffentlichkeitsarbeit/pressemitteilung/pid/nutzung-von-bauland-ministerrat-beschliesst-gesetzesentwurf-zur-einfuehrung-einer-grundsteuer-c/> (zuletzt aufgerufen am 29.10.2021).

¹⁰⁸ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 51. Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sind in Baden-Württemberg die gleichen Angaben zu machen wie bei der bundesgesetzlichen Regelung. Insoweit bestehen hinsichtlich der Administrierbarkeit keine Unterschiede zwischen den beiden Grundsteuermodellen.

amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die zuständigen Finanzbehörden zu übermitteln (§ 38 Abs. 2 LGrStG-BW). Da die erforderlichen Daten bei anderen Behörden vorliegen, wird angestrebt, bei weiteren Hauptfeststellungen auf eine Anforderung von manuell auszufüllenden Steuererklärungen zu verzichten.¹⁰⁹

Bei einer Bodenwertsteuer werden grundsätzlich keine Angaben benötigt, die ein möglicherweise vorhandenes Gebäude betreffen. Es entfällt sowohl eine Zuordnung zu einer der Grundstücksarten (so § 249 BewG) als auch die Ermittlung von Daten, die bei anderen Grundsteuermodellen für die Bewertung eines Gebäudes herangezogen werden (insbesondere Wohnfläche bzw. Brutto-Grundfläche, Baujahr). Eine weitere Erleichterung ergibt sich dadurch, dass durch den Verzicht auf den Einbezug des Gebäudes in den Steuergegenstand nach dem Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg die bei der bundesgesetzlichen Regelung in § 228 BewG kodifizierte Anzeigepflicht bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich des Gebäudes entfällt.

Die allgemeine Ermäßigung der Steuermesszahl für Wohnimmobilien nach § 40 Abs. 3 LGrStG-BW lässt sich gleichfalls verwaltungstechnisch einfach umsetzen. Es ist ausreichend, wenn bestimmt wird, ob eine mehr als hälftige Nutzung zu Wohnzwecken vorliegt. Eine genauere Aufteilung auf Nutzung für Wohnzwecke und Nutzung für Nicht-Wohnzwecke wird nicht gefordert. Ob die Voraussetzung für eine Ermäßigung der Steuermesszahl gegeben ist, kann also in den meisten Fällen von den Steuerpflichtigen auf einfache Weise festgestellt und von der Finanzverwaltung gut nachvollzogen werden.¹¹⁰

¹⁰⁹ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 56.

¹¹⁰ Vgl. Landtag von Baden-Württemberg, Drs. 16/8907, 82.

VI. Flächenmodell

1. Beschreibung des Bayerischen Grundsteuergesetzes

Im Bayerischen Grundsteuergesetz (BayGrStG-E)¹¹¹ werden die Regelungen zur Bemessungsgrundlage und zum kommunalen Besteuerungsverfahren geregelt. Die Zusammenfassung in einem Gesetz soll die Verständlichkeit erhöhen. Dieses Ziel wird allerdings nicht uneingeschränkt erreicht, da in Teilbereichen auf die bundesgesetzliche Regelung zurückzugreifen ist (so insbesondere für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft), d.h. die landesgesetzlichen und die bundesgesetzlichen Vorschriften kommen nebeneinander zur Anwendung (Art. 10 BayGrStG-E).¹¹² Insoweit unterscheidet sich die Situation von der in Baden-Württemberg, in dessen Landesgrundsteuergesetz eine abschließende Regelung verabschiedet wurde.

Das charakteristische Merkmal des bayerischen Grundsteuermodells ist, dass beim Grundvermögen nicht auf den Wert des Grundstücks abgestellt wird, sondern die Bemessungsgrundlage aus der Größe des Grundstücks abgeleitet wird. Bei Grundstücken hat sich Bayern also für ein Flächenmodell entschieden.

Die Grundsteuer wird – wie im bisherigen Recht und bei der bundesgesetzlichen Regelung – in einem dreistufigen Verfahren ermittelt. Im Bayerischen Grundsteuergesetz werden allerdings beim Grundvermögen teilweise andere Begriffe verwendet:

1. Schritt: Ermittlung des Äquivalenzbetrags
= Äquivalenzzahl × Größe des Grundstücks
die Äquivalenzzahl ist für die Grundstücksfläche sowie für die Fläche des Gebäudes unterschiedlich hoch
2. Schritt: Ermittlung des Grundsteuermessbetrags
= Äquivalenzbetrag × Grundsteuermesszahl
3. Schritt: Ermittlung der Grundsteuer
= Grundsteuermessbetrag × Hebesatz

¹¹¹ Siehe hierzu Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755 sowie *Freund*, FR 2019, 931. Bei den Erläuterungen wird davon ausgegangen, dass der Antrag zur Einführung einer speziellen Erlassregelung (Bayerischer Landtag, Drs. 18/16068) vom Gesetzgeber angenommen wird.

¹¹² Vgl. Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 24.

Bei **Betrieben der Land- und Forstwirtschaft** wird in Bayern grundsätzlich die bundesgesetzliche Regelung übernommen.¹¹³ In Art. 9 BayGrStG-E sind für diese Form des Grundbesitzes nur einige wenige Abweichungen vorgesehen.¹¹⁴ Für die Bestimmung des Ertragswerts von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft kann das in der bundesgesetzlichen Regelung vorgesehene Berechnungsschema übernommen werden (Art. 10 Abs. 1 S. 1 BayGrStG-E).

Tabelle 12: Bewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (Bayerisches Grundsteuergesetz)

Berechnungsparameter	Datenquelle
Summe der Reinerträge der Land- und Forstwirtschaft (§ 237, § 238 BewG)	Stpfl.: insbesondere Nutzungsart, Fläche Bewertungsfaktoren in Abhängigkeit von der Nutzungsart: Anlage 27–35
× Kapitalisierungsfaktor von 18,6	§ 236 Abs. 4 BewG
= Grundsteuerwert: Ertragswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft (Art. 9, Art. 10 Abs. 1 S. 1 BayGrStG-E i.V.m. § 239 Abs. 1 BewG)	

Bei **unbebauten Grundstücken** ergibt sich der Äquivalenzbetrag durch Multiplikation der Fläche des Grund und Bodens mit der Äquivalenzzahl. Für den Grund und Boden beträgt die Äquivalenzzahl im Regelfall 0,04 €/qm (Art. 1 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 S. 1 BayGrStG-E).¹¹⁵ Der Äquivalenzbetrag übernimmt verfahrenstechnisch die Funktion der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer. Konzepti- onell besteht die Abweichung gegenüber dem Grundsteuerwert der bundesgesetzlichen Regelung darin, dass Bezugspunkt für die Ermittlung des Äquivalenzbetrags die Fläche des Grundstücks bildet, d.h. eine physikalische Größe, und nicht wie beim Grundsteuerwert der Wert des Grund und Bodens (Bodenrichtwert).

¹¹³ Vgl. Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 1.

¹¹⁴ Beispielsweise werden abweichend von § 234 Abs. 6 BewG auch Hof- und Wirtschaftsgebäudeflächen, von denen aus keine Flächen eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft mehr nachhaltig bewirtschaftet werden, dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet, wenn sie keine Zweckbestimmung erhalten haben, die zu einer zwingenden Zuordnung zum Grundvermögen führt (Art. 9 Abs. 1 BayGrStG-E). Siehe hierzu Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 24.

¹¹⁵ Bei übergroßen unbebauten Grundstücken wird die Äquivalenzzahl dadurch reduziert, dass die 10.000 qm übersteigende Fläche nur mit dem Faktor „(übersteigende Grund und Bodenfläche × 0,04 €/qm)^{0,7}“ angesetzt wird (Art. 3 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 BayGrStG-E). Zur Begründung für diesen degressiven Anstieg der Äquivalenzzahl siehe Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 17.

Tabelle 13: Bewertung von unbebauten Grundstücken (Bayerisches Grundsteuergesetz)

Berechnungsparameter	Datenquelle
Grundstücksfläche	Stpfl.
× Äquivalenzzahl für den Grund und Boden (grundsätzlich 0,04 €/qm)	Art. 3 Abs. 1 BayGrStG-E
= Äquivalenzbetrag für unbebaute Grundstücke (Art. 1 Abs. 3 S. 1 Bay-GrStG-E)	

Bei **bebauten Grundstücken** sind der Äquivalenzbetrag des Grund und Bodens und der Äquivalenzbetrag des Gebäudes zu addieren. Der Äquivalenzbetrag des Grund und Bodens wird wie bei unbebauten Grundstücken ermittelt: Grundstücksfläche × 0,04 €/qm (Art. 1 Abs. 3 S. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 BayGrStG-E).¹¹⁶ Beim Gebäude sind die Wohn- und Nutzflächen zur Gebäudefläche zusammenzufassen (Art. 1 Abs. 3 S. 2 i.V.m. Art. 2 Bay-GrStG-E). Für die Gebäudefläche beträgt die Äquivalenzzahl unabhängig von der Art der Nutzung 0,50 €/qm (Art. 3 Abs. 2 BayGrStG-E).¹¹⁷

Tabelle 14: Bewertung von bebauten Grundstücken (Bayerisches Grundsteuergesetz)

Berechnungsparameter	Datenquelle
1. Äquivalenzbetrag des Grund und Bodens	
Grundstücksfläche	Stpfl.
× Äquivalenzzahl für den Grund und Boden (grundsätzlich 0,04 €/qm) Art. 3 Abs. 1 BayGrStG-E	
= Äquivalenzbetrag des Grund und Bodens (Art. 1 Abs. 3 S. 1 BayGrStG-E)	
2. Äquivalenzbetrag des Gebäudes	
bei Wohnnutzung: Wohnfläche bei Nicht-Wohnnutzung: Nutzfläche	Stpfl.: Art der Nutzung, Wohn- bzw. Nutzfläche (Definition der Wohn- und Nutzfläche in Art. 2 BayGrStG-E)

¹¹⁶ Übersteigt die Fläche des Grund und Bodens das Zehnfache der Wohnfläche, wird für die übersteigende Fläche die Äquivalenzzahl auf 0,02 €/qm halbiert (Art. 3 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 BayGrStG-E). Zur Begründung und zum Zusammenwirken mit der Senkung der Äquivalenzzahl nach Art. 3 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 Bay-GrStG-E siehe Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 17–19.

¹¹⁷ Die Höhe der Grundsteuermesszahl ist allerdings von der Art der Nutzung abhängig (Art. 4 Abs. 1 BayGrStG-E). Siehe hierzu nachfolgend Abschnitt A.VI.3.d. (S. 83).

×	Äquivalenzzahl für Wohn- bzw. Nutzflächen (unabhängig von der Art der Nutzung 0,50 €/qm)	Art. 3 Abs. 2 BayGrStG-E
=	Äquivalenzbetrag für die Wohn- und Nutzflächen des Gebäudes (Art. 1 Abs. 3 S. 2 BayGrStG-E)	
3. Zusammenfassung der beiden Äquivalenzbeträge		
	Äquivalenzbetrag des Grund und Bodens	
+	Äquivalenzbetrag der Wohn- und Nutzflächen	
=	Äquivalenzbetrag des bebauten Grundstücks (Art. 1 Abs. 3 BayGrStG-E)	

2. Analyse der Faktoren, die sich auf die Höhe der Grundsteuer auswirken

Bei der von Bayern gewählten Form eines Flächenmodells fällt der **Äquivalenzbetrag und damit die Bemessungsgrundlage** für die Grundsteuer umso höher aus,
je größer die Fläche des Grund und Bodens,
je größer die Wohnfläche des Gebäudes und
je größer die Nutzfläche des Gebäudes ist.

Grundsätzlich erhöht sich der Äquivalenzbetrag linear mit der Grundstücksfläche bzw. mit der Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes. Dieser Zusammenhang wird bei übergroßen Grundstücken durchbrochen, bei denen die für den Grund und Boden anzusetzende Äquivalenzzahl entweder für den Teil, der das Zehnfache der Wohnfläche übersteigt, halbiert wird oder der Äquivalenzbetrag ab einer Größe von 10.000 qm nur noch degressiv mit der Größe des Grund und Bodens ansteigt (Art. 3 Abs. 1 S. 2 BayGrStG-E).¹¹⁸

Da für Wohnflächen und Nutzflächen die gleiche Äquivalenzzahl heranzuziehen ist (Art. 3 Abs. 2 BayGrStG-E), ist es für die Bemessungsgrundlage nicht relevant, zu welchem Zweck das Gebäude genutzt wird. Die Art der Nutzung wirkt sich aber über eine Reduzierung der Grundsteuermesszahl bei einer Wohnnutzung (Art. 4 Abs. 1 BayGrStG-E) auf die Höhe der Grundsteuer aus.

In dem von Bayern gewählten Grundsteuermodell wird beim Grundvermögen über die Fläche auf physikalische Größen abgestellt. Die Bemessungsgrundlage hängt ausschließlich von der Fläche des Grund und Bodens sowie

¹¹⁸ Insoweit kommt also bei übergroßen Grundstücken ein regressiver Tarif zur Anwendung.

der Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes ab. Der fehlende Bezug auf den Wert eines Grundstücks hat zur Folge, dass sich die Lage eines Grundstücks innerhalb einer Gemeinde auf die Grundsteuer nicht auswirkt. Immobilien in guten Lagen werden in gleicher Weise besteuert wie Immobilien in weniger guten Lagen. Die Bemessungsgrundlage hängt weder von der Grundstücksart ab (Art der Nutzung) noch davon, ob es sich um einen Neubau oder einen Altbau handelt (Alter des Gebäudes). Der Zustand, in dem sich das Gebäude befindet, wirkt sich gleichfalls nicht auf die Bemessungsgrundlage aus. Da die Äquivalenzzahlen bayernweit einheitlich sind und sie unabhängig vom Bodenrichtwert sind, spielt es für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage auch keine Rolle, wie groß eine Gemeinde ist. Dies bedeutet, dass es sich bei einem Flächenmodell nicht auswirkt, dass bei größeren Gemeinden die Bodenrichtwerte tendenziell höher sind als in kleineren Gemeinden und auch zumeist innerhalb des Gemeindegebiets eine größere Bandbreite aufweisen.

3. Beurteilung des methodischen Ansatzes

a. Vergleich mit der Leitlinie

Bei dem im Bayerischen Grundsteuergesetz für Grundvermögen kodifizierten Flächenmodell werden sowohl der Grund und Boden als auch das Gebäude einbezogen.¹¹⁹ Damit entspricht dieses Grundsteuermodell in Bezug auf den Steuergegenstand der in Abschnitt A.II.4. begründeten Leitlinie. Diese positive Aussage lässt sich nicht auf die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage übertragen. Entgegen der in Abschnitt A.II.5. vorgeschlagenen Wertorientierung bestimmt sich nach dem Bayerischen Grundsteuergesetz die Bemessungsgrundlage nach der Größe des Grundstücks. Sein absoluter Wert und damit auch die Relation zum Wert von anderen Grundstücken in der gleichen Gemeinde bleiben unberücksichtigt. In dieser Schrift wird die Auffassung vertreten, dass sich eine wertabhängig ausgestaltete Bemessungsgrundlage der Grundsteuer aus Verteilungsüberlegungen eher anbietet als eine Ableitung der Bemessungsgrundlage aus der Größe eines Grundstücks.

In Bayern werden in Abhängigkeit von der Vermögensart bei der Bemessungsgrundlage unterschiedliche Konzepte verfolgt. Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft wird eine wertorientierte Bemessungsgrundlage verwendet (näherungsweise Ermittlung des Verkehrswerts über den Ertragswert), während bei Grundstücken eine flächenorientierte Bemessungsgrund-

¹¹⁹ Zur Beurteilung des Bayerischen Grundsteuergesetzes aus verfassungsrechtlicher Sicht siehe Abschnitt B.III.3. (S. 162).

lage herangezogen wird (Äquivalenzbetrag). Dieser Widerspruch löst sich dann auf, wenn über die Steuermesszahl und den von den Gemeinden für diese beide Vermögensarten in differenzierter Weise festgesetzten Hebesatz ein entsprechender Ausgleich vorgenommen wird. In der Gesetzesbegründung zum Bayerischen Grundsteuergesetz sind keine Ausführungen dazu enthalten, ob diese Form der Aufkommensneutralität angestrebt wird. Möglicherweise ist aber auch in Bayern beabsichtigt, dass es bei dem Verhältnis, zu dem die beiden Formen des Grundbesitzes zum Aufkommen der Grundsteuer beitragen, durch die Grundsteuerreform zu keinen Verschiebungen kommt.¹²⁰

Die Äquivalenzzahlen sollen keine Wertverhältnisse abbilden. Vielmehr soll nach dem Bayerischen Grundsteuergesetz die Fläche als Anknüpfungspunkt und Maßstab der Lastenverteilung innerhalb der Gemeinde herangezogen werden. Begründet wird dies damit, dass den einzelnen Grundstücken in der Regel umso mehr Aufwand für bestimmte lokale öffentliche Leistungen ihrer Gemeinde (beispielsweise Straßen und Brücken, Radwege, öffentlicher Personennahverkehr, Schulen, Kinderbetreuung und Spielplätze, vielfältige Formen von kulturellen Angeboten, öffentliche Parks, Friedhöfe, Brandschutz, Winterdienst, Straßenreinigung und -beleuchtung und kommunale Wirtschaftsförderung) zuordenbar ist, je größer ein Grundstück ist. Die Flächen des Grund und Bodens sowie des Gebäudes würden sich somit als zulässiger, realitätsgerechter und folgerichtiger Verteilungsmaßstab für die von einer Gemeinde erbrachten öffentlichen Leistungen und die Intensität der jeweiligen Nutzung der kommunalen Infrastruktur eignen.¹²¹

In der Gesetzesbegründung wird zwar ausgeführt, dass für Gebäudeflächen eine höhere Äquivalenzzahl anzusetzen ist als für die Fläche des Grund und Bodens, weil die Leistungen einer Gemeinde primär „gebäudebezogen“ sind. Leistungen der Gemeinde, die ausschließlich durch den Grund und Boden verursacht werden, stellen demgegenüber nur einen „geringfügigen

¹²⁰ Der Wohnteil gehört entgegen § 34 Abs. 1 BewG (bisheriges Grundsteuerrecht) nach § 232 Abs. 3 BewG zukünftig nicht mehr zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, sondern wie bei anderen Grundstücken, die zu Wohnzwecken genutzt werden, zum Grundvermögen. Wird innerhalb einer Gemeinde eine aufkommensneutrale Umsetzung der Grundsteuerreform angestrebt, kommt es insoweit zu einer (materiell nicht bedeutsamen) Verschiebung des Grundsteueraufkommens von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft zum Grundvermögen.

¹²¹ Dieser Grundgedanke wird in der Gesetzesbegründung mehrfach angeführt. Die zitierten Aussagen finden sich in Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 11–12.

Bruchteil“ dar.¹²² Zur konkreten Höhe sowie zum gewählten Verhältnis zwischen der Äquivalenzzahl für den Grund und Boden und der Äquivalenzzahl für das Gebäude von 0,04 €/qm zu 0,50 €/qm werden allerdings keine Angaben gemacht.¹²³ Es ist nicht auszuschließen, dass die bayernweit einheitliche Festlegung der Äquivalenzzahlen für kleinere und größere Gemeinden nicht in gleicher Weise passend ist. Möglicherweise führt dies dazu, dass größere Gemeinden (isoliert betrachtet) einen höheren Hebesatz beschließen müssen als kleinere Gemeinden, um den in ihren Gemeinden höheren Ausgabenbedarf decken zu können.

In einem Änderungsantrag zum Bayerischen Grundsteuergesetz (Art. 8 Abs. 1, 2 BayGrStG-E) wird eine Regelung vorgeschlagen, nach der die Grundsteuer von der Gemeinde (teilweise) erlassen werden kann,¹²⁴

1. wenn die Lage erheblich von den in der Gemeinde ortsüblichen Verhältnissen abweicht (Beispiel: Hanggrundstück),
2. wenn die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes überschritten ist (betrifft insbesondere alte Gebäude) oder
3. bei einer Übergröße eines nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäudes, sofern das Gebäude eine einfache Ausstattung aufweist und entweder einen Hallenanteil aufweist oder auf Dauer nicht genutzt wird und dies durch die Degression der Steuermesszahl nach Art. 3 Abs. 1 Nr. 2 BayGrStG-E nicht

¹²² Vgl. Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 12. Diese Überlegung liegt auch der bei übergroßen Grundstücken vorgenommenen Reduzierung der Äquivalenzzahl zugrunde, vgl. Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 17–19.

¹²³ Zum Problem der Konkretisierung der Äquivalenzzahlen siehe auch *Löhr*, BB 2019, 2589.

¹²⁴ Vgl. Bayerischer Landtag, Drs. 18/16068. Bei den Erläuterungen wird davon ausgegangen, dass dieser Änderungsantrag vom Gesetzgeber angenommen wird. Diese spezielle Erlassmöglichkeit ergänzt die in der bundesgesetzlichen Regelung in § 163, § 227 AO sowie § 32–§ 34 GrStG vorgesehenen allgemeinen Erlassmöglichkeiten (Art. 8 Abs. 1 S. 2 BayGrStG-E).

ausreichend berücksichtigt wird (Beispiel: sehr flächenintensive gewerbliche Nutzungen).¹²⁵

Durch diese spezielle Regelung zum Erlass der Grundsteuer soll verhindert werden, dass es nach Lage des einzelnen Falls zu einer als unangemessen angesehenen hohen Steuerbelastung kommt. Auf diese Weise kommt indirekt zum Ausdruck, dass die ausschließliche Anknüpfung an die Größe eines Grundstücks zumindest in Teilbereichen als unbefriedigend empfunden wird. Im Ergebnis wird damit das Konzept der Flächensteuer vom Gesetzgeber selbst in Frage gestellt. Ein weiterer Kritikpunkt besteht darin, dass die damit verbundene Minderung der Grundsteuer als Erlassregelung ausgestaltet ist, d.h. der Steuerpflichtige hat darauf keinen Rechtsanspruch. Der Antrag ist bei der Gemeinde zu stellen, in der das betreffende Grundstück belegen ist. Die Gemeinden haben damit eine weitere Option zur Ausgestaltung der Grundsteuer. Sie haben aber auch die Aufgabe, die von ihnen getroffene Entscheidung zu begründen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Entscheidung über den Erlass der Grundsteuer positiv oder negativ ausfällt.

b. Vergleich mit dem Verkehrswert

Bei einem Flächenmodell wird generell nicht auf den Wert eines Grundstücks abgestellt. Damit fehlt der Bezug zum Verkehrswert eines Grundstücks vollständig. Die unterschiedlichen Äquivalenzzahlen für den Grund und Boden bzw. für die Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes sollen keine Wertverhältnisse wiedergeben. Sie stellen lediglich Rechengrößen dar, in welchem Verhältnis die Leistungen einer Gemeinde den Bürgern und Unternehmen zugutekommen.¹²⁶

¹²⁵ Eine ähnliche, aber enger gefasste Regelung gilt in Hamburg (§ 8 Abs. 2 Hmb-GrStG). In Hamburg kann in einem besonders gelagerten, nicht rohertragsbedingten Härtefall der Anteil der Grundsteuer, der auf den Grundsteuermessbetrag eines nicht für Wohnzwecke genutzten Gebäudes entfällt, teilweise erlassen werden. Ein solcher Härtefall kann beispielsweise bei einem groben Missverhältnis zwischen der Inanspruchnahme der kommunalen Infrastruktur und der nach den ansonsten geltenden Regeln zur Berechnung der Grundsteuer vorzunehmenden Kostenanlastung gegenüber dem Grundstückseigentümer vorliegen. Angesprochen ist damit unter anderem eine sehr große Gebäudefläche bei sehr geringer Nutzbarkeit, vgl. Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drs. 22/3583, 18.

¹²⁶ Vgl. Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 17.

Der nach dem Bayerischen Grundsteuergesetz ermittelte Äquivalenzbetrag eines unbebauten oder bebauten Grundstücks eignet sich offensichtlich nicht dazu, um bei einer Vermögensteuer übernommen zu werden. Durch den fehlenden Wertbezug wird bei einem Flächenmodell weder das Verhältnis der Verkehrswerte der Grundstücke untereinander noch die Relation zum Verkehrswert von anderen Vermögensarten erfasst.¹²⁷

c. Akzeptanz durch die Bürger und die Unternehmen

Nach dem Bayerischen Grundsteuergesetz ist bei Grundstücken die Ermittlung der Bemessungsgrundlage leicht nachzuvollziehen. Im Regelfall ist es ausreichend, die Grundstücksfläche sowie die Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes mit der jeweiligen Äquivalenzzahl zu multiplizieren.¹²⁸ Die technische Ausgestaltung des Bayerischen Grundsteuergesetzes wird deshalb im Regelfall von den Bürgern und den Unternehmen positiv beurteilt.

Ein weiteres Merkmal des Flächenmodells besteht darin, dass es bei einem Anstieg der Grundstückspreise nicht unmittelbar zu einer Erhöhung der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage kommt.¹²⁹ Demgegenüber ist bei der bundesgesetzlichen Regelung nach jeweils sieben Jahren eine Hauptfeststellung vorzunehmen, bei der die der Bewertung zugrunde liegenden Daten aktualisiert werden (§ 221 BewG).¹³⁰ Soll innerhalb eines Flächenmodells eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden, ist es erforderlich, die Äquivalenzzahlen entsprechend anzupassen. Es wird allerdings angestrebt, die Äquivalenzzahlen in den kommenden Jahren unverändert zu lassen. Damit ist aus Sicht der Gemeinden bei einem Flächenmodell tendenziell öfters eine Erhöhung des Hebesatzes erforderlich, während sich

¹²⁷ Auch wenn es in der Gesetzesbegründung zum Bayerischen Grundsteuergesetz nicht angesprochen wird, beruht möglicherweise die Bevorzugung eines Flächenmodells auch darauf, um auf diese Weise die (Wieder-)Einführung einer Vermögensteuer zumindest zu erschweren.

¹²⁸ Die Nachvollziehbarkeit wird bei übergroßen Grundstücken geringfügig eingeschränkt. Da die in Art. 3 Abs. 1 S. 2 BayGrStG-E vorgenommenen Modifikationen zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen, wird vermutlich gegen die damit verbundene Erhöhung der Komplexität von den Bürgern und von den Unternehmen keine grundsätzliche Kritik geäußert.

¹²⁹ Zu diesem Argument siehe Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 1, 13.

¹³⁰ Die Anpassung erfolgt also nicht (wie es in der steuerpolitischen Diskussion zum Teil suggeriert wird) jährlich, sondern erst nach Ablauf des siebenjährigen Hauptfeststellungszeitraums.

bei der bundesgesetzlichen Regelung eine von den Gemeinden angestrebte Erhöhung des Steueraufkommens zumindest teilweise durch die im Rahmen einer Hauptfeststellung vorgenommene Anpassung der Bewertungsparameter an die zwischenzeitlich gestiegenen Grundstückspreise ergibt. Nach einer Hauptfeststellung muss es aber nicht zwingend zu einer höheren Grundsteuer kommen, da sich der im Rahmen einer Hauptfeststellung ergebende Anstieg der Grundsteuerwerte durch eine gleichzeitig vorgenommene Reduzierung der Steuermesszahl neutralisieren lässt. Steuererhöhungen werden von den meisten Steuerpflichtigen nicht gern gesehen. Bei einem Flächenmodell ist die Erhöhung der Grundsteuer eher von den Gemeinden über eine Erhöhung des Hebesatzes zu beschließen, während sich bei einem wertorientierten Grundsteuermodell die Erhöhung zumindest teilweise über die Aktualisierung der Bewertung ergibt. Es ist unklar, wie sich die unterschiedliche Zuweisung der Verantwortlichkeit für eine Steuererhöhung auf die Akzeptanz durch die Bürger und Unternehmen auswirkt.

Die Beurteilung der technischen Ausgestaltung einer Steuerart ist eine Form der Akzeptanz durch die Bürger und Unternehmen. Die andere Form ist, wie das der Grundsteuer zugrunde liegende Konzept beurteilt wird. Der Einbezug des Gebäudes wird vermutlich von den meisten als sachgerecht angesehen werden. Möglicherweise wird es aber von vielen Bürgern und Unternehmen als unbefriedigend empfunden, dass Grundstücke, die gleich groß sind, unabhängig davon mit der gleichen Grundsteuer belastet werden, wo sich das Grundstück innerhalb der Gemeinde befindet, wie sich seine Nutzbarkeit darstellt, zu welchem Zeitpunkt das Gebäude hergestellt wurde und in welchem Zustand das Gebäude ist.¹³¹

In Abschnitt A.II.5. wird die Auffassung vertreten, dass Verteilungsüberlegungen eher für eine wertorientierte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage sprechen. Möglicherweise wird aber ein Flächenmodell dennoch von den Bürgern und von den Unternehmen im Hinblick auf die Verteilungswirkungen akzeptiert. Aber letztendlich ist es offen, wie die Bürger und die Unternehmen auf ein Flächenmodell reagieren und wie sie die von der Mehr-

¹³¹ Wie sich die Erlassregelung in Art. 8 BayGrStG-E auf die Beurteilung der Steuerpflichtigen auswirkt, ist nicht absehbar.

zahl der Bundesländer vorgenommene Wertorientierung der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage beurteilen.¹³²

d. Allgemeine Regelung für die Steuermesszahl

Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft enthält das Bayerische Grundsteuergesetz zur Steuermesszahl keine Regelung. Deshalb ist für diese Form des Grundbesitzes die im bundesgesetzlich geregelten Grundsteuergesetz geltende Steuermesszahl von 0,55 ‰ (§ 14 GrStG i.V.m. Art. 10 Abs. 1 S. 1 BayGrStG-E) auch in Bayern zur Ermittlung des Grundsteuermessbetrags heranzuziehen.

Bei Grundstücken ist zur Berechnung des Grundsteuermessbetrags der Äquivalenzbetrag mit der Grundsteuermesszahl zu multiplizieren (Art. 1 Abs. 2 BayGrStG-E). Die Grundsteuermesszahl beträgt grundsätzlich 100 %. Nach dieser Grundsatzregelung stimmt der Grundsteuermessbetrag mit dem Äquivalenzbetrag überein (Art. 4 Abs. 1 S. 1 BayGrStG-E).¹³³ Die Grundsteuermesszahl von 100 % gilt allerdings nur für den Grund und Boden sowie für die Nutzflächen des Gebäudes. Soweit das Gebäude für Wohnzwecke genutzt wird, ermäßigt sich die Grundsteuermesszahl auf 70 % (Art. 4 Abs. 1 S. 2 BayGrStG-E). Die 30%ige Reduzierung der Grundsteuermesszahl für die Wohnflächen beruht auf einem Lenkungszweck. Durch diese Begünstigung soll dem grundlegenden Bedürfnis nach Wohnraum angemessen Rechnung getragen werden.¹³⁴ Dieser Lenkungszweck wird – allerdings zum Teil technisch auf einem anderen Weg – auch in Baden-Württemberg, im Saarland und in Sachsen sowie von den drei Bundesländern, die ein Flächenmodell mit Lage-Faktor vorsehen (Hamburg, Hessen und Niedersachsen), verfolgt. In den einzelnen Landesgrundsteuergesetzen wird die Begünstigung jeweils lediglich dem Grunde nach begründet. Zu den Kriterien, nach denen das konkrete Ausmaß festgelegt wird, gibt es in keinem der Landesgrundsteuergesetze Erläuterungen.

¹³² Eine flächenorientierte Bemessungsgrundlage lässt sich im Hinblick auf die Verteilungswirkungen begründen, wenn man davon ausgeht, dass sich der Wert des Grundbesitzes mit der Fläche des Grund und Bodens bzw. mit der Größe des Gebäudes linear erhöht. Es ist zu vermuten, dass diese Annahme nicht zutrifft.

¹³³ Aufgrund des unterschiedlichen methodischen Ansatzes ist die Steuermesszahl eines Flächenmodells mit der Steuermesszahl eines wertorientierten Grundsteuermodells nicht vergleichbar.

¹³⁴ Vgl. Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 19.

e. Steuermesszahl für bestimmte Nutzungsformen

Im Bayerischen Grundsteuergesetz finden sich weitere auf einem Lenkungseffekt beruhende Entlastungen. Diese stimmen zum Teil mit der bundesgesetzlichen Regelung und dem Landesgrundsteuergesetz von Baden-Württemberg überein:¹³⁵

- Für Wohnflächen, bei denen eine enge räumliche Verbindung mit dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft des Steuerschuldners besteht, wird die Grundsteuermesszahl um 25 % ermäßigt (Art. 4 Abs. 2 BayGrStG-E).

Diese Begünstigung ist in der bundesgesetzlichen Regelung nicht vorgesehen.

- Für Gebäudeflächen (Wohn- und Nutzflächen), bei denen ein Baudenkmal nach Art. 1 Abs. 2 S. 1 oder Abs. 3 Bayerisches Denkmalschutzgesetz vorliegt, reduziert sich die Grundsteuermesszahl um 25 % (Art. 4 Abs. 3 BayGrStG-E).

Bei der bundesgesetzlichen Regelung und in Baden-Württemberg beläuft sich die Begünstigung nur auf 10 %. Allerdings bezieht sich der Abschlag nach der bundesgesetzlichen Regelung auf den gesamten Grundsteuerwert (= Grund und Boden zuzüglich Gebäude)¹³⁶ und in Baden-Württemberg konzeptionsbedingt auf den Bodenwert.

- Für Wohnflächen im sozialen Wohnungsbau wird die Grundsteuermesszahl um 25 % ermäßigt (Art. 4 Abs. 4 BayGrStG-E).

Diese Reduzierung ist hinsichtlich des Prozentwerts mit der bundesgesetzlichen Regelung und den Begünstigungen in Baden-Württemberg vergleichbar. Allerdings wird in Bayern die Minderung nur für die Wohnflächen gewährt, d.h. nicht für den Teil der Bemessungsgrundlage, der auf den Grund und Boden entfällt.

¹³⁵ Die Begünstigungen können kumulativ wirken (Art. 5 Abs. 5 BayGrStG-E). Zum Vergleich mit den in Hamburg, Hessen und Niedersachsen (jeweils Flächenmodell mit Lage-Faktor) vorgesehenen Begünstigungen siehe Abschnitt A. II.3.d. (S. 104).

¹³⁶ Aufgrund der Art und Weise der Berechnung des Grundsteuerwerts kann bei der bundesgesetzlichen Regelung nicht in allgemeiner Form angegeben werden, welchen Anteil ein Gebäude am Grundsteuerwert hat. Im Gegensatz dazu ist es bei einem Flächenmodell leicht erkennbar, wie hoch der auf das Gebäude entfallende Äquivalenzbetrag ist.

f. Möglichkeit zur Differenzierung des Hebesatzes

Nach der bundesgesetzlichen Regelung kann zwar eine Gemeinde den Hebesatz für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sowie für Grundstücke unterschiedlich festsetzen. Innerhalb der beiden Vermögensarten muss der Hebesatz allerdings einheitlich sein (§ 25 Abs. 4 GrStG). Von dieser Grundaussage gibt es im Bayerischen Grundsteuergesetz mit der Möglichkeit zur Einführung von räumlich zonierte Hebesätzen einerseits und von reduzierten Hebesätzen zur Förderung oder Privilegierung von bestimmten Nutzungsformen andererseits zwei Abweichungen (Art. 5 Abs. 1 BayGrStG-E).¹³⁷

Gemeinden mit mindestens 5.000 Einwohnern können zur Abbildung von Unterschieden in der infrastrukturellen Erschließung des Gemeindegebiets oder zur Verfolgung städtebaulicher Ziele verschiedene Hebesatzgebiete ausweisen und für diese jeweils gesonderte Hebesätze festlegen (räumlich zonierte Hebesätze, Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 BayGrStG-E). Unterschiede in der infrastrukturellen Erschließung können sich beispielsweise aus einer abweichenden Infrastrukturdichte zwischen dem Stadtkern und dörflichen, land- und forstwirtschaftlich geprägten Siedlungen ergeben. Als städtebauliche Zielsetzung sind unter anderem Maßnahmen zur Nachverdichtung und zur Eindämmung des Flächenverbrauchs sowie die Deckung eines erhöhten Bedarfs an Wohn- und Arbeitsstätten denkbar. Die Anzahl und die räumliche Abgrenzung der Hebesatzgebiete können sich insbesondere an lokalen Verhältnissen und an städtebaulichen Aspekten orientieren. Die gesonderten Hebesätze können sowohl höher als auch niedriger sein als der von der Gemeinde festgesetzte allgemeine Hebesatz. Durch räumlich zonierte Hebesätze werden Grundstücke in bestimmten Gebieten höher oder niedriger besteuert als in anderen Teilen derselben Gemeinde. Insoweit kommt es also zu einer Durchbrechung des bei einem Flächenmodell ansonsten geltenden Konzepts einer lageunabhängigen Besteuerung.

Über eine Reduzierung des Hebesatzes für Wohnflächen im Zusammenhang mit Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, für Gebäudeflächen von Baudenkmalern und für Wohnflächen im sozialen Wohnungsbau können die vom Landesgesetzgeber vorgesehenen Förderungen oder Privilegierungen über eine Reduzierung der Grundsteuermesszahl auf Ebene einer Gemeinde durch eine Senkung des Hebesatzes verstärkt werden (reduzierte Hebesätze zur Förderung oder Privilegierung von bestimmten Nutzungsformen, Art. 5

¹³⁷ Vgl. Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 20–21. Die beiden Optionen können von einer Gemeinde einzeln oder zusammen genutzt werden.

Abs. 1 Nr. 2 BayGrStG-E). Diese Maßnahme steht allen Gemeinden offen, d.h. sie kann im Gegensatz zur Option, räumlich zonierte Hebesätze einzuführen, auch von Gemeinden mit weniger als 5.000 Einwohnern ausgeübt werden.

Begründet werden die den Gemeinden eingeräumten Wahlmöglichkeiten mit dem Ziel einer Stärkung des kommunalen Selbstbestimmungsrechts.¹³⁸ Bei der Option, für bestimmte Zwecke gesonderte Hebesätze einzuführen, handelt es sich um eine Besonderheit in Bayern. Andere Bundesländer gewähren ihren Gemeinden keinen derartigen steuerpolitischen Gestaltungsspielraum. Sie führen dazu, dass auch von den Gemeinden bestimmte Lenkungsziele verfolgt werden können.

Die Aufteilung des Besteuerungsverfahrens zwischen den Finanzbehörden und den Gemeinden beruht auf der Idee, dass über die Festlegung der Bemessungsgrundlage und der Steuermesszahl im ersten Schritt durch die landesgesetzlichen Vorschriften bestimmt wird, wie die Verteilung der Grundsteuer innerhalb einer Gemeinde auf die Bürger und Unternehmen vorgenommen wird. Durch die Entscheidung über den Hebesatz legt eine Gemeinde im zweiten Schritt die Höhe der Belastung fest. Durch die Option zur Einführung von differenzierten Hebesätzen wird diese Grundidee modifiziert, d.h. die Gemeinden können durch ihre Hebesatzpolitik gleichfalls auf die Verteilung der Grundsteuer auf die Bürger und Unternehmen innerhalb ihrer Gemeinde Einfluss nehmen.

g. Grundsteuer C

Art. 5 Abs. 2 BayGrStG-E erklärt die in der bundesgesetzlichen Regelung (§ 25 Abs. 5 GrStG) für die Gemeinden bestehende Möglichkeit zur Einführung einer Grundsteuer C für nicht anwendbar. Die Gemeinden in Bayern können damit für baureife Grundstücke grundsätzlich keinen höheren Hebesatz festlegen. Dieser Einschränkung des steuerpolitischen Spielraums der Gemeinden steht aber gegenüber, dass Gemeinden mit mindestens 5.000 Einwohnern zur Abbildung von Unterschieden in der infrastrukturellen Erschließung des Gemeindegebiets oder zur Verfolgung städtebaulicher Ziele mehrere Hebesatzgebiete ausweisen und für diese jeweils gesonderte Hebesätze festlegen können (Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 BayGrStG-E).

¹³⁸ Vgl. Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 2.

4. Administrierbarkeit

Als ein wesentlicher Vorteil des Flächenmodells wird in der Gesetzesbegründung zum Bayerischen Grundsteuergesetz mehrfach angeführt, dass die Befolgungskosten sehr niedrig sind.¹³⁹ Der Steuerpflichtige muss lediglich vier Angaben machen. Die weiteren für die Grundsteuer relevanten Daten ergeben sich aus dem Gesetz bzw. dem von der Gemeinde festgesetzten Hebesatz:¹⁴⁰

- Lage des Gebäudes (ist zwar grundsätzlich nicht bewertungsrelevant, wird allerdings für die Durchführung des Besteuerungsverfahrens benötigt)
- Grundstücksfläche
- Wohnfläche
- Nutzfläche

Die Konzeption des Flächenmodells erleichtert es wesentlich, das Besteuerungsverfahren IT-gestützt durchzuführen.

Für die Bestimmung der Wohn- und Nutzfläche sind in Art. 2 BayGrStG-E einige Typisierungen enthalten, die zu einer weiteren Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens führen. Dem Ziel einer Erleichterung des Besteuerungsverfahrens dienen beispielsweise die Ausführungen zur Behandlung von häuslichen Arbeitszimmern, von Garagen und von kleinen Nebengebäuden. In der Gesetzesbegründung sind weitere Hinweise enthalten, wie die Ermittlung der Wohn- und Nutzfläche so durchgeführt werden kann, dass die Befolgungskosten möglichst gering ausfallen. Dazu gehören beispielsweise der Verweis auf die Wohnflächenverordnung (zur Bestimmung der Wohnfläche) und der Hinweis auf die DIN 277 (zur Bestimmung der Nutzfläche) und die Regelung, dass nicht genutzte Gebäudeflächen, die zuvor Wohnzwecken dienten, bis zu einer Nutzung zu anderen Zwecken weiterhin als zu Wohnzwecken genutzt gelten (z.B. relevant bei vorübergehendem Leerstand von vermietetem Wohnraum). Eine große Erleichterung stellt auch die Möglichkeit dar, bei zu unternehmerischen Zwecken genutzten Gebäuden, bei denen die Fläche nicht bekannt ist, die Kubikmeter des umbauten Raums eines Gebäudes durch Anwendung von hinreichend gesicherten Erkennt-

¹³⁹ Vgl. Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, insbesondere 1, 12.

¹⁴⁰ Zusätzlich sind Angaben zur Person des Steuerpflichtigen zu machen (z.B. Anschrift, Aktenzeichen, steuerliche Identifikationsnummer, Kontoverbindung).

nissen und Methoden in die für das Flächenmodell benötigten qm-Angaben umzurechnen.¹⁴¹

Die in der bundesgesetzlichen Regelung anzuwendenden Bewertungsregeln sind zwar sehr umfangreich und komplex. Aufgrund der sowohl beim Ertragswertverfahren als auch beim Sachwertverfahren vorgenommenen zahlreichen Typisierungen sind vom Steuerpflichtigen dennoch nur relativ wenig Angaben zu machen.¹⁴² Der in Tabelle 15 vorgenommene Vergleich der nach dem Bayerischen Grundsteuergesetz und nach der bundesgesetzlichen Regelung vom Steuerpflichtigen zu machenden Angaben zeigt, dass bei dem in Bayern geltenden Flächenmodell die Angabe der Grundstücksart und der Gebäudeart (nach der bundesgesetzlichen Regelung beim Sachwertverfahren relevant) sowie des Baujahrs des Gebäudes entfallen. Bei der Angabe zur Lage des Grundstücks und der Fläche des Grund und Bodens besteht zwischen den beiden Grundsteuermodellen Übereinstimmung. Die Angabe zur Fläche des Gebäudes wird bei beiden Grundsteuermodellen benötigt, allerdings gelten für die Ermittlung der Wohnfläche im Bayerischen Grundsteuergesetz einige Erleichterungen. Bei nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden unterscheidet sich der Verwaltungsaufwand deutlich, da die Nutzfläche (Bayern) einfacher zu bestimmen ist als die Brutto-Grundfläche (bundesgesetzliche Regelung).

Tabelle 15: Vergleich der Befolgungskosten in Bayern mit den bei der bundesgesetzlichen Regelung aus Sicht der Steuerpflichtigen

Bayerisches Grundsteuergesetz	bundesgesetzliche Regelung	Vergleich
Lage der Immobilie (Gemeinde, Straße, Flurstücknummer)	Lage der Immobilie	Übereinstimmung (in Bayern grundsätzlich nur für die Durchführung des Verfahrens notwendig)
Grundstücksfläche	Grundstücksfläche	Übereinstimmung
.-	Grundstücksart / Gebäudeart	entfällt in Bayern
Wohnfläche	Wohnfläche	grundsätzlich gleich, aber in Bayern Vereinfachungen
Nutzfläche	Brutto-Grundfläche	grundsätzlich gleich, aber in Bayern mehr Vereinfachungen
.-	Baujahr	entfällt in Bayern

¹⁴¹ Siehe hierzu im Einzelnen Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 15–17.

¹⁴² Siehe hierzu Abschnitt A.IV.4. (S. 61).

Unabhängig vom gewählten Grundsteuermodell ist zum 1.1.2022 eine Hauptfeststellung durchzuführen. Insoweit ist es unvermeidlich, dass die Grundsteuerreform mit einer Arbeitsbelastung der Steuerpflichtigen verbunden ist. In diesem Zusammenhang bereitet insbesondere die Ermittlung der Flächengrößen Probleme (absolute Betrachtung). Für einen Vergleich der Grundsteuermodelle ist aber nicht primär die absolute Höhe der Befolgungskosten von Interesse, sondern die zwischen den Grundsteuermodellen bestehenden Unterschiede. Bei dieser relativen Betrachtung sind die Unterschiede zwischen einem wertorientierten und einem flächenorientierten Grundsteuermodell allerdings wesentlich geringer, als in der steuerpolitischen Diskussion oft der Eindruck vermittelt wird.

Beim Flächenmodell ist aufgrund der Anknüpfung an physikalische Größen grundsätzlich keine turnusmäßige Hauptfeststellung notwendig. Nach Art. 6 Abs. 1 S. 2 BayGrStG-E findet konsequenterweise die entsprechende Vorgabe zur Dauer des Hauptfeststellungszeitraums in der bundesgesetzlichen Regelung (§ 221 BewG) in Bayern keine Anwendung. Dennoch haben die Steuerpflichtige bestimmte steuerliche Mitwirkungs-, Erklärungs- und Anzeigepflichten zu erfüllen (Art. 6, Art. 7 BayGrStG-E). Beispielsweise besteht bei einem Neubau, einem Abriss, einer Erweiterung, einer Änderung der Nutzungsform oder bei einem Wegfall der Voraussetzungen für eine steuerliche Erleichterung eine Anzeigepflicht (Art. 7 Abs. 2 BayGrStG-E).¹⁴³ Per Saldo fallen die Befolgungskosten auch in den Folgejahren beim Flächenmodell entsprechend dem Bayerischen Grundsteuergesetz geringer aus als nach der bundesgesetzlichen Regelung.

¹⁴³ Siehe hierzu im Einzelnen Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 21–23.

VII. Flächenmodelle mit Lage-Faktor

1. Beschreibung der Flächenmodelle mit Berücksichtigung der innergemeindlichen Lage

a. Grundidee

Der Aufbau der Flächenmodelle mit Lage-Faktor entspricht im Ausgangspunkt weitgehend dem Flächenmodell. Der sich aus der Größe einer Immobilie ergebende Wert wird allerdings durch die Hinzunahme eines Faktors modifiziert. Die Höhe dieses Faktors ist von der Lage des Grundstücks innerhalb der Gemeinde abhängig. Die Korrektur der flächenorientierten Ausgangsgröße um einen Lage-Faktor wird in den drei Bundesländern, die sich für ein Flächenmodell mit Lage-Faktor entschieden haben, an unterschiedlichen Stellen des Berechnungsschemas vorgenommen. In Hessen und Niedersachsen erfolgt die Modifikation bei der Ermittlung des Äquivalenzbetrags, d.h. bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage. In Hamburg kommt es bei Zuordnung zu einer normalen Wohnlage zu einer Reduzierung der Grundsteuermesszahl.¹⁴⁴

Für das Flächen-Faktor-Verfahren in Hessen und das Flächen-Lage-Modell in Niedersachsen stellt sich das Berechnungsschema wie folgt dar:¹⁴⁵

1. Schritt: Ermittlung des Äquivalenzbetrags¹⁴⁶
= Äquivalenzzahl × Größe des Grundstücks × **Lage-Faktor**
die Äquivalenzzahl ist für die Grundstücksfläche sowie für die Fläche des Gebäudes unterschiedlich hoch

¹⁴⁴ Zur Begründung für diese unterschiedliche Vorgehensweise siehe Abschnitt A.VII.3.a. (S. 99).

¹⁴⁵ Der Begriff „Lage-Faktor“ findet sich im Niedersächsischen Grundsteuergesetz (§ 5 NGrStG). In Hessen wird von „Faktor“ gesprochen (§ 7 HGrStG-E). Inhaltliche Unterschiede sind mit den abweichenden Begriffen nicht verbunden. Das Hamburgische Grundsteuergesetz sieht für die Modifikation der Steuermesszahl keinen bestimmten Begriff vor (§ 4 Abs. 2 HmbGrStG). In dieser Schrift wird für alle drei Bundesländer einheitlich die Bezeichnung „Lage-Faktor“ verwendet.

¹⁴⁶ Im Hessischen Grundsteuergesetz wird der Begriff „Flächenbetrag“ verwendet (§ 5 HGrStG-E). In dieser Schrift werden die Bezeichnungen von Hamburg und Niedersachsen übernommen, da sich der Begriff „Äquivalenzbetrag“ auch im Bayerischen Grundsteuergesetz findet.

2. Schritt: Ermittlung des Grundsteuermessbetrags
= Äquivalenzbetrag \times Grundsteuermesszahl

3. Schritt: Ermittlung der Grundsteuer
= Grundsteuermessbetrag \times Hebesatz

Beim Wohnlagemodell in Hamburg erfolgt die lageabhängige Modifikation bei der Bestimmung der Grundsteuermesszahl. Durch die multiplikative Verknüpfung der einzelnen Berechnungselemente ergeben sich aus der unterschiedlichen Einordnung in das Berechnungsschema allerdings materiell keine Auswirkungen auf die Höhe der zu zahlenden Grundsteuer:

1. Schritt: Ermittlung des Grundsteuerwerts (= Summe der Äquivalenzbeträge)
= Äquivalenzzahl \times Größe des Grundstücks
die Äquivalenzzahl ist für die Grundstücksfläche sowie für die Fläche des Gebäudes unterschiedlich hoch

2. Schritt: Ermittlung des Grundsteuermessbetrags
= Grundsteuerwert \times Grundsteuermesszahl \times **Lage-Faktor**

3. Schritt: Ermittlung der Grundsteuer
= Grundsteuermessbetrag \times Hebesatz

Die drei Flächenmodelle mit Lage-Faktor unterscheiden sich nicht nur hinsichtlich der Art und Weise der Berücksichtigung der innergemeindlichen Lage innerhalb des Berechnungsschemas. Bedeutsamer sind die Abweichungen bei der inhaltlichen Ausgestaltung des Lage-Faktors:

- In Hamburg wird für die Berechnung des Lage-Faktors zwischen guten und normalen Wohnlagen differenziert. Es erfolgt also eine Einteilung in zwei Gruppen. Bei Wohnflächen in normalen Wohnlagen wird die Grundsteuermesszahl um 25 % reduziert. Bei Wohnflächen in guten Wohnlagen unterbleibt eine Senkung der Grundsteuermesszahl (§ 4 Abs. 2 Hmb-GrStG).
- In Hessen und in Niedersachsen wird der Äquivalenzbetrag mit einem Lage-Faktor multipliziert, bei dem der für das betrachtete Grundstück relevante Bodenrichtwert zum durchschnittlichen Bodenrichtwert in der betreffenden Gemeinde in Bezug gesetzt wird und der sich daraus ergebende Quotient mit dem Faktor „0,3“ potenziert wird. In diesen beiden

Bundesländern wird also für die Berechnung des Lage-Faktors eine stetige Funktion verwendet (§ 7 HGrStG-E, § 5 NGrStG):¹⁴⁷

(Bodenrichtwert des Grundstücks / durchschnittlicher Bodenrichtwert der Gemeinde)^{0,3}

Die inhaltliche Ausgestaltung und die Ausführungen in der Gesetzesbegründung sind in den drei Landesgrundsteuergesetzen, die einen Lage-Faktor vorsehen, in weiten Bereichen mit denen des Bayerischen Grundsteuergesetzes vergleichbar. Deshalb erfolgt im Folgenden eine Konzentration darauf, welche Auswirkungen sich in Hamburg, Hessen und Niedersachsen aus dem Einbezug des Lage-Faktors in ein flächenorientiertes Grundsteuermodell ergeben.¹⁴⁸

b. Einzeldarstellung

Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft werden entweder die bundesgesetzliche Regelung unverändert übernommen (so in Hessen)¹⁴⁹ oder in Anlehnung an die Vorgehensweise in Bayern (Art. 9 BayGrStG-E) geringfügig modifiziert (§ 9 HmbGrStG, § 11 NGrStG).

Bei unbebauten und bebauten Grundstücken werden zur Ermittlung des Äquivalenzbetrags in den drei Bundesländern mit einem Flächenmodell mit Lage-Faktor weitgehend die gleichen Äquivalenzzahlen herangezogen wie in Bayern:¹⁵⁰

- Für die Fläche des Grund und Bodens beträgt die Äquivalenzzahl grundsätzlich 0,04 €/qm. Bei übergroßen Grundstücken erfolgt in Anlehnung an die Vorgehensweise in Bayern in Hamburg und Niedersachsen (aber

¹⁴⁷ § 5 Abs. 3 NGrStG enthält den Begriff „Durchschnittsbodenwert“. In dieser Schrift wird einheitlich die Bezeichnung „durchschnittlicher Bodenrichtwert“ verwendet.

¹⁴⁸ Zur Vorgehensweise beim Flächen-Faktor-Verfahren siehe *Löhr*, BB 2020, 1687.

¹⁴⁹ Die Anwendung der bundesgesetzlichen Regelung ergibt sich daraus, dass das Hessische Grundsteuergesetz für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft keine Regelung enthält, vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 2, 10.

¹⁵⁰ Eine geringfügige formale Abweichung ergibt sich daraus, dass in Hessen der Begriff „Flächenbetrag“ anstelle der Bezeichnung „Äquivalenzbetrag“ verwendet wird und für die Äquivalenzzahl keine eigenständige Bezeichnung verwendet wird.

nicht in Hessen) eine Reduzierung der für den Grund und Boden anzusetzenden Äquivalenzzahl (Art. 3 BayGrStG-E im Vergleich zu § 3 Abs. 2 HmbGrStG, § 5 Abs. 1 HGrStG-E, § 4 Abs. 2 NGrStG).

- Für die zu Wohnzwecken oder zu anderen Zwecken genutzten Flächen des Gebäudes gilt eine Äquivalenzzahl von 0,50 €/qm (§ 3 Abs. 1 HmbGrStG, § 5 Abs. 2, 3 HGrStG-E, § 4 Abs. 1 NGrStG). Für die Bestimmung der Wohn- bzw. Nutzflächen eines Gebäudes sind Vereinfachungen vorgesehen, die sich gegenüber den in Bayern geltenden Regeln im Detail geringfügig unterscheiden (Art. 2 BayGrStG-E im Vergleich zu § 2 HmbGrStG, § 5 Abs. 2–5 HGrStG-E, § 3 NGrStG).

Die Grundsteuermesszahl beträgt wie in Bayern grundsätzlich 100 %. Für Wohnflächen wird die Grundsteuermesszahl bei den drei Flächenmodellen mit Lage-Faktor gleichfalls auf 70 % reduziert (Art. 4 Abs. 1 BayGrStG-E, § 4 Abs. 1 HmbGrStG, § 6 Abs. 1, 2 HGrStG-E, § 6 Abs. 1 NGrStG).¹⁵¹

Bei den bislang vorgestellten Regelungen besteht grundsätzlich Übereinstimmung mit dem in Bayern vorgesehenen Flächenmodell. Das charakteristische Merkmal der Flächenmodelle mit Lage-Faktor ist darin zu sehen, dass – im Gegensatz zum (reinen) Flächenmodell – die Lage des Grundstücks innerhalb der Gemeinde berücksichtigt wird. Bei der Art und Weise der Ausgestaltung der Modifikation unterscheidet sich der Ansatz in Hamburg von dem in Hessen und Niedersachsen vorgesehenen Grundsteuermodell nicht nur hinsichtlich der Einordnung in das Berechnungsschema, sondern insbesondere in Bezug auf das methodische Vorgehen.

In **Hamburg** wird die Grundsteuermesszahl nach der Wohnlage differenziert (§ 4 Abs. 2 HmbGrStG). Bei einer guten Wohnlage bleibt es bei der für Wohnflächen allgemein geltenden Steuermesszahl von 70 %. Bei einer normalen Wohnlage wird die Grundsteuermesszahl um 25 % auf 52,50 % (= $70\% \times [1,00 - 0,25]$) reduziert. Mit der Differenzierung der Grundsteuermesszahl werden insbesondere Stadtentwicklungsgesichtspunkte berücksichtigt. Ziel ist es, über eine geringere Grundsteuerbelastung normale Wohnlagen für Mieter und Eigentümer attraktiver zu machen.¹⁵² Die Einteilung in gute und normale Wohnlagen wird in einer vom Hamburger Senat erlassenen Rechtsverordnung bestimmt. Dieser Rechtsverordnung liegt das Hambur-

¹⁵¹ Die Grundsteuermesszahl wird bereits an dieser Stelle angesprochen, weil so das Konzept der drei um einen Lage-Faktor modifizierten Flächenmodelle klarer herausgearbeitet werden kann.

¹⁵² Vgl. Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drs. 22/3583, 9.

ger Wohnlagenverzeichnis zugrunde, das für die Erstellung des Hamburger Mietenspiegels herangezogen wird, um Mietwohnungen in die Wohnlagenkategorien „gut“ oder „normal“ einzustufen. Für die Zuordnung eines Wohngebiets zu einer der beiden Wohnlagenkategorien werden neun Indikatoren herangezogen: Statusindex (mit einem Gewicht von 26 %), Bodenrichtwert (20 %), Grünflächenanteil (16 %), Einwohnerdichte (13 %), Art der Straße (11 %), Anbindung an den öffentlichen Nahverkehr (6 %), Lärmbelastung (5 %), Entfernung zur Metrobusstation (3 %) und Entfernung zum Einzelhandel (1 %).¹⁵³

In **Hessen** und in **Niedersachsen** wird der Flächenbetrag bzw. Äquivalenzbetrag durch den Einbezug der Bodenrichtwerte modifiziert. Ausgangspunkt für die Berechnung des Lage-Faktors stellt der Bodenrichtwert des betrachteten Grundstücks dar (§ 7 Abs. 2 HGrStG-E, § 5 Abs. 2 NGrStG).¹⁵⁴ Dieser individuelle Bodenrichtwert ist durch den durchschnittlichen Bodenrichtwert der Gemeinde zu dividieren (§ 7 Abs. 1 HGrStG-E, § 5 Abs. 1 NGrStG). In Hessen ist der durchschnittliche Bodenrichtwert als flächengewichteter Mittelwert zu berechnen (§ 7 Abs. 3 HGrStG-E).¹⁵⁵ In Niedersachsen ergibt sich der durchschnittliche Bodenrichtwert als Median aller in der Gemeinde liegenden Bodenrichtwerte (§ 5 Abs. 3 NGrStG).¹⁵⁶ Das Verhältnis des für das betrachtete Grundstück geltenden Bodenrichtwerts zum durchschnittlichen Bodenrichtwert der Gemeinde, in der das zu bewertende Grundstück belegen ist, geht nicht linear in die Berechnung des Lage-Faktors ein, vielmehr

¹⁵³ Vgl. Hansestadt Hamburg (2019), 5. Zu den methodischen Grundlagen und zur konkreten Einteilung der Wohnlagen in Hamburg siehe die umfangreichen Erläuterungen auf <https://www.hamburg.de/wohnlagenverzeichnis/> (zuletzt aufgerufen am 7.10.2021) und die dort abrufbaren Berichte.

¹⁵⁴ Da im Außenbereich nach § 35 BauGB in der Regel nur Bodenrichtwerte für land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen vorliegen, wird in Hessen für den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ersatzweise 10 % des durchschnittlichen Bodenrichtwerts der Gemeinde angesetzt. Dadurch wird in typisierender Weise berücksichtigt, dass im Außenbereich die Erreichbarkeit und die Möglichkeiten zur Nutzung der kommunalen Infrastruktur stark eingeschränkt sind, vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 20.

¹⁵⁵ Vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 21.

¹⁵⁶ In Niedersachsen wird deshalb der Median herangezogen, damit Flächen im Außenbereich keinen als unangemessen angesehenen Einfluss auf den Durchschnitt nehmen, vgl. Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 24.

wirkt es sich durch die Potenzierung mit einem Exponenten von 0,3 lediglich in abgeschwächter Form aus (§ 7 Abs. 1 HGrStG-E, § 5 Abs. 1 NGrStG):¹⁵⁷

(Bodenrichtwert des Grundstücks / durchschnittlicher Bodenrichtwert der Gemeinde)^{0,3}.

2. Analyse der Faktoren, die sich auf die Höhe der Grundsteuer auswirken

Bei den drei Flächenmodellen mit Lage-Faktor wirken sich wie im Flächenmodell insbesondere drei Daten auf die Bemessungsgrundlage aus. Der Äquivalenzbetrag fällt umso höher aus, je größer die Fläche des Grund und Bodens, je größer die Wohnfläche des Gebäudes und je größer die Nutzfläche des Gebäudes ist.

Die Art der Nutzung des Gebäudes ist bei jedem der Flächenmodelle mit Lage-Faktor aufgrund der Reduzierung der Grundsteuermesszahl für Wohnflächen von 100 % auf 70 % für die Bemessungsgrundlage relevant (§ 4 Abs. 1 HmbGrStG, § 6 Abs. 1, 2 HGrStG-E, § 6 Abs. 1 NGrStG).

Hinsichtlich des Einflusses der innergemeindlichen Lage eines Grundstücks bestehen zwischen Hamburg einerseits sowie Hessen und Niedersachsen andererseits erhebliche Unterschiede. In **Hamburg** ist für die Grundsteuer darauf abzustellen, ob das Grundstück in einer guten oder in einer normalen Wohnlage belegen ist. Die Reduzierung der Steuermesszahl nach § 4 Abs. 2 HmbGrStG bei Gebäuden, die in einer normalen Wohnlage belegen sind, ist durch drei Merkmale gekennzeichnet:

- Die Reduzierung der Steuermesszahl wird nur für die Wohnflächen vorgenommen. Beim Grund und Boden sowie bei nicht zu Wohnzwecken genutzten Flächen eines Gebäudes unterbleibt ein Abschlag, so dass sich für diese beiden Komponenten die Lage der Immobilie innerhalb von Hamburg auf die Grundsteuermesszahl nicht auswirkt.
- Der Abschlag von der Steuermesszahl für Wohnflächen in normaler Lage beträgt einheitlich 25 %. Damit kommen bei Wohnflächen lediglich zwei Steuermesszahlen zur Anwendung: 70 % bei guter Wohnlage oder 52,50 % (= 70 % × [1,00-0,25]) bei normaler Wohnlage. Die Lage eines

¹⁵⁷ Vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 19–21; Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 22–23 (jeweils mit einer grafischen Darstellung der Wirkung der Potenzierung auf die Höhe des Lage-Faktors).

für Wohnzwecke genutzten Gebäudes führt also zu einer Einteilung in zwei Kategorien (Entweder-oder-Zuordnung).

- Für die Zuordnung zu einer guten oder normalen Wohnlage geht der Bodenrichtwert nur mit einem Gewicht von 20 % ein. Für die verbleibenden 80 % werden zusätzlich acht Kriterien herangezogen: Statusindex, Grünflächenanteil, Einwohnerdichte, Art der Straße, Anbindung an den öffentlichen Nahverkehr, Lärmbelastung, Entfernung zur Metrobusstation und Entfernung zum Einzelhandel.¹⁵⁸ Die große Bandbreite der Bodenrichtwerte zwischen den verschiedenen Gebieten von Hamburg wirkt sich damit nur in abgeschwächter Form auf die Höhe der Grundsteuer aus.

In Hamburg wird weder bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage noch bei der Ausgestaltung der Grundsteuermesszahl eine Unterscheidung danach vorgenommen, ob es sich um einen Neubau oder einen Altbau handelt.¹⁵⁹ Damit ist es entsprechend dem Grundkonzept einer Flächensteuer in Hamburg für die Grundsteuer nicht bedeutsam, wie alt das Gebäude ist, d.h. in welchem Jahr es hergestellt wurde, und in welchem Zustand sich das Gebäude befindet.

In **Hessen** und in **Niedersachsen** wirkt sich die innergemeindliche Lage eines Grundstücks über den Bodenrichtwert auf die Grundsteuer aus (§ 7 HGrStG-E, § 5 NGrStG). Im Vergleich zu Hamburg bestehen folgende Gemeinsamkeiten und Unterschiede:

- Der sich nach dem Flächenmodell ergebende Wert wird in Hessen und Niedersachsen mit dem Lage-Faktor multipliziert (§ 4 Abs. 1 HGrStG-E, § 2 Abs. 3 NGrStG). Dies bedeutet, dass sich der Bodenrichtwert und damit die innergemeindliche Lage auf die Höhe der Bemessungsgrundlage auswirkt. Demgegenüber führt in Hamburg die Zuordnung zu einer der beiden Wohnlagen zu einer Differenzierung der Steuermesszahl. Materiell bedeutsame Auswirkungen ergeben sich allerdings aus der unterschiedlichen Vorgehensweise nicht.
- Für die innergemeindliche Differenzierung des Lage-Faktors wird in Hessen und Niedersachsen mit dem Bodenrichtwert nur eine Einfluss-

¹⁵⁸ Vgl. Hansestadt Hamburg (2019), 5.

¹⁵⁹ Das Alter des Gebäudes wirkt sich möglicherweise mittelbar aus, wenn in einer Wohnlage die Gebäude ein vergleichbares Baujahr aufweisen und dies die Einarbeitung dieses Gebiets beeinflusst.

größe herangezogen, während sich in Hamburg die Zuordnung zu einer der beiden Wohnlagen nach neun Kriterien bestimmt.

- In Hessen und Niedersachsen hängt der Lage-Faktor nicht von der absoluten Höhe des Bodenrichtwerts ab, sondern von dem Verhältnis zwischen dem konkreten Bodenrichtwert und dem durchschnittlichen Bodenrichtwert in der Gemeinde, in der das zu bewertende Grundstück belegen ist.
- Der Lage-Faktor kann in Hessen und Niedersachsen sowohl zu einer Erhöhung als auch zu einer Minderung der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen. Ob der Lage-Faktor größer oder niedriger als Eins ausfällt, bestimmt sich danach, ob der Bodenrichtwert des betrachteten Grundstücks über oder unter dem durchschnittlichen Bodenrichtwert der Gemeinde liegt. In Hamburg ist lediglich ein Abschlag von der Steuermesszahl vorgesehen, der bei einer normalen Wohnlage zur Anwendung kommt. Ein Zuschlag wird nicht vorgenommen.
- Der Lage-Faktor kann aufgrund der Abhängigkeit vom Verhältnis zwischen dem Bodenrichtwert und dem durchschnittlichen Bodenrichtwert in Hessen und Niedersachsen unterschiedlich hoch ausfallen, während in Hamburg nur ein einheitlicher Abschlag von der Steuermesszahl für Wohnflächen in normaler Wohnlage vorgenommen wird. In Hessen und Niedersachsen ist der Lage-Faktor umso größer, je höher der Quotient aus Bodenrichtwert des Grundstücks und durchschnittlicher Bodenrichtwert der Gemeinde ist. Eine Erhöhung dieses Quotienten führt aber nicht zu einem linearen Anstieg des Lage-Faktors, vielmehr wird der Anstieg des Lage-Faktors durch die Potenzierung mit dem Exponenten „0,3“ abgeschwächt. Der Lage-Faktor wird damit davon beeinflusst, wie groß die Gemeinde ist, in der das zu bewertende Grundstück belegen ist. Dieser Effekt ist darauf zurückzuführen, dass die Bodenrichtwerte innerhalb des Gemeindegebiete tendenziell eine umso größere Bandbreite aufweisen, je größer eine Gemeinde ist. Die in den Grundsteuermodellen in Hessen und Niedersachsen vorgenommene Modifikation des Flächenmodells ist also insbesondere in großen Gemeinden bedeutsam. Bei kleinen Gemeinden wirkt sich die Abweichung gegenüber der Grundform eines Flächenmodells nicht (es gibt in der Gemeinde nur einen Bodenrichtwert) oder nur wenig (geringe Bandbreite der Bodenrichtwerte) aus.
- Der Lage-Faktor wird in Hessen und Niedersachsen sowohl für den Grund und Boden als auch für das Gebäude angewendet. Es ist auch unbeachtlich, ob das Grundstück unbebaut oder bebaut ist und ob bei bebauten Grundstücken das Gebäude zu Wohnzwecken oder zu anderen Zwecken

genutzt wird. Demgegenüber wirkt sich in Hamburg die Lage innerhalb dieses Stadtstaats lediglich auf die Wohnflächen des Gebäudes aus.

- Da bei Ermittlung des Lage-Faktors in Hessen und Niedersachsen ausschließlich die Bodenrichtwerte herangezogen werden, hängt in diesen beiden Bundesländern die Bewertung für die Grundsteuer nicht davon ab, in welchem Jahr das Gebäude errichtet wurde, d.h. ob es sich um einen Neubau oder um einen Altbau handelt. In Hamburg ist es für die Bestimmung des Lage-Faktors gleichfalls nicht entscheidend, in welchem Jahr das zu bewertende Objekt erstellt wurde.

In der Tabelle 16 wird der in Hessen und Niedersachsen vom Verhältnis zwischen dem Bodenrichtwert des betrachteten Grundstücks und dem durchschnittlichen Bodenrichtwert der Gemeinde ausgehende Einfluss auf den Lage-Faktor ausgewiesen. Stimmt der Bodenrichtwert des zu bewertenden Grundstücks mit dem durchschnittlichen Bodenrichtwert überein, beträgt der Lage-Faktor 1,00, d.h. die grundsteuerliche Bemessungsgrundlage unterscheidet sich gegenüber dem Flächenmodell nicht. Beträgt der Bodenrichtwert für das zu bewertende Grundstück 150 % bzw. 200 % des durchschnittlichen Bodenrichtwerts, führt dies zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage um 13 % bzw. 23 %. Umgekehrt beläuft sich der Lage-Faktor bei einem Bodenrichtwert von 75 % bzw. 50 % des durchschnittlichen Bodenrichtwerts auf 0,92 bzw. 0,81. Der degressive Verlauf des Lage-Faktors wird auch daran deutlich, wenn eine sehr hohe Bandbreite der Bodenrichtwerte vorliegt. Beträgt der Bodenrichtwert beispielsweise das Zwanzigfache oder umgekehrt lediglich 5 % des durchschnittlichen Bodenrichtwerts errechnet sich ein Lage-Faktor von 2,46 bzw. von 0,41, d.h. nur knapp das 2,5-Fache bzw. etwas weniger als die Hälfte.

Tabelle 16: Lage-Faktor bei den Grundsteuermodellen von Hessen und Niedersachsen

Bodenrichtwert / durchschnittlicher Bodenrichtwert	Lage-Faktor
0,05	0,41
0,10	0,50
0,20	0,62
0,33	0,72
0,50	0,81
0,75	0,92
1,00	1,00
1,50	1,13
2,00	1,23
3,00	1,39
5,00	1,62
10,00	2,00
20,00	2,46

Vergleicht man ein Grundstück, bei dem der Bodenrichtwert die Hälfte des durchschnittlichen Bodenrichtwerts beträgt, mit einem Grundstück, für das der Bodenrichtwert das Dreifache des Durchschnittswerts ausmacht, ergeben sich Lage-Faktoren von 0,81 bzw. 1,39. Hieraus errechnet sich eine Spreizung des Lage-Faktors von 1,72 ($= 1,39 / 0,81$), obwohl sich die Bodenrichtwerte um das Sechsfache unterscheiden ($= 3,00 / 0,50$).

3. Beurteilung des methodischen Ansatzes

a. Vergleich mit der Leitlinie

Ausgangspunkt der Grundsteuermodelle in Hamburg, Hessen und Niedersachsen bildet eine flächenorientierte Besteuerung. Insoweit kann für die Beurteilung auf die Ausführungen zum Bayerischen Grundsteuergesetz verwiesen werden.¹⁶⁰ Die Abweichungen bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor gegenüber dem (reinen) Flächenmodell beruhen auf der Überlegung, dass die sich bei einer ausschließlichen Orientierung an der Fläche eines Grundstücks ergebenden Belastungswirkungen als unbefriedigend angesehen werden. Deshalb wird angestrebt, bei der Verteilung der Grundsteuer

¹⁶⁰ Siehe hierzu Abschnitt A.VI.3. (S. 77). Zur Beurteilung der Landesgrundsteuergesetze von Hamburg, Hessen und Niedersachsen aus verfassungsrechtlicher Sicht siehe die Abschnitte B.III.4.–6. (S. 164 ff.).

auf die Bürger und Unternehmen einer Gemeinde zu berücksichtigen, ob das Grundstück in einer guten oder mäßigen bzw. normalen Lage belegen ist.¹⁶¹

Die Modifikation gegenüber dem Flächenmodell wird in den drei Bundesländern unterschiedlich begründet:

- In Hessen und Niedersachsen wird auf das Äquivalenzprinzip Bezug genommen. Durch den Lage-Faktor sollen die Unterschiede in Bezug auf die Möglichkeit zur Inanspruchnahme der von der Gemeinde erbrachten Leistungen erfasst werden. Die Abweichungen der Bodenrichtwerte sollen diese Unterschiede hinsichtlich der Nutzungsmöglichkeiten in typisierter Form wiedergeben. Bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor in Hessen und Niedersachsen wird deshalb nicht auf die absolute Höhe des für das zu bewertende Grundstück relevanten Bodenrichtwerts abgestellt, sondern auf die Abweichungen gegenüber dem durchschnittlichen Bodenrichtwert in dieser Gemeinde. Es kommt also auf das Verhältnis zwischen den in einer Gemeinde geltenden Bodenrichtwerte an. Die Abschwächung durch die Potenzierung mit dem Faktor „0,3“ wird damit begründet, dass Unterschiede bei den Bodenrichtwerten innerhalb einer Gemeinde nicht ausschließlich auf die Leistungen der Gemeinde zurückzuführen sind. Bei dieser Sichtweise ist es konsequent, wenn die über den Lage-Faktor vorgenommene Korrektur des Flächenmodells sowohl bei unbebauten Grundstücken als auch bei den Wohnflächen und bei den Nutzflächen eines Gebäudes erfolgt.¹⁶² Die Argumentation lässt sich also dem Fiskalzweck zuordnen.
- In Hamburg wird die Abweichung gegenüber dem Flächenmodell mit Zielen der Stadtentwicklungspolitik begründet, d.h. der Lage-Faktor beruht auf einem Lenkungszweck. Es geht in erster Linie darum, durch eine niedrigere Grundsteuer in normalen Wohnlagen diese für Mieter und Eigentümer attraktiver zu machen.¹⁶³ Deshalb ist es auch nachvollziehbar, dass in diesem Bundesland die Abweichung gegenüber dem Flächenmodell auf die Wohnfläche eines bebauten Grundstücks beschränkt wird.

¹⁶¹ Vgl. Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drs. 22/3583, 7–8, 9; Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 12–13; Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 2, 12–13.

¹⁶² Vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 12–14; Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 12–13, 23.

¹⁶³ Vgl. Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drs. 22/3583, 9, 15.

Die Verwendung von unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Ertragswert als Annäherung an den Verkehrswert) und von Grundvermögen (flächenorientierter Äquivalenzbetrag, korrigiert um den Lage-Faktor) kann auch bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor akzeptiert werden.¹⁶⁴ Will man bei der Grundsteuerreform die Verteilung des Aufkommens zwischen den beiden Formen des Grundbesitzes nicht verändern, kann dieses Ziel durch eine entsprechende Festsetzung des jeweils geltenden Hebesatzes erfolgen. Insoweit ergibt sich gegenüber einem Flächenmodell keine abweichende Argumentation, da bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor lediglich bei Grundstücken das sich aus der flächenorientierten Bewertung ergebende Ergebnis um einen Faktor korrigiert wird.¹⁶⁵

In den Gesetzesbegründungen zu den Grundsteuergesetzen der Bundesländer Hamburg, Hessen und Niedersachsen wird das gewählte Grundsteuermodell jeweils plausibel begründet. Es fehlen allerdings Ausführungen dazu, warum der gewählte Ansatz zur Modifikation des Flächenmodells anderen Vorgehensweisen zur Korrektur einer ausschließlich flächenorientiert ausgestalteten Grundsteuer vorzuziehen ist. Es wird auch nicht erläutert, warum die verwendeten Parameter hinsichtlich ihrer konkreten Höhe sachgerecht festgelegt wurden. Dies gilt insbesondere für die Wahl eines Exponenten von „0,3“ (Hessen, Niedersachsen) und den 25%igen Abschlag von der Grundsteuermesszahl (Hamburg). Diese Unklarheiten darüber, ob die Berechnungsgrundlagen sachgerecht sind, kommen zu der bei einem Flächenmodell generell zu stellenden Frage hinzu, nach welchen Kriterien die Äquivalenzzahl für die Fläche des Grund und Bodens (grundsätzlich 0,04 €/qm) und die

¹⁶⁴ Vgl. z.B. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 12.

¹⁶⁵ Der Wohnteil gehört entgegen § 34 Abs. 1 BewG (bisheriges Grundsteuerrecht) nach § 232 Abs. 3 BewG zukünftig nicht mehr zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, sondern wie bei anderen Grundstücken, die zu Wohnzwecken genutzt werden, zum Grundvermögen. Wird innerhalb einer Gemeinde eine aufkommensneutrale Umsetzung der Grundsteuerreform angestrebt, kommt es insoweit zu einer (materiell nicht bedeutsamen) Verschiebung des Grundsteueraufkommens von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft zum Grundvermögen.

Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes (0,50 €/qm) bestimmt werden und in welchem Verhältnis die Äquivalenzzahlen zueinanderstehen.¹⁶⁶

b. Vergleich mit dem Verkehrswert

Die bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor gegenüber dem (reinen) Flächenmodell vorgenommenen Korrekturen führen nicht dazu, dass der Verkehrswert eines Grundstücks bestimmt wird.

Der in Hessen und Niedersachsen verwendete Lage-Faktor bestimmt sich nicht nach der absoluten Höhe des Bodenrichtwerts des zu bewertenden Grundstücks, sondern aus der Relation des individuellen Bodenrichtwerts zum durchschnittlichen Bodenrichtwert der Gemeinde. Zusätzlich wird dieser Quotient mit dem Faktor „0,3“ potenziert. Durch den Lage-Faktor wird der Äquivalenzbetrag mit einer dimensionslosen Größe multipliziert.¹⁶⁷ Es kommt also nicht zu einer Zusammenfassung von flächenorientierten Werten mit einer Wertgröße, d.h. es liegt kein Mischmodell vor.¹⁶⁸ Durch den Lage-Faktor wird der Einfluss, der vom individuellen Bodenrichtwert auf den Wert eines Grundstücks ausgeht, wenn überhaupt, nur ansatzweise erfasst. Sämtliche anderen Faktoren, die den Wert einer Immobilie bestimmen (z.B. Gebäudeart, Alter oder Zustand des Gebäudes, erzielbare Miete), bleiben unberücksichtigt.

In Hamburg wird für Wohnflächen von Gebäuden in normalen Wohnlagen von der Grundsteuermesszahl ein Abschlag von 25 % vorgenommen. Auch wenn davon ausgegangen werden kann, dass Immobilien in guten Wohnlagen tendenziell einen höheren Wert haben als Immobilien in normalen Wohnlagen, wird dies im Hamburgischen Grundsteuergesetz nur sehr rudimentär berücksichtigt.

Aufgrund der fehlenden Verkehrswertorientierung bilden die bei den drei Flächenmodellen mit Lage-Faktor verwendeten Werte keine Grundlage, um

¹⁶⁶ Siehe hierzu Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drs. 22/3583, 14; Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 17–18; Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995 v. 14.4.2021, 20 sowie Bayerischer Landtag, Drs. 18/15755, 17. Siehe hierzu auch die Erläuterungen in Abschnitt A.VI.3.d. (S. 83).

¹⁶⁷ Bei der Division von individuellem Bodenrichtwert und durchschnittlichem Bodenrichtwert kürzt sich die €-Angabe heraus.

¹⁶⁸ Vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 14, 20; Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 13.

für die Vermögensteuer übernommen zu werden. Hinsichtlich der Nichteignung für vermögensteuerliche Zwecke gilt im Ergebnis die gleiche Aussage wie beim (reinen) Flächenmodell.

c. Akzeptanz durch die Bürger und die Unternehmen

Die Beurteilung einer flächenorientiert ausgestalteten Grundsteuer durch die Bürger und Unternehmen wurde bereits im Zusammenhang mit dem Bayerischen Grundsteuergesetz angesprochen.¹⁶⁹ Nicht eingeschätzt werden kann, ob die technische Ausgestaltung der Flächenmodelle mit Lage-Faktor und die sich daraus ergebenden Wirkungen auf die Verteilung der Grundsteuerbelastung auf die Bürger und Unternehmen innerhalb einer Gemeinde von den Betroffenen als sachgerecht eingestuft wird. Es ist einerseits denkbar, dass die vorgenommenen Modifikationen zu einer positiveren Beurteilung führen als die Einschätzung des (reinen) Flächenmodells. Andererseits ist es auch möglich, dass diese Modifikationen zu einer schlechteren Beurteilung führen. Mögliche Gründe dafür könnten sein, dass die vorgenommenen Korrekturen als solche unbefriedigend oder als intransparent empfunden werden oder dass die Modifikationen gegenüber dem Flächenmodell als nicht ausreichend oder umgekehrt als zu weitgehend eingeschätzt werden.

Ein äußerst wichtiger Aspekt zur Erhöhung der Akzeptanz durch die Bürger und Unternehmen ist, dass in Niedersachsen die Gemeinden verpflichtet werden, den Hebesatz zu ermitteln, der zu einer aufkommensneutralen Reform der Grundsteuer führt. Der aufkommensneutrale Hebesatz und die Abweichung gegenüber dem festgesetzten Hebesatz sind in geeigneter Weise zu veröffentlichen (§ 7 Abs. 1, 2 NGrStG). Ein weiteres Instrument, um die Transparenz über die Auswirkungen der Grundsteuerreform zu erhöhen, bildet in Niedersachsen die Veröffentlichung der für die Durchführung des Besteuerungsverfahrens benötigten Daten (Fläche des Grund und Bodens, Bodenrichtwert, durchschnittlicher Bodenrichtwert, Lage-Faktor) im Internet. Dieser Grundsteuer-Viewer kann von den Steuerpflichtigen kostenfrei genutzt werden (§ 5 Abs. 5 NGrStG).¹⁷⁰ Ein weiteres positives Beispiel zur Erhöhung der Transparenz für den Steuerpflichtigen findet sich in der Gesetzesbegründung zum Hessischen Grundsteuergesetz. Die hessische Landesregierung wird die Städte und Gemeinden bei der Findung der aufkommensneutralen Hebesätze unterstützen, indem sie die für Aufkommens-

¹⁶⁹ Vgl. Abschnitt A.VI.3.c. (S. 81).

¹⁷⁰ Vgl. Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 25.

neutralität notwendigen Hebesatzanpassungen ermittelt und bekannt gibt.¹⁷¹ Die Information über den aufkommensneutralen Hebesatz ist für die Bürger und Unternehmen äußerst wichtig, um die Effekte der Grundsteuerreform nachvollziehen zu können. Diese Maßnahmen zur Schaffung von Transparenz sind allerdings kein spezifisches Merkmal eines Flächenmodells mit Lage-Faktor, vielmehr können sie von den Bundesländern oder Gemeinden modellunabhängig umgesetzt werden.

Der formale Aufbau des Hessischen Grundsteuergesetz zeichnet sich des Weiteren durch zwei Merkmale aus, die die Nachvollziehbarkeit des Verhältnisses zwischen der bundesgesetzlichen Regelung und dem in Hessen geltenden Landesgrundsteuergesetz erleichtern. Beide Maßnahmen stellen einen weiteren Baustein dar, um die Akzeptanz der Grundsteuerreform durch den Gesetzesanwender zu erhöhen. Ihre Umsetzung hängt gleichfalls nicht von dem verwendeten Grundsteuermodell ab, vielmehr können sie bei jedem Grundsteuermodell eingesetzt werden: (1) Dem Hessischen Grundsteuergesetz wird eine Liste vorangestellt, aus der ersichtlich ist, bei welchen Normen im Hessischen Grundsteuergesetz von der bundesgesetzlichen Regelung abgewichen wird. (2) Vor jedem Paragraphen, in dem eine landesspezifische Vorgehensweise normiert ist, wird darauf hingewiesen, welche Vorschrift des bundesgesetzlich geregelten Grundsteuergesetzes dadurch ersetzt wird.

d. Steuermesszahl für bestimmte Nutzungsformen

In den drei Bundesländern, die ein Flächenmodell mit Lage-Faktor vorsehen, wird wie in Bayern für Wohnflächen die allgemeine Grundsteuermesszahl von 100 % auf 70 % reduziert. Die Grundsteuermesszahl von 100 % gilt lediglich für den Grund und Boden sowie für die Nutzflächen des Gebäudes (Art. 4 Abs. 1 Bay-GrStG-E, § 4 Abs. 1 HmbGrStG, § 6 Abs. 1, 2 HGrStG-E, § 6 Abs. 1 NGrStG).

Über eine Reduzierung der auf Wohnflächen entfallenden Grundsteuer werden mehrere Lenkungseffekte verfolgt. Diese Lenkungseffekte sind aber nicht durch eine flächenorientierte Besteuerung bedingt. Vielmehr beruhen sie auf einer eigenständigen steuerpolitischen Entscheidung der Bundesländer. Bei einer Einschränkung der Betrachtung auf die Bundesländer mit einem flächenorientierten Grundsteuermodell zeigt der in Tabelle 17 vorgenommene Vergleich, dass die auf dem Lenkungseffekt beruhenden Entlastungen in Bayern am höchsten ausfallen: (1) Für den Wohnteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft

¹⁷¹ Vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 3, 15.

sind nur in Bayern und Niedersachsen Entlastungen vorgesehen. In Hamburg und Hessen wird für den Wohnteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft keine spezielle Entlastung gewährt. (2) Die Senkungen der Steuermesszahl für den sozialen Wohnungsbau sind hinsichtlich der Voraussetzungen in den vier Bundesländern ähnlich.¹⁷² Unterschiede ergeben sich hinsichtlich des Umfangs der Begünstigung. Zwar ist der Prozentsatz mit 25 % gleich, allerdings bezieht sich in Bayern und in Niedersachsen der 25%ige Abschlag nur auf die Wohnfläche, während in Hamburg und Hessen aufgrund des Verweises auf die bundesgesetzliche Regelung auch der Grund und Boden begünstigt wird. (3) Weitgehende Übereinstimmung besteht bei den Entlastungen von Baudenkmälern, die sich jeweils auf die Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes beziehen. (4) Die Möglichkeit, dass Gemeinden den Hebesatz innerhalb der Gruppe der Grundstücke differenzieren können, wird nur in Bayern gewährt.¹⁷³ Eine der Gestaltungsspielräume der Gemeinden besteht darin, die auf Landesebene bei der Festlegung der Steuermesszahl gewährten Entlastungen durch eine Reduzierung des von ihnen festgesetzten Hebesatzes zu verstärken.

Tabelle 17: Vergleich der speziellen steuerlichen Begünstigungen beim Flächenmodell und bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor

	Bayern (Art. 4 Abs. 2–4 BayGrStG-E)	Hamburg (§ 4 Abs. 3–6 HmbGrStG)	Hessen (§ 6 Abs. 3, 4 HGrStG-E)	Nieder- sachsen (§ 6 Abs. 2–4 NGrStG)
Wohnteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft	25 % der Wohnfläche	.-	.-	25 % der Wohnflächen
Baudenkmal	25 % der Gebäudefläche	25 % der Gebäudefläche	25 % der Gebäudefläche	25 % der Gebäudefläche
sozialer Wohnungsbau	25 % der Wohnfläche	25 % des Steuermessbetrags	25 % des Steuermessbetrags	25 % der Wohnfläche

¹⁷² Beim sozialen Wohnungsbau wird in Bayern und Niedersachsen in einer eigenständigen Norm auf die Wohnfläche abgestellt, während in Hamburg und Hessen insoweit auf die bundesgesetzliche Regelung in § 15 Abs. 2–4 GrStG verwiesen wird.

¹⁷³ Bei dieser Aussage bleibt der gesonderte Hebesatz für baureife Grundstücke unberücksichtigt. Zur Grundsteuer C siehe den nächsten Abschnitt.

Differenzierung des Hebesatzes	Wohnflächen im Zusammenhang mit Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, für Gebäudeflächen von Baudenkmalern und für Wohnflächen im sozialen Wohnungsbau	nein	nein	nein
--------------------------------	---	------	------	------

Die steuerlichen Begünstigungen können parallel zur Anwendung kommen, d.h. die Entlastungseffekte können sich kumulieren. Das Zusammenwirken der Entlastungsmaßnahmen wird am Beispiel einer Sozialwohnung in Hamburg verdeutlicht, die in einer normalen Wohnlage belegen ist und die sich in einem Gebäude befindet, das als Baudenkmal gilt:

allgemeine Grundsteuermesszahl	100,00 %
nach 30%igem Abschlag für Wohnflächen verbleiben	70,00 %
nach 25%igem Abschlag für normale Wohnlage verbleiben	2,25 %
nach 25%igem Abschlag für den sozialen Wohnungsbau verbleiben (gerundet)	39,37 %
nach 25%igem Abschlag für ein Baudenkmal verbleiben (gerundet)	29,53 %

zum Vergleich

Nicht-Wohnnutzung (Nutzflächen)	100,00 %
Nicht-Wohnnutzung und Baudenkmal	75,00 %
Wohnnutzung (Wohnfläche), gute Wohnlage	70,00 %
Wohnnutzung, gute Wohnlage und Baudenkmal	52,25 %

e. Grundsteuer C

Da das Niedersächsische Grundsteuergesetz zur Grundsteuer C keine Regelung enthält, gilt in diesem Bundesland die bundesgesetzliche Regelung (§ 25 Abs. 5 GrStG). Damit haben die Gemeinden in Niedersachsen die Option, für baureife Grundstücke einen höheren Hebesatz festzusetzen.¹⁷⁴

In Hamburg wird die bundesgesetzliche Regelung für baureife Grundstücke weitgehend übernommen. Es fehlt lediglich, die in § 25 Abs. 5 S. 5, 6 GrStG

¹⁷⁴ Vgl. Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 27.

kodifizierte Möglichkeit, die Grundsteuer C auf bestimmte Gemeindeteile zu beschränken. Die begrenzte Übernahme der bundesgesetzlichen Regelung soll nur vorübergehend erfolgen. Eine größere und auf Hamburg abgestimmte Abweichung vom Bundesrecht ist in einem späteren Änderungsgesetz vorgesehen. Bei dieser Reform sollen die fortzuschreibenden Maßgaben der Baulandgewinnung in aktualisierter Form berücksichtigt werden.¹⁷⁵

Hessen räumt den Gemeinden gleichfalls die Möglichkeit ein, die Grundsteuer C einzuführen (§ 13 HGrStG-E). Die Abweichungen gegenüber der bundesgesetzlichen Regelung bestehen darin,¹⁷⁶

- dass mehrere Hebesätze festgesetzt werden können, um die Dauer der Baureife und der Nichtbebauung in abgestufter Form erfassen zu können,
- dass für den Hebesatz eine Obergrenze in Höhe des Fünffachen des ansonsten für Grundstücke geltenden Hebesatzes besteht (die Grundsteuer C für baureife Grundstücke soll in typisierter Betrachtung nicht höher sein als die Grundsteuer für bebaute Grundstücke),
- dass für die Anwendung des erhöhten Hebesatzes eine Karenzzeit bestimmt werden kann, und
- dass sich die Abgrenzung der 10-%-Grenze für die Einführung einer Grundsteuer C auf die Siedlungsfläche einer Gemeinde bezieht und nicht auf das gesamte Gemeindegebiet.

4. Administrierbarkeit

Beim Flächenmodell fallen die Befolgungskosten niedrig aus. Es werden grundsätzlich lediglich vier Angaben benötigt, die von den Steuerpflichtigen leicht ermittelt werden können und von den Finanzbehörden ohne größeren Aufwand nachzuvollziehen sind: Lage des Gebäudes, Grundstücksfläche, Wohnfläche des Gebäudes und Nutzfläche des Gebäudes.¹⁷⁷ Die weiteren für die Grundsteuer relevanten Daten ergeben sich aus dem Gesetz bzw. dem von der Gemeinde festgesetzten Hebesatz.

Im Gegensatz zum (reinen) Flächenmodell wirkt sich die Belegenheit des Grundstücks in Hessen und in Niedersachsen über den Lage-Faktor und in

¹⁷⁵ Vgl. Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drs. 22/3583, 1, 16.

¹⁷⁶ Zur Begründung siehe im Einzelnen Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 23–24.

¹⁷⁷ Zusätzlich sind Angaben zur Person des Steuerpflichtigen zu machen (z.B. Anschrift, Aktenzeichen, steuerliche Identifikationsnummer, Kontoverbindung).

Hamburg über den bei normaler Wohnlage vorgenommenen Abschlag von der Grundsteuermesszahl auf die Höhe der Grundsteuer aus. Die Bestimmung des Lage-Faktors löst allerdings bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor nur einen vernachlässigbaren Anstieg der Befolgungskosten aus.

In Hessen und Niedersachsen werden mit dem Bodenrichtwert der Immobilie und dem durchschnittlichen Bodenrichtwert der Gemeinde im Vergleich mit dem Flächenmodell zwei zusätzliche Angaben benötigt. In Hessen werden die Bodenrichtwerte und der durchschnittliche Bodenrichtwert von der Zentralen Geschäftsstelle der Gutachterausschüsse für Immobilienwerte des Landes Hessen ermittelt und im Staatsanzeiger für das Land Hessen veröffentlicht (§ 7 Abs. 3 HGrStG-E).¹⁷⁸ In Niedersachsen stellt die Vermessungs- und Katasterverwaltung die für Grundsteuerzwecke auf den jeweiligen Stichtag erzeugten Geodaten der Finanzverwaltung zur Verfügung. Aus diesen Daten sind sowohl der Bodenrichtwert als auch der durchschnittliche Bodenrichtwert ersichtlich (§ 5 Abs. 4 NGrStG). Diese Angaben werden auch den Steuerpflichtigen in einem Grundsteuer-Viewer im Internet kostenfrei zur Verfügung gestellt (§ 5 Abs. 5 NGrStG).¹⁷⁹ Insgesamt betrachtet fallen bei dem in Hessen und Niedersachsen verwendeten Flächenmodell mit Lage-Faktor die Befolgungskosten nur geringfügig höher aus als beim (reinen) Flächenmodell. Die Bodenrichtwerte werden auch für nichtsteuerliche Zwecke ermittelt. Die Berechnung des durchschnittlichen Bodenrichtwerts und des Lage-Faktors ist nicht mit einem hohen Aufwand verbunden.

In Hamburg kann die Zuordnung einer Immobilie zu einer guten oder einer normalen Wohnlage aus dem Wohnlagenverzeichnis entnommen werden. Dieses Verzeichnis wird als Grundlage für den Hamburger Mietenspiegel regelmäßig aktualisiert.¹⁸⁰ Die für die Bestimmung der Grundsteuermesszahl benötigte Information kann also einem Dokument entnommen werden, das bereits für nichtsteuerliche Zwecke erstellt wurde.

Bei einem (reinen) Flächenmodell ist aufgrund der Anknüpfung an physikalische Größen keine turnusmäßige Hauptfeststellung erforderlich. Bei dem Flächenmodell mit Lage-Faktor in Hessen und Niedersachsen wird zwar über den Bodenrichtwert und den durchschnittlichen Bodenrichtwert an Werte angeknüpft, die sich im Zeitablauf verändern. Zu beachten ist aber, dass nicht der konkrete Bodenrichtwert relevant ist, sondern der Quotient

¹⁷⁸ Vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 15, 21.

¹⁷⁹ Vgl. Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 22, 25.

¹⁸⁰ Vgl. Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drs. 22/3583, 9, 15.

aus Bodenrichtwert und durchschnittlichem Bodenrichtwert. Bei steigenden Grundstückspreisen verändert sich das Verhältnis zwischen diesen beiden Werten wesentlich schwächer als die absoluten Werte. In Hessen wird es deshalb als ausreichend angesehen, wenn erst nach jeweils 14 Jahren eine Hauptfeststellung durchgeführt wird (§ 8 Abs. 1 HGrStG-E).¹⁸¹ Dieser Zeitraum ist doppelt so lang wie der Hauptfeststellungszeitraum nach der bundesgesetzlichen Regelung (§ 221 Abs. 1 BewG). In Niedersachsen unterbleibt zwar eine turnusmäßige Hauptfeststellung (§ 8 Abs. 2 S. 1 NGrStG), allerdings ist eine Betragsfortschreibung durchzuführen, wenn die Neuberechnung der Lage-Faktoren nach jeweils sieben Jahren zu einer Änderung der Äquivalenzbeträge führt (§ 8 Abs. 3 S. 2 NGrStG).¹⁸² Dieser Sieben-Jahres-Zeitraum stimmt mit dem Hauptfeststellungszeitraum nach § 221 Abs. 1 BewG überein. In Hamburg wird gleichfalls keine turnusmäßige Hauptfeststellung durchgeführt (§ 6 Abs. 2 S. 1 HmbGrStG).¹⁸³ Eine Änderung der Zuordnung der Immobilie zu einer der beiden Wohnlagen löst allerdings eine entsprechende Anpassung des Grundsteuermessbetrags aus (§ 7 Abs. 1 HmbGrStG).

Zusätzlich zu diesen modellspezifischen Auswirkungen auf die Feststellung der Grundsteuer sind wie beim Flächenmodell bei einer Änderung der tatsächlichen Verhältnisse (z.B. Neubau, An- oder Ausbau, Abriss, Änderung der Nutzungsform) oder bei den Voraussetzungen für eine steuerliche Erleichterungen von den Steuerpflichtigen entsprechende Angaben zu machen.¹⁸⁴

Insgesamt betrachtet fallen nicht nur bei der erstmaligen Anwendung des neuen Grundsteuerrechts, sondern auch in den folgenden Jahren die Befolgungskosten bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor geringfügig höher aus als beim Flächenmodell entsprechend dem Bayerischen Grundsteuergesetz. Sie bleiben aber deutlich unter den Befolgungskosten der bundesgesetzlichen Regelung.

¹⁸¹ Vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 21.

¹⁸² Vgl. Niedersächsischer Landtag, Drs. 18/8995, 25.

¹⁸³ Vgl. Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drs. 22/3583, 16.

¹⁸⁴ Zu den verfahrensrechtlichen Regelungen siehe § 6, § 7 HmbGrStG, § 8–§ 12 HGrStG-E, § 8, § 9 NGrStG.

VIII. Zusammenfassung und Auswertung

1. Konzeptionelle Ausrichtung der Grundsteuermodelle der Bundesländer (Fiskalzweck der Grundsteuer)

Bei der Ausgestaltung der vom Bundesverfassungsgericht geforderten Reform der Grundsteuer bestand kein Konsens darüber, welches Konzept dem neuen Grundsteuerrecht zugrunde liegen soll. Die Diskussion bezog sich im Wesentlichen darauf, ob ein wertorientiertes oder ein flächenorientiertes Grundsteuermodell eingeführt werden soll. Der Kompromiss bestand darin, dass zwar auf Bundesebene das Bewertungsgesetz und das Grundsteuergesetz neu gefasst wurden. Die wertorientiert ausgestaltete bundesgesetzliche Regelung kommt aber nur insoweit zur Anwendung, als die Bundesländer keine davon abweichenden Vorschriften einführen (Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG, Öffnungsklausel).

Um die bundesgesetzliche Regelung und die Grundsteuergesetze der Bundesländer beurteilen zu können, werden im Teil A.II. vorab einige Leitlinien formuliert, an der sich die Ausgestaltung der Grundsteuer orientieren kann. Es wird begründet, dass die Grundsteuer einer nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips folgen soll. Damit scheidet das Leistungsfähigkeitsprinzip und die kostenorientierte Interpretation des Äquivalenzprinzips aus. Da der Nutzen, der von den Leistungen einer Gemeinde bei dem einzelnen Bürger bzw. Unternehmen entsteht, sich nicht quantifizieren lässt, muss bei einer nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips eine Typisierung vorgenommen werden. Aus Effizienzgesichtspunkten würde sich eine gleichmäßige Verteilung auf die Bürger und Unternehmen anbieten. Eine derartige „Kopfsteuer“ ist jedoch politisch nicht akzeptiert. Verteilungsüberlegungen sprechen zum einen dafür, sowohl den Grund und Boden als auch das Gebäude in den Steuergegenstand einzubeziehen, und zum anderen für eine Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, die auf den Wert des Grundbesitzes Bezug nimmt. Aufgrund des mit knapp 2 % sehr niedrigen Anteils der Grundsteuer am Gesamtsteueraufkommen ist zwar der Verteilungseffekt einer wertabhängig ausgestalteten Grundsteuer gering, aber vermutlich ist eine andere Form der Grundsteuer politisch mit einem höheren Erklärungsbedarf verbunden.

Aus der Einteilung der Spalten in Tabelle 18 ist erkennbar, dass sich bei Grundstücken die in den 16 Bundesländern vorgesehenen Grundsteuermodelle vier Grundformen zuordnen lassen:

- Die bundesgesetzliche Regelung als eine Unterform des Verkehrswertmodells wird von 11 Bundesländern ganz oder zumindest weitgehend übernommen: Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen.¹⁸⁵
- Eine Bodenwertsteuer hat mit Baden-Württemberg ein Bundesland eingeführt.
- Das (reine) Flächenmodell liegt nur dem Bayerischen Grundsteuergesetz zugrunde.
- Ein Flächenmodell mit Lage-Faktor gilt in drei Bundesländern: Hamburg, Hessen und Niedersachsen.

Der Steuergegenstand umfasst in 15 Bundesländern sowohl den Grund und Boden als auch das Gebäude. Lediglich in Baden-Württemberg ist der Steuergegenstand auf den Grund und Boden beschränkt. Eine wertorientierte Bemessungsgrundlage ist in 12 Bundesländern vorgesehen. Eine flächenorientierte Besteuerung wird von vier Bundesländern (Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen) gewählt.

Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer stimmt in keinem Bundesland mit dem Verkehrswert überein. Bei der bundesgesetzlichen Regelung werden zwar sowohl beim Ertragswertverfahren als auch beim Sachwertverfahren anerkannte Methoden der Immobilienbewertung angewendet. Bei der konkreten Umsetzung werden aber umfangreiche Typisierungen vorgenommen, die dazu führen, dass der Grundsteuerwert trotz des wertorientierten Ansatzes vermutlich in vielen Fällen vom Verkehrswert abweicht. Die Abweichung vom Marktpreis fällt bei neueren Gebäuden stärker aus als bei Altbauten. Bei der Bodenwertsteuer bleibt der Wert des Gebäudes unberücksichtigt, so dass der Wert einer Immobilie unvollständig erfasst wird. Beim Flächenmodell und den Flächenmodellen mit Lage-Faktor wird bereits durch den methodischen Ansatz die Ermittlung des Verkehrswerts abgelehnt. Da in keinem der Grundsteuermodelle der Verkehrswert (steuerrechtlich gemeiner Wert) bestimmt wird, eignen sich die nach der Grundsteuerreform geltenden Bewertungsregeln nicht dazu, um die Grundlage für eine Vermögensteuer zu bilden.

¹⁸⁵ Das Saarland und Sachsen weichen nur bei der Steuermesszahl von der bundesgesetzlichen Regelung ab.

Tabelle 18: Vergleich der Grundsteuermodelle der Bundesländer hinsichtlich ihrer konzeptionellen Ausrichtung

Modell	bundesgesetzliche Regelung	Bodenwertsteuer
Geltungsbereich	die anderen 11 Bundesländer	Baden-Württemberg
Steuergegenstand		
Betriebe der Land- und Forstwirtschaft	ja	ja
Grundstücke		
Grund und Boden	ja	ja
Gebäude	ja	nein
Bewertung		
Betriebe der Land- und Forstwirtschaft	wertorientiert (Ertragswert)	wertorientiert (Ertragswert)
unbebaute Grundstücke	wertorientiert (Bodenrichtwert)	wertorientiert (Bodenrichtwert)
bebaute Grundstücke	wertorientiert (Ertrags- oder Sachwertverfahren)	entfällt
Erfassung des Verkehrswerts	konzeptionell ja, aber zahlreiche Typisierungen	lediglich näherungsweise für den Grund und Boden
Einfluss der innergemeindlichen Lage des Grundstücks	über Bodenrichtwert, abgeschwächt durch gemeindeeinheitliche Bewertung des Gebäudes in großen Gemeinden stärker als in kleinen Gemeinden bei Altbauten stärker als bei Neubauten	über Bodenrichtwert in großen Gemeinden stärker als in kleinen Gemeinden
Befolgungskosten (Administrierbarkeit)		
Steuerpflichtige	etwas höher als bei den anderen Grundsteuermodellen	gering
Verwaltung	hoch	gering

Flächenmodell	modifiziertes Flächenmodell
Bayern	Hamburg, Hessen, Niedersachsen
ja	ja
ja ja	ja ja
wertorientiert (Ertragswert)	wertorientiert (Ertragswert)
flächenorientiert (0,04 €/qm)	flächenorientiert (0,04 €/qm)
flächenorientiert (0,50 €/qm)	flächenorientiert (0,50 €/qm)
nein	nur ansatzweise und indirekt über den Lage-Faktor
Grundsatz: nein Besonderheiten: (1) räumlich zonierte Hebesätze möglich (2) Erlass, soweit Flächenmodell zu einer als unangemessenen angesehenen hohen Steuerbelastung führt	Hamburg: für den Wohnteil 25%ige Reduzierung der Steuermesszahl bei normaler Wohnlage (Gewicht des Bodenrichtwerts bei Einordnung der Wohnlagen 20 %) Hessen, Niedersachsen: in gedämpfter Form über das Verhältnis zwischen dem Bodenrichtwert und dem durchschnittlichen Bodenrichtwert in der Gemeinde in großen Gemeinden stärker als in kleinen Gemeinden
gering	gering
gering	gering

In der steuerpolitischen Diskussion besteht weitgehend Einigkeit darüber, dass die Grundsteuerreform so umgesetzt werden soll, dass es auf Ebene einer Gemeinde zu keiner Veränderung des Steueraufkommens kommt. Wird die derart abgrenzte Form der Aufkommensneutralität verwirklicht, verliert die Diskussion um die Wahl des Grundsteuermodells erheblich an Bedeutung. Die Abgrenzung des Steuergegenstands und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bestimmen lediglich, wie das von einer Gemeinde angestrebte Aufkommen der Grundsteuer **innerhalb dieser Gemeinde** auf die Bürger und Unternehmen verteilt wird. Demgegenüber ist es beispielsweise nicht relevant, (1) wie der Steuergegenstand und die Bemessungsgrundlage in einem anderen Bundesland konkretisiert werden, (2) ob die Immobilienpreise in der betrachteten Gemeinde höher oder niedriger sind als in anderen Bundesländern oder in anderen Gemeinden des gleichen Bundeslands, (3) welche Steuermesszahl in anderen Bundesländern gilt oder (4) wie hoch der Hebesatz von anderen Gemeinden festgesetzt wird, und zwar unabhängig davon, ob sich die andere Gemeinde im gleichen oder in einem anderen Bundesland befindet.

Konsequenz einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform auf Ebene der Gemeinden ist, dass sich für jedes der vier Grundformen eines Grundsteuermodells plausible Gründe anführen lassen. Im Abschnitt A. dieser Schrift wird die Auffassung vertreten, dass für ein wertorientiertes Modell und damit für die bundesgesetzliche Regelung mehr Argumente sprechen als für die drei anderen Grundsteuermodelle.¹⁸⁶

Während die Art und Weise der Besteuerung von Grundstücken (Grundsteuer B) sehr kontrovers diskutiert wird, besteht bei der Erfassung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (Grundsteuer A) prinzipiell Konsens. Diese Form des Grundbesitzes unterliegt in allen Bundesländern weiterhin der Grundsteuer. Die Bewertung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft mit dem Ertragswert erfolgt in allen Bundesländern grundsätzlich anhand der im Rahmen der Grundsteuerreform aktualisierten bundesgesetzlichen Regelung. Die zum Teil erheblichen konzeptionellen Abweichungen bei der Erfassung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft gegenüber der Besteuerung von Grundstücken sind vertretbar, wenn die Abweichungen bei der Abgrenzung des Steuergegenstands und den Bewertungsregeln über die Steuermesszahl und/oder den Hebesatz berücksichtigt werden. Konsequenz des Nebeneinanders von differenzierten Hebesätzen für die beiden Formen des Grundbesitzes und des Ziels einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform auf Ebene der Gemeinden wird es vermut-

¹⁸⁶ Zu einer Beurteilung dieser Aussage aus verfassungsrechtlicher Sicht siehe Abschnitt B.III. (S. 154).

lich sein, dass sich das Verhältnis, zu dem Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Grundstücke zum Grundsteueraufkommen beitragen, nicht verändert. Die Grundsteuer wird derzeit überwiegend von Grundstücken generiert, der Anteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft liegt bei knapp 3 %.¹⁸⁷ Es sind keine Anzeichen erkennbar, dass diese Relation verändert werden soll.¹⁸⁸

Bei der Beurteilung, wie das Aufkommen der Grundsteuer innerhalb der Gemeinde auf die Bürger und die Unternehmen verteilt wird, sind mehrere Analyseebenen denkbar. In dieser Schrift wird untersucht, wie sich die Lage einer Immobilie innerhalb einer Gemeinde auf die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer auswirkt. Dieser Ansatz wurde gewählt, da für den Wert einer Immobilie die Lage ein ganz wesentlicher Einflussfaktor ist und deshalb bei den Marktpreisen von Immobilien innerhalb einer Gemeinde zum Teil erhebliche Unterschiede bestehen. Die Marktpreise weisen innerhalb einer Gemeinde tendenziell eine umso größere Bandbreite auf, je größer eine Gemeinde ist.

Bei den beiden wertorientierten Modellen (bundesgesetzliche Regelung, Bodenwertsteuer in Baden-Württemberg) wirkt sich die Lage eines Grundstücks innerhalb einer Gemeinde über den Bodenrichtwert auf die Bewertung aus. Bei der bundesgesetzlichen Regelung gelten für die anderen Bewertungsparameter innerhalb einer Gemeinde die gleichen Werte. Bei der Bodenwertsteuer von Baden-Württemberg machen sich die Unterschiede zwischen den Bodenrichtwerten direkt bemerkbar. Bei der bundesgesetzlichen Regelung wird der Einfluss des Werts des Grund und Bodens durch den Einbezug des Gebäudes in den Steuergegenstand zum Teil deutlich abgeschwächt. Dies gilt sowohl für das Ertragswertverfahren als auch für das Sachwertverfahren:

¹⁸⁷ Im Jahr 2019 verteilte sich das Grundsteueraufkommen von 14,439 Mrd. € zu 0,406 Mrd. € auf Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und zu 14,033 Mrd. € auf Grundstücke. Daraus ergibt sich für die Verteilung zwischen der Grundsteuer A und der Grundsteuer B ein Verhältnis von 2,8 % zu 97,2 %. Die Daten wurden der Datenbank GENESIS-Online entnommen.

¹⁸⁸ Der Wohnteil gehört entgegen § 34 Abs. 1 BewG (bisheriges Grundsteuerrecht) nach § 232 Abs. 3 BewG zukünftig nicht mehr zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, sondern wie bei anderen Grundstücken, die zu Wohnzwecken genutzt werden, zum Grundvermögen. Wird innerhalb einer Gemeinde eine aufkommensneutrale Umsetzung der Grundsteuerreform angestrebt, kommt es insoweit zu einer (materiell nicht bedeutsamen) Verschiebung des Grundsteueraufkommens von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft zum Grundvermögen.

- Der Einfluss der innergemeindlichen Lage ist bei der bundesgesetzlichen Regelung umso höher, je größer eine Gemeinde ist. Dies ist darauf zurückzuführen, dass bei großen Gemeinden die Bandbreite der Bodenrichtwerte tendenziell größer ausfällt als in kleinen Gemeinden. Unternehmerisch genutzte Immobilien sind von diesem Effekt in unterschiedlicher Weise betroffen. In Gewerbegebieten gilt häufig ein relativ niedriger Bodenrichtwert, während für Einzelhandelsgeschäfte in der Innenstadt typischerweise hohe Bodenrichtwerte vorliegen.
- Die innergemeindliche Lage wirkt sich bei Altbauten stärker aus als bei Neubauten, da mit zunehmendem Alter des Gebäudes aufgrund der über einen kürzeren Zeitraum vorgenommenen Abzinsung (Ertragswertverfahren) bzw. über die Erhöhung der Alterswertminderung (Sachwertverfahren) der Anteil des Gebäudes am Gesamtwert sukzessive zurückgeht und sich damit der Anteil erhöht, mit dem der Wert des Grund und Bodens in den Grundsteuerwert eingeht. Da als Grundsteuerwert mindestens 75 % des Bodenwerts angesetzt werden (Mindestwert, § 251 BewG), wird bei älteren Gebäuden der Einfluss der innergemeindlichen Lage weiter verstärkt.¹⁸⁹
- Die Höhe der Nettokaltmieten und die Zuordnung einer Gemeinde zu einer der sieben Mietniveaustufen sind zwar in den einzelnen Gemeinden unterschiedlich, sie gelten aber beim Ertragswertverfahren innerhalb einer Gemeinde einheitlich für alle Wohnimmobilien. Dies bedeutet, dass insoweit die innergemeindliche Lage einer Immobilie nicht relevant ist. Diese gebäudebezogenen Größen beeinflussen vielmehr das Verhältnis, in dem das Grundsteueraufkommen einer Gemeinde auf Wohnimmobilien und Nicht-Wohnimmobilien verteilt wird. Bei der Bewertung von Nicht-Wohnimmobilien mit dem Sachwertverfahren gelten die für die Bestimmung des Gebäudewerts herangezogenen Daten bundesweit, so dass sich insoweit kein gemeindespezifischer Effekt auf die Verteilung der Grundsteuer ergibt.

Bei dem von Bayern gewählten Flächenmodell ist die Lage eines Grundstücks innerhalb der Gemeinde für die Höhe des Äquivalenzbetrags irrelevant. Diese Grundaussage einer flächenorientierten Besteuerung wird in Hessen und in Niedersachsen dadurch modifiziert, dass sich durch den Einbezug eines Lage-Faktors die innergemeindliche Lage eines Grundstücks über das Verhältnis zwischen dem individuellen Bodenrichtwert des Grundstücks und dem durchschnittlichen Bodenrichtwert in der Gemeinde aus-

¹⁸⁹ Zusätzlich führen die verwendeten Berechnungsparameter (insbesondere Nettokaltmiete, Bewirtschaftungskosten, Normalherstellungskosten) dazu, dass der Wert des Gebäudes umso geringer ausfällt, je älter das Gebäude ist.

wirkt. Entscheidend ist dabei nicht die absolute Höhe der Bodenrichtwerte, sondern die bei dem zu bewertenden Grundstück auftretende Abweichung vom Durchschnittswert. Da dieses Verhältnis auch von der Bandbreite der Bodenrichtwerte innerhalb einer Gemeinde abhängig ist, ist der Lage-Faktor und damit der Einfluss der innergemeindlichen Lage in großen Gemeinden tendenziell höher als in kleinen Gemeinden. Die Lage eines Grundstücks innerhalb von Hamburg ist insoweit bedeutsam, als bei Grundstücken, die sich in einer normalen Wohnlage befinden, von der Steuermesszahl (nicht von der Bemessungsgrundlage) ein Abschlag von 25 % vorgenommen wird, soweit sie auf den Wohnteil entfällt. Für die Zuordnung zu einer von zwei Wohnlagen (gut oder normal) werden neun Kriterien herangezogen, wobei sich das Gewicht des Bodenrichtwerts nur auf 20 % beläuft.

Die Befolgungskosten fallen bei einem Flächenmodell am geringsten aus. Aus Sicht der Steuerpflichtigen sind aber die Befolgungskosten bei den Flächenmodellen mit Lage-Faktor, bei der Bodenwertsteuer und auch bei der bundesgesetzlichen Regelung nicht wesentlich höher. Aus Sicht der Verwaltung lassen sich das Flächenmodell sowie die Flächenmodelle mit Lage-Faktor am einfachsten umsetzen. Eine Bodenwertsteuer ist für die Verwaltung gleichfalls mit relativ wenig Aufwand administrierbar. Die bundesgesetzliche Regelung löst für die Verwaltung die mit Abstand höchsten Befolgungskosten aus, da die zahlreichen in das Ertragswertverfahren und in das Sachwertverfahren eingehenden Bewertungsfaktoren ermittelt und verarbeitet werden müssen. Eine weitere Erhöhung des Arbeitsaufwands der Verwaltung entsteht dadurch, dass die hinsichtlich ihres Aufbaus und ihrer Wirkungen sehr komplexe bundesgesetzliche Regelung vor und nach Abgabe der Steuererklärung vermutlich wesentlich mehr Nachfragen der Steuerpflichtigen auslösen wird als die anderen Grundsteuermodelle.¹⁹⁰

Beim Vergleich der Grundsteuermodelle ist nicht in erster Linie auf die absolute Höhe der Befolgungskosten abzustellen, sondern auf die zwischen den Grundsteuermodellen bestehenden Unterschiede. Bei dieser relativen Betrachtung sind aus Sicht der Steuerpflichtigen die Unterschiede zwischen einem wertorientierten und einem flächenorientierten Grundsteuermodell deutlich geringer, als es oft behauptet wird.

¹⁹⁰ Vgl. Hessischer Landtag, Drs. 20/6379, 2.

2. Steuerliche Begünstigungen für die Wohnnutzung (Lenkungs- zweck der Grundsteuerreform)

Bei der Analyse der konzeptionellen Ausrichtung der Grundsteuermodelle steht der Fiskalzweck der Grundsteuer im Mittelpunkt. Bei der Untersuchung, in welchem Umfang für Immobilien, die zu Wohnzwecken genutzt werden, Begünstigungen vorgesehen sind, geht es um den im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform verfolgten Lenkungsziel.

Die Zusammenstellung in Tabelle 19 zeigt, dass die Wohnnutzung durch mehrere Maßnahmen begünstigt wird. Die damit verbundenen Entlastungen der Wohnnutzung leiten sich allerdings in den meisten Fällen nicht aus der methodischen Grundlage des jeweiligen Grundsteuermodells ab. Vielmehr handelt es sich dabei um eine modellunabhängig getroffene steuerpolitische Entscheidung. Eine Ausnahme gilt für die in Baden-Württemberg vorgesehene Bodenwertsteuer. Über den Nichteinbezug des Gebäudes in den Steuergegenstand soll ein Anreiz gesetzt werden, Wohnraum zu schaffen. Insoweit ist bei einer Bodenwertsteuer das Ziel einer Förderung der Wohnnutzung in der Konzeption dieses Grundsteuermodells angelegt.

Tabelle 19: Vergleich der Grundsteuermodelle der Bundesländer hinsichtlich der steuerlichen Begünstigungen für die Wohnnutzung

Modell	bundesgesetzliche Regelung	Bodenwertsteuer	Flächenmodell	modifiziertes Flächenmodell
Geltungsbereich	die anderen 11 Bundesländer	Baden-Württemberg	Bayern	Hamburg, Hessen, Niedersachsen
Ausgestaltung des Steuergegenstands bei Grundstücken	Grund und Boden sowie Gebäude	Grund und Boden	Grund und Boden sowie Gebäude	Grund und Boden sowie Gebäude
allgemeine Steuermesszahl				
Betriebe der Land- und Forstwirtschaft	0,55 ‰	0,55 ‰	0,55 ‰	0,55 ‰
unbebaute Grundstücke	0,34 ‰ Saarland 0,64 ‰	1,30 ‰	100 ‰	100 ‰
zu Wohnzwecken genutzte Gebäude	0,31 ‰ Saarland 0,34 ‰ Sachsen 0,36 ‰	0,91 ‰	70 ‰	70 ‰ (gute Wohnlage) 52,50 ‰ (normale Wohnlage)

zu anderen Zwecken genutzte Gebäude	0,34 % Saarland 0,64 % Sachsen 0,72 %	1,30 %	100 %	100 %
spezielle steuerliche Begünstigungen				
sozialer Wohnungsbau	ja	ja	ja	ja
Wohnanteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft	ja	nein	ja	Niedersachsen: ja Hamburg, Hessen: nein
Baudenkmal	ja	ja	ja	ja
baureife Grundstücke (Grundsteuer C)	ja	grundsätzlich nicht notwendig	nein aber räumlich zonierte Hebesätze möglich	ja

Die Erleichterungen für die Wohnnutzung setzen an mehreren Stellen an. Die Begünstigungen beziehen sich in den Bundesländern, die ein eigenständiges Grundsteuergesetz eingeführt haben, auf eine Reduzierung der grundsätzlich geltenden Grundsteuermesszahl bzw. Äquivalenzzahl. Zusätzlich gelten für bestimmte Wohnformen spezielle Senkungen der Steuermesszahl. In Teilbereichen werden die Entlastungen für die Wohnnutzung durch eine Minderung des Hebesatzes verstärkt. Darüber hinaus kommt es dadurch zu einer indirekten Privilegierung der Wohnnutzung, dass für unbebaute Grundstücke oder für nicht zu Wohnzwecken genutzte Immobilien eine höhere Belastung vorgesehen ist. Insgesamt betrachtet sind die Entlastungen der Wohnnutzung sehr unübersichtlich geregelt und hinsichtlich ihrer Wirkung intransparent:

- Bei der bundesgesetzlichen Regelung gilt grundsätzlich für die Wohnnutzung keine niedrigere Steuermesszahl, die auf dem Förderzweck beruht. Die etwas geringere Steuermesszahl für zu Wohnzwecken genutzte Grundstücke steht im Zusammenhang mit der Aktualisierung der Nettokaltmieten aufgrund des Mikrozensus 2018. Die Begründung für diese Differenzierung der Steuermesszahl liegt in der angestrebten aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform. Sie ist also dem Fiskalzweck zuzuordnen. Von dieser Grundaussage weichen das Saarland und Sachsen ab. Diese beiden Bundesländer übernehmen zwar im Wesentlichen die bundesgesetzliche Regelung, allerdings gelten für unbebaute Grundstücke (Saarland)

sowie für nicht zu Wohnzwecken genutzte bebaute Grundstücke (Saarland und Sachsen) höhere Steuermesszahlen. Damit kommt es in diesen beiden Bundesländern indirekt zu einer Begünstigung der Wohnnutzung.

- In Bayern (Flächenmodell) und in Hamburg, Hessen sowie Niedersachsen (jeweils Flächenmodell mit Lage-Faktor) wird die Äquivalenzzahl bzw. Grundsteuermesszahl für den Wohnteil generell um 30 % reduziert. In Hamburg erfolgt bei Immobilien in normalen Wohnlagen eine weitere Senkung der Grundsteuermesszahl um 25 %, so dass bei diesen Grundstücken der Wohnteil lediglich mit 52,50 % (= $70 \% \times [1,00-0,25]$) des Äquivalenzbetrags angesetzt wird. Obwohl in Baden-Württemberg der Steuergegenstand auf den Grund und Boden beschränkt wird, erfolgt bei Grundstücken, die überwiegend zu Wohnzwecken genutzt werden, wie in den Ländern, die eine flächenorientierte Besteuerung vorsehen, eine Reduzierung der Steuermesszahl um 30 %.
- Spezielle Entlastungen gelten für den sozialen Wohnungsbau, für den Wohnteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft (nur Bayern, Niedersachsen) sowie für Baudenkmäler.¹⁹¹
- In Bayern können die Gemeinden die Begünstigungen für den sozialen Wohnungsbau, für den Wohnteil von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sowie für Baudenkmäler durch die Festsetzung eines reduzierten Hebesatzes verstärken.
- Das wohnungspolitische Ziel zur Schaffung von ausreichendem Wohnraum kann auch dadurch erreicht werden, dass für unbebaute, aber bebaubare Grundstücke ein höherer Hebesatz festgesetzt wird (Grundsteuer C sowie in Bayern räumlich zonierte Hebesätze). Die Förderung der Wohnnutzung erfolgt indirekt durch die höhere Belastung von baureifen Grundstücken. Bei der von Baden-Württemberg gewählten Bodenwertsteuer soll durch den generellen Nichteinbezug des Gebäudes gleichfalls dazu angeregt werden, Wohnraum zu schaffen. Einer Grundsteuer C bedarf es bei einer Bodenwertsteuer grundsätzlich nicht.¹⁹²

¹⁹¹ Die Senkung der Steuermesszahl für Baudenkmäler gilt bei der bundesgesetzlichen Regelung auch für den Grund und Boden sowie für den nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil. In Baden-Württemberg gilt sie für den Grund und Boden und in Bayern sowie den drei Bundesländern, die ein Flächenmodell mit Lage-Faktor einführen, sowohl für die Wohnfläche als auch für die Nutzfläche des Gebäudes.

¹⁹² Die baden-württembergische Landesregierung hat allerdings am 26.10.2021 beschlossen, einen Gesetzesentwurf in den Landtag von Baden-Württemberg einzubringen, nach dem den Gemeinden die Möglichkeit eingeräumt wird, aus städtebaulichen Gründen für unbebaute, baureife Grundstücke einen gesonderten Hebesatz festzusetzen, vgl. <https://fm.baden-wuerttemberg.de/de/service/presse-und-oeffentlichkeitsarbeit/pressemittteilung/pid/nutzung-von-bauland-ministerrat-beschliesst-gesetzesentwurf-zur-einfuehrung-einer-grundsteuer-c/> (zuletzt aufgerufen am 29.10.2021).

In den Landesgrundsteuergesetzen werden die Begünstigungen der Wohnnutzung jeweils lediglich dem Grunde nach begründet. Zu den Kriterien, nach denen das konkrete Ausmaß festgelegt wird, gibt es in keinem der Landesgrundsteuergesetze ausreichende Erläuterungen.

Die Begünstigungen für die Wohnnutzung beeinflussen die Verteilung der Grundsteuer innerhalb einer Gemeinde. Wenn trotz der Begünstigung der Wohnnutzung an dem Ziel einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform auf Ebene der Gemeinden festgehalten wird, geht der Anteil an der Grundsteuer zurück, der auf die Wohnnutzung entfällt. Demzufolge muss es zu einer Erhöhung des Anteils kommen, der auf unbebaute Grundstücke und auf nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäude (insbesondere Gewerbeimmobilien) entfällt. Steuerpolitisch ist bedeutsam, dass die auf Landesebene bei der Bestimmung der Steuermesszahl eingeführten Begünstigungen der Wohnnutzung bei einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform auf Ebene der Gemeinde Rückwirkungen auf den festzusetzenden Hebesatz auslösen. Isoliert betrachtet muss es zu einer Erhöhung des Hebesatzes kommen.

Im Abschnitt A.II.3. wurde begründet, dass die Ausgestaltung der Grundsteuer sich an einer nutzenorientierten Interpretation des Äquivalenzprinzips orientieren sollte. Mit diesem Konzept ist es nicht vereinbar, wenn über die Grundsteuer Lenkungsziele verfolgt werden sollen. Die im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform angestrebten wohnungsbau- und umweltpolitischen Zwecke sollten deshalb eher außerhalb der Grundsteuer durch eigenständige ordnungspolitische Regelungen umgesetzt werden.

3. Gestaltungsmöglichkeiten für die Gemeinden (steuerpolitische Beurteilung der Grundsteuerreform aus Sicht der Gemeinden)

Für die Gemeinden ist es zum einen von Interesse, welche Rückwirkungen sich aus dem von ihrem Bundesland gewählten Grundsteuermodell und den für die Wohnnutzung vorgesehenen Begünstigungen auf ihre Hebesatzpolitik ergeben. Zum anderen ist für sie relevant, durch welche spezielle Maßnahmen sich ihre steuerpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten erhöhen.

Über die Bemessungsgrundlage und die Steuermesszahl wird im ersten Schritt bestimmt, in welchem Verhältnis die Grundsteuer innerhalb der Gemeinde auf die Bürger und Unternehmen verteilt wird. Durch die Entscheidung über den Hebesatz legt eine Gemeinde im zweiten Schritt die Höhe der Belastung fest. An diesem Grundkonzept hat sich unabhängig davon, für welches

Grundsteuermodell sich ein Bundesland entscheidet, durch die Grundsteuerreform grundsätzlich keine Änderung ergeben. Die Gemeinden können weiterhin den Hebesatz nach ihren Vorstellungen festlegen. Zum einen ist für die Höhe des Hebesatzes aus rechtlicher Sicht weder eine Obergrenze noch eine Untergrenze zu beachten. Zum anderen haben die Gemeinden die Möglichkeit, für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und für Grundstücke unterschiedliche Hebesätze vorzusehen (Tabelle 20).

Soll das Ziel einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform erreicht werden, sind die Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinden allerdings de facto eingeschränkt. Das Aufkommen der Grundsteuer ergibt sich durch ein Zusammenspiel von Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage und Steuermesszahl einerseits und Hebesatz andererseits. Die Veränderungen beim Steuergegenstand, bei der Bemessungsgrundlage und bei der Steuermesszahl bestimmen sich danach, welches Grundsteuermodell von dem betreffenden Bundesland eingeführt wurde und wie dieses konkret ausgestaltet wurde sowie in welchem Umfang die Wohnnutzung begünstigt wird. Die in einer Gemeinde politisch Verantwortlichen müssen bei einer aufkommensneutralen Umsetzung mit einer Anpassung des in ihrer Gemeinde festzusetzenden Hebesatzes auf die Entscheidungen reagieren, die auf Landesebene getroffen wurden. Der aufkommensneutrale Hebesatz kann über oder unter dem in einer Gemeinde vor der Grundsteuerreform geltenden Hebesatz liegen. Wie hoch die Erhöhung oder Minderung des Hebesatzes aufgrund der Grundsteuerreform konkret ausfallen muss, hängt ganz wesentlich davon ab, für welches Grundsteuermodell sich das betreffende Bundesland entschieden hat.¹⁹³

¹⁹³ Erhöhen die Gemeinden bereits vor der Einführung der Reform zum 1.1.2025 ihren Hebesatz, wird das Ziel der Aufkommensneutralität zwar formal erreicht, materiell würde aber die Grundsteuerreform dennoch zu einer Erhöhung des nach derzeitigen Verhältnissen zu erwartenden Aufkommens führen.

Tabelle 20: Vergleich der Grundsteuermodelle der Bundesländer hinsichtlich der Gestaltungsmöglichkeiten für die Gemeinden

Modell	bundesgesetzliche Regelung	Bodenwertsteuer	Flächenmodell	modifiziertes Flächenmodell
Geltungsbereich	die anderen 11 Bundesländer	Baden-Württemberg	Bayern	Hamburg, Hessen, Niedersachsen
Hebesatz grundsätzliche Regelung	unterschiedlich für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Grundvermögen, aber innerhalb der Vermögensart einheitlich	unterschiedlich für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Grundvermögen, aber innerhalb der Vermögensart einheitlich	unterschiedlich für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Grundvermögen, aber innerhalb der Vermögensart einheitlich	unterschiedlich für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Grundvermögen, aber innerhalb der Vermögensart einheitlich
Notwendigkeit, den Hebesatz anzupassen	ja	ja	ja	ja
räumlich zonierte Hebesätze	nein	nein	ja	nein
reduzierte Hebesätze zur Förderung oder Privilegierung von bestimmten Nutzungsformen	nein	nein	ja	nein
baureife Grundstücke (Grundsteuer C)	ja	grundsätzlich nicht notwendig*	nein aber räumlich zonierte Hebesätze möglich	ja

* Die baden-württembergische Landesregierung hat allerdings am 26.10.2021 beschlossen, einen Gesetzesentwurf in den Landtag von Baden-Württemberg einzubringen, nach dem den Gemeinden die Möglichkeit eingeräumt wird, aus städtebaulichen Gründen für unbebaute, baureife Grundstücke einen gesonderten Hebesatz festzusetzen, vgl. <https://fm.baden-wuerttemberg.de/de/service/presse-und-oeffentlichkeitsarbeit/pressemitteilung/pid/nutzung-von-bauland-ministerrat-beschliesst-gesetzesentwurf-zur-einfuehrung-einer-grundsteuer-c/> (zuletzt aufgerufen am 29.10.2021).

spezielle Erlassmöglichkeit für die Gemeinde	nein	nein	soweit Flächenmodell zu einer als unangemessen angesehenen hohen Steuerbelastung führt	Hamburg: in besonders gelagerten Härtefällen bei nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden Hessen, Niedersachsen: nein
---	------	------	--	---

Für die Gemeinden ist nicht nur der allgemein aus der Grundsteuerreform resultierende Einfluss auf ihre Hebesatzpolitik relevant, sondern auch, dass für sie zusätzliche Gestaltungsmöglichkeiten geschaffen wurden:

- höhere Hebesätze für unbebaute, aber bebaubare Grundstücke (Grundsteuer C, in Bayern räumlich zonierte Hebesätze),
- in Bayern: reduzierte Hebesätze zur Förderung bzw. Privilegierung von ausgewählten Nutzungsformen,
- in Bayern und in Hamburg: Erlass der Grundsteuer in bestimmten Fällen, in denen eine flächenorientierte Besteuerung zu als unangemessen angesehenen Belastungen führt.

Die ersten beiden Optionen leiten sich nicht aus dem Konzept der Grundsteuermodelle ab. Vielmehr ergeben sie sich – wie die Begünstigung der Wohnnutzung – aus einer eigenständigen steuerpolitischen Entscheidung über die Ziele, die mit der Grundsteuer verfolgt werden sollen. Diese zwei Wahlmöglichkeiten sind dem Lenkungszweck und nicht dem Fiskalzweck zuzuordnen. Nur die dritte Option steht in Zusammenhang damit, für welches Grundsteuermodell sich ein Bundesland entschieden hat. Da durch die Erlassmöglichkeit das Ergebnis einer flächenorientierten Besteuerung zum Teil korrigiert wird, weist sie einen Bezug zum Fiskalzweck auf.

Wie die Gemeinden diese neuen Gestaltungsspielräume einschätzen, ist offen. Zwar sind Erweiterungen der steuerpolitischen Optionen grundsätzlich positiv zu beurteilen. Die Gemeinden müssen aber die Nutzung dieser Wahlmöglichkeiten den Bürgern und Unternehmen erläutern. Unter Umständen müssen sie sich auch rechtfertigen, wenn sie von diesen Wahlmöglichkeiten nicht oder nach Ansicht ihrer Bürger und Unternehmen nicht in ausreichendem Umfang Gebrauch machen.

4. Akzeptanz der Grundsteuer

Auf die Akzeptanz eines Grundsteuermodells durch die Bürger und die Unternehmen wirken zahlreiche Aspekte. Zum einen geht es um den methodischen Ansatz, d.h. die Beurteilung der Abgrenzung des Steuergegenstands (mit oder ohne Gebäude) und der Festlegung der Bewertungsregeln (wertorientiert, ausschließlich flächenorientiert, flächenorientiert mit Lage-Faktor) durch die Betroffenen. Zum anderen ist in Bezug auf die Transparenz eines Grundsteuermodells die Nachvollziehbarkeit der einzelnen Rechenschritte zur Ermittlung der Grundsteuer sowie die Erkennbarkeit der Einflussfaktoren und deren Auswirkungen bedeutsam. Wie der Umfang der Erläuterungen zu den bundesgesetzlichen Regelungen zeigt, besteht insbesondere bei diesem Grundsteuermodell ein erheblicher Erklärungsbedarf.

Bei der Analyse der Vor- und Nachteile der Grundsteuermodelle ist zu beachten, dass ein isolierter Vergleich von einzelnen Elementen (Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage, Steuermesszahl, Hebesatz) zu keinen aussagekräftigen Ergebnissen führt. Vielmehr sind bei der Beurteilung eines Grundsteuermodells diese Faktoren immer in ihrem Zusammenwirken zu betrachten. Es ist aber nicht auszuschließen, dass die Bürger und die Unternehmen einen dieser Faktoren herausgreifen und auf dieser isolierten Betrachtung ihre Meinung zu dem betrachteten Grundsteuermodell bilden und äußern. Für die politisch Verantwortlichen besteht die große Herausforderung, den Bürgern und Unternehmen die Gründe für die Entscheidung zugunsten eines der Grundsteuermodelle sowie dessen Aufbau und Auswirkungen ausführlich und verständlich zu erläutern.¹⁹⁴ In diesem Zusammenhang ist auch herauszustellen, dass sich die Betrachtung auf die jeweilige Gemeinde zu beschränken hat. Das von einem Bundesland gewählte Grundsteuermodell und die in einer anderen Gemeinde geltenden Verhältnisse und die dort gewählte Ausgestaltung der Grundsteuer sind bei einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform auf Ebene der Gemeinden nicht bedeutsam. Einige Anhaltspunkte zur Erläuterung der Wirkungsweise der Grundsteuermodelle bildet der Vergleich der Regelungen zum Steuergegenstand, zur Bemessungsgrundlage und der Steuermesszahl (Tabelle 21). So führt

¹⁹⁴ Die Erläuterungen des Bundesministeriums der Finanzen bilden für diesen Informationsprozess eine gute Grundlage, siehe hierzu <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2019-06-21-faq-die-neue-grundsteuer.html> (zuletzt aufgerufen am 7.10.2021). Zusätzlich könnten in den Grundsteuerbescheid beispielsweise auch Angaben aufgenommen werden, welche Leistungen die Gemeinde mit der Grundsteuer finanziert, vgl. *Marx*, DStR 2019, 372 (379).

beispielsweise ein Flächenmodell tendenziell zu einer niedrigeren Bemessungsgrundlage als ein wertorientiertes Grundsteuermodell. Dem steht gegenüber, dass bei einer flächenorientierten Besteuerung die Steuermesszahl deutlich höher ist. Bei einer Bodenwertsteuer muss die Steuermesszahl und unter Umständen auch der Hebesatz höher sein als bei einem wertorientierten Grundsteuermodell, bei dem auch das Gebäude in den Steuergegenstand einbezogen wird.

Tabelle 21: Zusammenhang zwischen Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage, Steuermesszahl und Hebesatz¹⁹⁵

	Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage	Steuersatz	
		Steuermesszahl	Hebesatz
bundesgesetzliche Regelung	Wert des Grund und Bodens + Wert des Gebäudes	0,34 % bzw. 0,31 %	von Gemeinde festgesetzt
Bodenwertsteuer	Wert des Grund und Bodens	1,30 %	von Gemeinde festgesetzt
Flächenmodell	Grundstücksfläche × 0,04 €/qm + Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes × 0,50 €/qm	100 %	von Gemeinde festgesetzt
Flächenmodell mit Lage-Faktor	[Grundstücksfläche × 0,04 €/qm + Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes × 0,50 €/qm] × Lage-Faktor	100 %	von Gemeinde festgesetzt

Ein wichtiges Instrument für die Akzeptanz der Grundsteuerreform stellen Informationen über den Hebesatz dar, der sich ergibt, damit es in einer Gemeinde durch die Neuregelung zu keiner Veränderung des Grundsteueraufkommens kommt. Der aufkommensneutrale Hebesatz kann von den Bürgern und Unternehmen als Vergleichsbasis für den tatsächlich von der Gemeinde festgesetzten Hebesatz dienen. Die Information über den aufkommensneutralen Hebesatz erleichtert auch den Gemeinden die Kommunikation mit ihren Bürgern und Unternehmen. In Hessen und Niedersachsen wird der aufkommensneutrale Hebesatz auf Landesebene veröffentlicht. Diese Vorgehensweise ergibt sich nicht daraus, dass in diesen beiden Bundeslän-

¹⁹⁵ In die Tabelle werden nur die grundsätzlichen Regelungen aufgenommen. Beispielsweise bleiben die Begünstigungen für die Wohnnutzung sowie die Vorgehensweise in Hamburg (Ansatz des Lage-Faktors bei der Steuermesszahl) ausgeklammert.

dern ein Flächenmodell mit Lage-Faktor eingeführt wird. Vielmehr können die Bundesländer diesen Service unabhängig von dem gewählten Grundsteuermodell anbieten.

Abgerundet werden können die Informationen über die Auswirkungen der Grundsteuerreform dadurch, dass ausführlich erläutert wird, in welchem Umfang für die Wohnnutzung Entlastungen gewährt werden. Diese im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform geschaffenen Maßnahmen stellen möglicherweise einen Baustein zur Akzeptanz der Grundsteuerreform durch die Bürger dar. Bei einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform ist es allerdings wichtig, dass bei den Unternehmen für die dadurch bei ihnen (mittelbar) entstehende Mehrbelastung um Verständnis geworben wird.¹⁹⁶ Diese Aufgabe haben wiederum in erster Linie die Gemeinden zu bewältigen. Der die Verteilung der Grundsteuer auf die Wohnnutzung und die unternehmerische Nutzung betreffende Aspekt der Grundsteuerreform steht (mit Ausnahme einer Bodenwertsteuer) nicht im Zusammenhang mit dem von einem Bundesland gewählten Grundsteuermodell, vielmehr handelt es sich bei den Maßnahmen zur Begünstigung der Wohnnutzung um eine eigenständige steuerpolitische Entscheidung.

Für die Beurteilung der Grundsteuerreform durch die Bürger und Unternehmen spielt auch ein Aspekt eine bedeutsame Rolle, der in dieser Schrift ausgeklammert wird. Viele Steuerpflichtige werden nicht die verschiedenen Grundsteuermodelle hinsichtlich ihrer konzeptionellen Ausrichtung miteinander vergleichen, sondern die nach der Reform von ihnen zu zahlende Grundsteuer der in der Vergangenheit gezahlten Grundsteuer gegenüberstellen. Bei einer aufkommensneutralen Umsetzung der Neuregelung auf Ebene der Gemeinde kann es für den Einzelnen entweder zu einer Erhöhung oder zu einer Minderung der Grundsteuer kommen. Unabhängig davon, für welches Modell sich ein Bundesland entscheidet, wird es auf Ebene der Steuerpflichtigen sowohl Gewinner (Grundsteuer fällt niedriger aus) als auch Verlierer (Grundsteuer erhöht sich) geben. Da die derzeitige Grundsteuer nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, muss eine Reform der Grundsteuer hinsichtlich der Verteilung auf die Bürger und Unternehmen zu Veränderungen führen. Es ist logisch ausgeschlossen, dass es bei allen Steuerpflichtigen bei der bisherigen Grundsteuerzahllast bleibt. Diese Aussage gilt sowohl für die wertorientierten als auch für die flä-

¹⁹⁶ Zu einer allgemeinen Beurteilung der Grundsteuerreform aus Sicht der Industrie siehe *Wünnemann/Koller*, BB 2020, 215.

chenorientierten Grundsteuermodelle.¹⁹⁷ Sie ist auch unabhängig davon, ob das Gebäude in den Steuergegenstand einbezogen wird oder nicht.

Im nachfolgenden Teil B wird die Grundsteuerreform daraufhin untersucht, inwieweit sie mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben vereinbar sind. Dabei wird auch auf die verschiedenen Grundsteuermodelle im Einzelnen eingegangen.

¹⁹⁷ Siehe hierzu ausführlich *Nehls/Scheffler*, ifst-Schrift 503 (2015), für die zum damaligen Zeitpunkt diskutierten Vorschläge: Äquivalenzmodell (= Flächenmodell), Kombinationsmodell (Nebeneinander von Wert- und Flächenorientierung) und Verkehrswertmodell.

B. Verfassungsrechtliche Beurteilung

Ass. iur. Michael Feldner, LL.M.

I. Verfassungsrechtliche Vorgaben

1. Art. 3 Abs. 1 GG

Die verfassungsrechtlichen Vorgaben für Steuergesetze werden vom Bundesverfassungsgericht insbesondere aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitet. Durch ein Steuergesetz müssen die Steuerpflichtigen dem Grundsatz nach rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden (Grundsatz der Lastengleichheit).¹ Der Gesetzgeber hat einen weiten Entscheidungsspielraum sowohl bei der Wahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes.² Hat er sich aber für einen Steuergegenstand und damit verbunden für eine Belastungsentscheidung entschieden, so muss diese folgerichtig umgesetzt werden.³ Abweichungen hiervon bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung rechtfertigen kann.⁴

Auch bei der Wahl der Bemessungsgrundlage einer Steuer und der Ausgestaltung der Regeln zu ihrer Ermittlung hat der Gesetzgeber einen weiten Entscheidungsspielraum.⁵ Dabei muss allerdings ebenso eine gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen gewährleistet sein, weshalb die Bemessungsgrundlage so gewählt werden muss, dass der mit der Steuer verfolgte Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abgebildet wird.⁶

¹ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 96 m.w.N.

² St. Rspr., bspw. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 96 m.w.N.

³ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 96 m.w.N.

⁴ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 96 m.w.N.

⁵ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 98 m.w.N.

⁶ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 97 m.w.N.

a. Wahl des Belastungsgrunds

Zur Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG existieren im Bereich des Steuerrechts zwei Prinzipien: Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip. Damit eine Steuer gerechtfertigt ist, muss sie zwingend einem dieser Prinzipien folgen. Theoretisch denkbar ist es aber auch, dass eine Steuer durch beide Prinzipien gerechtfertigt ist.⁷ Allerdings müssten dann auch beide Prinzipien folgerichtig umgesetzt werden. Andernfalls vermögen sie die Steuer nicht zu rechtfertigen.

Damit beurteilt werden kann, ob das Gesetz folgerichtig umgesetzt wurde und ob die gesetzlichen Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage „eine in der Relation realitätsgerechte Bewertung der erfassten Güter und damit die Vergleichbarkeit der Bewertungsergebnisse im Einzelfall sicherstellen, muss das Gesetz das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen.“⁸ Bezogen auf die Grundsteuer bedeutet dies: Der Gesetzgeber muss klar erkennen lassen, ob er die Grundsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip oder mit dem Äquivalenzprinzip bzw. gegebenenfalls sogar mit beiden Prinzipien rechtfertigen will.

aa. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Das grundsätzlich sachgerechte Rechtfertigungsprinzip für Steuern ist das Leistungsfähigkeitsprinzip. Es besagt, dass gleich Leistungsfähige gleich hoch und unterschiedlich Leistungsfähige unterschiedlich hoch zu besteuern sind.⁹ Die Leistungsfähigkeit ergibt sich dabei sowohl aus dem Vermögenszuwachs, dem Innehaben von Vermögen sowie aus der Vermö-

⁷ So *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 16 Rn. 16.38 explizit für die Grundsteuer. Anders noch *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2509.

⁸ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 97.

⁹ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, S. 1 Rn. 96 m.w.N.

gensverwendung.¹⁰ Während die Leistungsfähigkeit aus dem entgeltlichen Vermögenszuwachs von den Ertragsteuern und dem unentgeltlichen Vermögenszuwachs von der Erbschaft- und Schenkungsteuer erfasst und besteuert wird, unterliegt die Vermögensverwendung insbesondere der Umsatzsteuer. Bisher unzureichend erfasst und besteuert wird dagegen das Innehaben von Vermögen.

Die Leistungsfähigkeit einer Person zeigt sich nicht nur an ihrem Einkommen und ihrem Konsum, sondern auch an ihrem Vermögensbesitz (sog. Vermögensbesitztheorie).¹¹ Ein größeres Vermögen führt zu einem höheren Ansehen, zu mehr Sicherheit, zu einem größeren Lebensgenuss, zu einer größeren Unabhängigkeit, zu einer höheren Kreditfähigkeit, zu einer deutlich größeren Möglichkeit der politischen und ökonomischen Einflussnahme auf Entscheidungen und vielem mehr.¹² Auch ist derjenige, der mehr Vermögen besitzt, finanziell leistungsfähiger als derjenige, der weniger Vermögen besitzt. Ob das Vermögen ertragbringend oder ertraglos ist, ist unerheblich, denn die gesteigerte Leistungsfähigkeit wird durch den Besitz von Vermögen als solchem begründet.¹³

Erfasst und besteuert werden kann das Innehaben von Vermögen mittels einer Vermögensteuer. Das Gesamtvermögen wird erfasst von der allgemeinen Vermögensteuer, deren Ausgestaltung im VStG vom BVerfG¹⁴ für verfassungswidrig erklärt wurde und die deshalb seit dem 1.1.1997 nicht mehr

¹⁰ So bereits *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, 167. Vgl. bspw. auch *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Kap. 3 Rn. 3.55; *Mellinghoff*, in *Birk* (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen (DStJG Band 22), 1999, 135; *Moes* JZ 2017, S. 858 (859); *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln 2001, 93 („Trias ‚Erwerb, Besitz, Konsum‘“).

¹¹ So auch *Birk*, in ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen (DStJG Band 22), 1999, 12, 22; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2020, Rn. 69; *Feldner*, NWB-EV 2013, 331, 333; *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2508; *Musil*, DStR 2017, 1903, 1904; *Musil*, DB 2013, 1994, 1995; *P. Kirchhof*, NJW 1987, 3217, 3225; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln 2001, 93; a.A. *Schmidt*, DStR 2020, 249, 251, der dann aber auf die potenzielle Leistungsfähigkeit durch das Eigentum an einem Grundstück abstellt.

¹² So bereits *Feldner*, NWB-EV 2013, 331, 333.

¹³ So auch *Musil*, DB 2013, 1994, 1995; *Simers/Birnbaum*, ZEV 2013, 8, 12.

¹⁴ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 121.

erhoben wird. Daneben sind aber grundsätzlich auch spezielle Vermögensteuern denkbar, die nur einen Teil des Vermögens erfassen.¹⁵ Als eine solche spezielle Vermögensteuer ließe sich theoretisch auch die Grundsteuer rechtfertigen,¹⁶ die dann die Leistungsfähigkeit besteuert, die sich aus dem Innehaben von Grundbesitz ergibt. Ob eine solche besondere Vermögensteuer anstelle oder gar neben einer allgemeinen Vermögensteuer sinnvoll wäre, ist dagegen eine andere Frage.

bb. Das Äquivalenzprinzip

Während das Leistungsfähigkeitsprinzip jedenfalls bei Personensteuern das einzige Prinzip ist, das zur Rechtfertigung der Steuer herangezogen werden kann, wird bei den Objektsteuern stattdessen regelmäßig auf das Äquivalenzprinzip zurückgegriffen. Auch die Grundsteuer ist eine solche Objektsteuer.

Das Äquivalenzprinzip besagt, dass die Steuer das Äquivalent zur öffentlichen Leistung sein soll.¹⁷ Vorgebracht werden hier zwei Arten der Äquivalenz: Die Kosten- und die Nutzenäquivalenz. Nach der Kostenäquivalenz stellt die Steuer die Gegenleistung für die Kosten der Leistung dar, die der Hoheitsträger für das besteuerte Objekt erbracht hat.¹⁸ Für die Grundsteuer würde dies bedeuten, dass sie die Gegenleistung für sämtliche Kosten ist, die das Grundstück bei der Gemeinde verursacht,¹⁹ sofern diese nicht bereits durch Gebühren und Beiträge abgegolten sind. Dies würde allerdings in einem offenen Widerspruch zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff stehen, der in Anlehnung an § 3 Abs. 1 AO Steuern als Geldleistungen defi-

¹⁵ So auch BFH v. 26.4.1963 – III 237/58 U, BFHE 77, 258; a.A. wohl *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 3 Rn. 3.62. Vgl. auch den Österreichischen Verfassungsgerichtshof v. 6.10.2010 – B 298/10, VfSlg 19196/2010, nach dem es im rechtspolitischen Spielraum des (Österreichischen) Steuergesetzgebers liege, den Grundbesitz einer speziellen Vermögensteuer zu unterwerfen.

¹⁶ So auch *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2508; a.A. *G. Kirchhof*, DStR 2018, 2661, 2667. Kritisch auch *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2020, Rn. 71, die allerdings auch das Äquivalenzprinzip als zur Rechtfertigung untauglich ansehen.

¹⁷ *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 3.44; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. 2000, 475.

¹⁸ *Schmidt*, DStR 2020, 249, 252.

¹⁹ *Freund*, FR 2019, 931, 934.

niert, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen.²⁰ Aus diesem Grund kann die Kostenäquivalenz zwar für Beiträge und Gebühren herangezogen werden, keinesfalls aber für Steuern; auch nicht für die Grundsteuer.²¹ Dies gilt unabhängig davon, ob zur Begründung auf die sog. Individual- oder Gruppenäquivalenz zurückgegriffen wird.²²

Die Nutzenäquivalenz stellt dagegen auf den Nutzen ab, den die jeweiligen Steuerpflichtigen aus den Leistungen eines Hoheitsträgers ziehen bzw. ziehen könnten.²³ Im Unterschied zur Kostenäquivalenz soll die Nutzenäquivalenz grundsätzlich als Rechtfertigungsgrund für die Objektsteuern und einige spezielle Verbrauchsteuern verfassungsrechtlich zulässig sein,²⁴ auch wenn ein Widerspruch zum Gegenleistungsausschluss des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs ebenfalls sehr nahe liegt.²⁵ Entscheidet sich der Gesetzgeber für das Äquivalenzprinzip als Rechtfertigungsgrund, so soll demzufolge mit der Grundsteuer der Nutzen besteuert werden, den die Grundstücksbesitzer mit ihrem Grundstück aus den Leistungen der Gemeinde ziehen bzw. ziehen könnten.

²⁰ Vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 3.44; *Kube*, in *BeckOK GG*, 47. Edition, Art. 105 Rn. 3 f. m.w.N.

²¹ So auch *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 3.44; *Löhr*, BB 2019, 2589, 2591; *Löhr*, BB 2020, 1687, 1688; *Schmidt*, DStR 2020, 249, 252; *Seer*, DB 2018, 1488, 1492; im Ergebnis auch *Scheffler*, in dieser Schrift S. 18; *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, ifst-Schrift 526 (2018), 31 f.; a.A. *Freund*, FR 2019, 931, 934.

²² Siehe dazu bspw. *Scheffler*, in dieser Schrift S. 16 f.

²³ Vgl. *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 3.44; *Schmidt*, DStR 2020, 249, 252. Dass bereits die bloße Nutzungsmöglichkeit für die Nutzenäquivalenz ausreichend ist und es nicht auf den tatsächlichen Nutzen ankommt, scheint *Bräutigam*, DStR 2021, 1330, 1334 zu übersehen.

²⁴ Vgl. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 39 f. sowie BVerfG (Kammer) v. 15.2.2016 – 1 BvL 8/12, BStBl. II 2016, 557, 562 für die Gewerbesteuer; *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 3.44 ff. Ausdrücklich für die Grundsteuer *Löhr*, BB 2020, 1687, 1688; *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, ifst-Schrift 526 (2018), 32; *Schmidt*, DStR 2020, 249, 252.

²⁵ Ebenfalls kritisch *Jachmann*, in *Seeger* (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung (DStJG Band 25), 2002, 210 ff.; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., 1139 ff.

b. Folgerichtige Ausgestaltung

Hat der Gesetzgeber einmal eine Belastungsentscheidung getroffen, so muss er sie auch folgerichtig im Sinne einer Belastungsgleichheit umsetzen (Gebot der Folgerichtigkeit).²⁶ Ausnahmen hiervon sind nur zulässig, wenn es hierfür einen besonderen sachlichen Grund gibt, durch den die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen ist.²⁷ Werden von einer Steuer Massenerscheinungen erfasst, so ist es schlichtweg unmöglich, allen Besonderheiten eines jeden Einzelfalls gesondert Rechnung zu tragen. Die Vielzahl der Einzelfälle dürfen daher in einem Gesamtbild erfasst werden, der nach den vorliegenden Erfahrungen zutreffend die regelungsbedürftigen Sachverhalte wiedergibt.²⁸ Zulässig sind daher generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen.²⁹ Dies gilt bei der Grundsteuer in besonderer Weise.³⁰ In der Relation muss aber eine realitäts- und somit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sichergestellt sein.³¹

Entscheidet sich der Gesetzgeber dazu als Belastungsgrund für die Grundsteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip zu wählen, so ist die Grundsteuer eine besondere Vermögensteuer und folgerichtig als Substanzsteuer auszugestalten. Die weit verbreitete Annahme, eine (besondere) Vermögensteuer sei als Soll-Ertragsteuer auszugestalten, geht auf die Vermögensteuerentscheidung des BVerfG v. 22.6.1995³² zurück. Dort hatte sich der zweite Senat wie folgt geäußert: „Die Vermögensteuer darf nur so bemessen werden, dass sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, unberührt lässt und aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen (Sollerträge) bezahlt werden kann.“³³ Diese

²⁶ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, S. 274 Rn. 100 m.w.N.

²⁷ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, S. 274 Rn. 100 m.w.N.

²⁸ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, S. 274 Rn. 101 m.w.N.

²⁹ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, S. 274 Rn. 100 m.w.N.

³⁰ So auch ausdrücklich BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 98.

³¹ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 98.

³² BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

³³ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137.

Ansicht ist, wie so einige Ausführungen in besagter Entscheidung, nicht überzeugend und beruht auf dem „geschlossenen steuerrechtlichen Weltbild“³⁴ des damaligen Berichterstatters *Paul Kirchhof*.

Das Grundgesetz enthält an keiner Stelle ein Verbot der Vermögensteuer(n) als Substanzsteuer.³⁵ Art. 14 Abs. 1 GG schützt nur vor einer Übermaßbesteuerung, stellt aber kein Verbot des steuerlichen Zugriffs auf die Vermögenssubstanz auf. Soweit der Entscheidung des BVerfG die Überlegung zu Grunde lag, dass bereits versteuertes Einkommen nicht noch einmal besteuert werden dürfe,³⁶ ist dies nicht überzeugend. Das einer Vermögensteuer unterliegende Vermögen setzt sich zwar auch, aber eben nicht ausschließlich aus bereits versteuerten Erträgen zusammen. Es entsteht vielmehr auch durch (steuerfreie) Erbschaften und Schenkungen, steuerfreie Zuflüsse sowie nicht steuerbare Wertzuwächse, so dass sich die Leistungsfähigkeit gerade aus dem Vermögen selbst ergibt und entsprechend zu besteuern ist.³⁷ Auch technisch war die allgemeine Vermögensteuer vom Preußischen Ergänzungssteuergesetz bis zur jetzigen Fassung des VStG stets als Substanzsteuer ausgestaltet und besteuerte stets den Vermögensbesitz.³⁸ Dass das BVerfG gleichwohl zu dem Ergebnis kam, das VStG würde seinen Anforderungen an eine Soll-Ertragsteuer entsprechen, spricht sehr dafür, dass es ihm letztlich nur um die zulässige Höhe der Vermögensteuer und nicht seine technische Ausgestaltung ging.

³⁴ So *Tipke*, GmbHR 1996, 8, 9.

³⁵ So auch BVerfG (Vorprüfungsausschuss) v. 27.10.1975 – 1 BvR 82/73, NJW 1976, 101; *Böckenförde* in einem Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 149; *Feldner*, NWB-EV 2013, 331, 333; *Musil*, DB 2013, 1994, 1995; *Wieland*, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, Rechtsgutachten für ver.di, Frankfurt am Main 2003, 47; a.A. *Hey*, in *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung, ifst-Schrift 483 (2012), 40; *Leisner*, NJW 1995, 2591, 2592.

³⁶ Vgl. *Böckenförde* in einem Sondervotum zu BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 153.

³⁷ So bereits *Feldner*, NWB-EV 2013, 331, 333. Vgl. auch *Birk*, in ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen (DStJG Band 22), 1999, 22 f.

³⁸ So auch *Musil*, DB 2013, 1994, 1995; *Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer – Zugleich eine Untersuchung des Halbteilungsbeschlusses des Bundesverfassungsgerichts, Frankfurt am Main 2005, 108, der aber dennoch ihren vermeintlichen Charakter als Soll-Ertragsteuer betont. Vgl. auch BVerfG (Vorprüfungsausschuss) v. 27.10.1975 – 1 BvR 82/73, NJW 1976, 101.

Wird vom Gesetzgeber das Leistungsfähigkeitsprinzip als Belastungsgrund gewählt, so muss die Grundsteuer die sich aus dem Besitz von Grundvermögen ergebende Leistungsfähigkeit erfassen. Anknüpfungspunkt für die Grundsteuer ist somit der Ist-Besitz an Grundvermögen oder, anders ausgedrückt, die sich im Besitz des Steuerpflichtigen befindliche Grundvermögenssubstanz.³⁹ Eine Anknüpfung am Soll anstelle des Ist ist grundsätzlich nicht vereinbar mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip,⁴⁰ und der Ist-Ertrag des Grundvermögens wird durch die Ertragsteuern bereits erfasst und besteuert.

Die „Achillesferse“⁴¹ der Grundsteuer ist, wie bei allen vermögensbezogenen Steuern, die Bewertung des (Grund-)Vermögens. Mittels eines gleichheitsgerechten und folgerichtigen Bewertungssystems muss der Sachwert des Grundvermögens in einen Geldwert umgerechnet werden.⁴² Eine Grundsteuer, deren Belastungsgrund das Leistungsfähigkeitsprinzip ist, muss das Grundvermögen mit dem Wert erfassen, der die aus seinem Besitz hervorgehende Leistungsfähigkeit am besten widerspiegelt. Bei Substanzsteuern, wie der Erbschaft- und Schenkungsteuer⁴³ oder der (allgemeinen) Vermögensteuer⁴⁴, ist dies der gemeine Wert bzw. Verkehrswert. Folglich wäre das Grundvermögen in diesem Fall ebenfalls zwingend mit dem Verkehrswert zu bewerten.⁴⁵

³⁹ So auch für die (allgemeine) Vermögensteuer *Birk*, in ders. (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen* (DStJG Band 22), 1999, 16; *Feldner*, NWB-EV 2013, 331, 334; *Musil*, DStR 2017, 1903, 1904; *Siemers/Birnbaum*, ZEV 2013, 8, 13.

⁴⁰ Vgl. *Feldner*, NWB-EV 2013, 331, 334; *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, Kap. 3 Rn. 3.63; *Hey*, DStR 2009, 109, 110; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung* Band I, 2. Aufl., Köln 2000, 497; *Tipke*, *GmbHR* 1996, 8, 15: „Eine Soll-Ertragsteuer mag zur Planwirtschaft passen, zur Marktwirtschaft passt sie nicht“.

⁴¹ *Houben/Maiterth*, *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung des DIW Berlin* 04/2011, 161, 176; *Maiterth/Houben*, in *Hey/Maiterth/Houben*, *Zukunft der Vermögensbesteuerung*, ifst-Schrift 483 (2012), 110 ff.

⁴² BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 35.

⁴³ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 33.

⁴⁴ Vgl. *Feldner*, NWB-EV 2013, 331, 335; *Maiterth/Houben*, in *Hey/Maiterth/Houben*, *Zukunft der Vermögensbesteuerung*, ifst-Schrift 483 (2012), 110; *Musil*, DB 2013, 1994, 1997; *Wieland*, *Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer*, *Rechtsgutachten für ver.di*, Frankfurt am Main 2003, 71.

⁴⁵ So auch *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2508; *Scheffler*, in dieser Schrift S. 27.

Da aus ökonomischen und praktischen Gründen nicht für jedes Grundstück ein Sachverständigengutachten erstellt werden kann, muss und darf der Gesetzgeber auf geeignete Wertermittlungsmethoden zurückgreifen, die den Verkehrswert annähernd erfassen.⁴⁶ Um eine praktikable Steuererhebung möglich zu machen, dürfen die Wertermittlungsmethoden auch mit Pauschalierungen und Typisierungen arbeiten.⁴⁷ Der Gesetzgeber darf sich auch in erheblichem Umfang von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen, deren Ziel die Einfachheit der Steuerfestsetzung ist.⁴⁸ Bei der Ausgestaltung der Regelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage darf Praktikabilitätsabwägungen gegenüber der Ermittlungsgenauigkeit Vorrang eingeräumt werden.⁴⁹ Auch Besonderheiten des Einzelfalls dürfen außer Acht gelassen werden, solange ein realitätsgerechter typischer Fall als Leitbild zugrunde gelegt wird.⁵⁰ Letztendlich müssen die gewählten Wertermittlungsmethoden nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts aber zu einem Ergebnis führen, das in einem Korridor von plus/minus 20 % des tatsächlichen Verkehrswerts liegt.⁵¹ Dies führt zumindest zu einer „Streubreitengleichheit“⁵², die noch verfassungsrechtlich hinzunehmen ist. Eine größere Abweichung vom tatsächlichen Verkehrswert würde folglich zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung führen. Praktisch überprüfbar ist diese Vorgabe allerdings, wenn überhaupt, nur stichprobenartig, denn der tatsächliche Verkehrswert des Grundvermögens, sofern es diesen überhaupt gibt, ist ja gerade regelmäßig nicht bekannt.

Erheblich schwieriger zu beantworten ist die Frage, wie eine mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigte Grundsteuer folgerichtig auszugestalten wäre. Der Gesetzgeber müsste das der Grundsteuer unterliegende Grundvermögen so erfassen, dass die Bemessungsgrundlage den Nutzen des Grundstückseigentümers widerspiegelt, den dieser mit seinem Grundstück aus den angebotenen öffentlichen Leistungen zieht bzw. ziehen könnte. Die Größe eines

⁴⁶ Vgl. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 36.

⁴⁷ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 98.

⁴⁸ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 131.

⁴⁹ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 131.

⁵⁰ St. Rspr., bspw. BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 136.

⁵¹ So BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 46.

⁵² *Seer*, GmbHR 2009, 225, 227.

Grundstücks oder eines sich auf ihm befindlichen Gebäudes sagt genauso wenig über den Nutzen von Straßen, Kindergarten- und Schulplätzen oder Sport- und Grünflächen aus wie die Anzahl der Bewohner.⁵³

Der vom Grundstückseigentümer gezogene Nutzen aus den angebotenen öffentlichen Leistungen lässt sich am ehesten in seinem wirtschaftlichen Erfolg mit dem Grundvermögen finden.⁵⁴ Letztendlich werden sich die öffentlichen Leistungen der Gemeinde im Verkehrswert des Grundvermögens widerspiegeln, und zwar des gesamten Grundvermögens, sprich dem Grundstück an sich und eventuellen sich darauf befindlichen Gebäuden.⁵⁵ Eine gut oder schlecht ausgebaute Verkehrsinfrastruktur, gut oder schlecht gepflegte Grünflächen sowie die Quantität und Qualität der in der Gemeinde vorhandenen Kindergarten- und Schulplätze wirken sich direkt auf den Verkehrswert des sich in der Gemeinde befindlichen Grundvermögens aus. Im Ergebnis ist das Grundvermögen daher, auch im Falle des Äquivalenzprinzips als gewähltem Rechtfertigungsgrund, zwingend mit dem Verkehrswert zu bewerten.⁵⁶ Es gelten somit auch in diesem Fall die bereits zum Leistungsfähigkeitsprinzip dargestellten Anforderungen.

Nicht notwendig für eine verfassungskonforme Grundsteuer ist die Berücksichtigung eines Freibetrags, und zwar auch dann nicht, wenn sie als besondere Vermögensteuer ausgestaltet und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt wird. Denn auch in diesem Fall bliebe die Grundsteuer eine Real- bzw. Objektsteuer, bei der die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen keine Rolle spielen. Das Grundgesetz verlangt zudem auch kein „Vermögensexistenzminimum“.⁵⁷

⁵³ So auch *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2508; *Schmidt*, DStR 2020, 249, 252 f.

⁵⁴ So auch *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2508; a.A. *G. Kirchhof*, DStR 2019, 2661, 2667, 2670.

⁵⁵ So auch *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2508; *Scheffler* in dieser Schrift S. 27.

⁵⁶ So auch *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2508; *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steu-errecht*, 24. Aufl. 2021, Kap. 3 Rn. 3.46; *Löhr*, BB 2019, 2589, 2591; *Scheffler/Roith*, *Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer*, ifst-Schrift 526 (2018), 40 f.; wohl auch *Seer*, DB 2018, 1488, 1493.

⁵⁷ So auch *Seer*, *GmbHR* 2009, 225, 237; a.A. *Scheffler* in dieser Schrift S. 15. Ebenfalls a.A. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 149, zur allgemeinen Vermögensteuer.

Schwieriger zu beantworten ist dagegen die Frage, ob bei der Grundsteuer mögliche Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen, die im Zusammenhang mit dem besteuerten Grundvermögen stehen, berücksichtigt werden müssen. Denn auch wenn die Grundsteuer eine Objektsteuer ist, ist dadurch erst einmal nur die Geltung des subjektiven Nettoprinzips ausgeschlossen, nicht aber automatisch auch die Geltung des objektiven Nettoprinzips.⁵⁸ Dennoch ist im Ergebnis auch diese Frage zu verneinen. Eine Berücksichtigung etwaiger Verbindlichkeiten oder Aufwendungen des Steuerpflichtigen bei der Grundsteuer ist nicht nur nicht notwendig, sondern wäre auch nicht folgerichtig.⁵⁹ Sofern die Grundsteuer mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt wird, ist der besteuerte Nutzen, den der Grundstücksbesitzer mit seinem Grundstück aus den Leistungen der Gemeinde zieht bzw. ziehen könnte, unabhängig von einer etwaigen Fremdfinanzierung. Wird die Grundsteuer dagegen mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt, so liegt eine Berücksichtigung einer (teilweisen) Fremdkapitalfinanzierung nahe. Letztendlich ist aber der Objektsteuergedanke höher zu gewichten.

2. Art. 14 Abs. 1 GG

Seit jeher umstritten ist, ob und, wenn ja, wann durch die Erhebung einer Steuer in den Schutzbereich von Art. 14 Abs.1 Satz1 GG eingegriffen wird. Im Ergebnis kommen aber alle vertretenen Ansichten zum selben Ergebnis, nämlich dass eine Steuer erst dann nicht mehr gerechtfertigt ist, wenn sie erdrosselnd⁶⁰ bzw. konfiskatorisch⁶¹ ist. Dies wäre der Fall, „wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen.“⁶² Ab welcher Steuerbelastung dies der Fall ist, bleibt unklar und lässt sich auch nicht verallgemeinern. Vielmehr kommt es auf die konkreten Umstände des Einzelfalls an, wobei der BFH Steuerbelastungen von rund 60 % des zu versteuernden Einkom-

⁵⁸ Hey, DStR 2009, 109, 114.

⁵⁹ A.A. im Fall der Rechtfertigung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip Scheffler, in dieser Schrift S. 15.

⁶⁰ Siehe bspw. BVerfG v. 9.3.1971 – 2 BvR 326/69 u.a., BVerfGE 30, 250, 272.

⁶¹ Siehe bspw. BVerfG v. 14.5.1968 – 2 BvR 544/63, BVerfGE 23, 288, 315.

⁶² St. Rspr., bspw. BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119, 129; BFH v. 1.7.2014 – IX R 31/13, BStBl. II 2014, 925 Rn. 25 m.w.N.

mens⁶³ und von knapp 70 % des steuerpflichtigen Erwerbs⁶⁴ als noch nicht erdrosselnd angesehen hat.

Sofern der Gesetzgeber sich für das Leistungsfähigkeitsprinzip als Belastungsgrund entscheidet, ist, wie bereits festgestellt, die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer die Grundvermögenssubstanz des Steuerpflichtigen. Eine Besteuerung der Vermögenssubstanz muss deutlich milder ausfallen als eine Besteuerung der Erträge, damit die Steuer nicht erdrosselnd ist.⁶⁵ Letztendlich wären die Steuermesszahl und die Hebesätze einer Grundsteuer, die als besondere Vermögensteuer ausgestaltet ist, so zu wählen, dass die Steuerlast aus den typischerweise durch das Grundvermögen zu erzielenden Erträgen aufgebracht werden kann, ohne dass dabei besondere Einzelfallkonstellationen berücksichtigt werden brauchen.⁶⁶ Dies würde im Ergebnis wohl auch dem Beschluss des BVerfG zur (allgemeinen) Vermögensteuer vom 22.6.1995⁶⁷ entsprechen.

Bei einer Grundsteuer, die durch das Äquivalenzprinzip gerechtfertigt wird, wird man dies im Ergebnis genauso sehen müssen. Auch in diesem Fall wären die Hebesätze einer Grundsteuer so zu wählen, dass die Steuerlast aus den typischerweise durch das Grundvermögen zu erzielenden Erträgen aufgebracht werden kann.

3. Zusammenfassung

Zusammenfassend ergeben sich die folgenden verfassungsrechtlichen Vorgaben, die zwingend einzuhalten sind:

1. Nach hier vertretener Auffassung kommen sowohl das Leistungsfähigkeitsprinzip als auch das Äquivalenzprinzip (bzw. eine Kombination von beiden Prinzipien) grundsätzlich als Belastungsgrund für die Grundsteuer

⁶³ BFH v. 11.8.1999 – XI R 77/97, BStBl. II 1999, 771, 774 (Einkommen- und Gewerbebeertragsteuer).

⁶⁴ BFH v. 30.5.2001 – II R 4/99, BStBl. II 2001, 606, 609 (Erbschaftsteuer).

⁶⁵ So auch *Feldner*, NWB-EV 2013, 331, 334; *Piltz*, DStR 2010, 1913, 1923.

⁶⁶ So auch schon BVerfG (Vorprüfungsausschuss) v. 27.10.1975 – 1 BvR 82/73, NJW 1976, 101 in einer früheren Entscheidung zur (allgemeinen) Vermögensteuer; *Birk*, in ders. (Hrsg.), Steuern auf Erbschaft und Vermögen (DStJG Band 22), 1999, 24; *Feldner*, NWB-EV 2013, 331, 334 f.; *Musil*, DStR 2017, 1903, 1906.

⁶⁷ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 149; siehe dazu S. 134 f.

in Betracht. Es muss aber klar erkennbar sein, durch welches Prinzip die Grundsteuer gerechtfertigt sein soll.

2. Entscheidet sich der Gesetzgeber für das Leistungsfähigkeitsprinzip als Belastungsgrund, so stellt die Grundsteuer eine besondere Vermögensteuer dar. Besteuert werden muss in diesem Fall die Grundvermögenssubstanz, weshalb das Grundvermögen zwingend mit einem Annäherungswert zu seinem Verkehrswert zu erfassen ist. Hierfür gelten die strengen Maßstäbe der Entscheidung des BVerfG v. 7.11.2006 zur Erbschaftsteuer. Die Gemeinden haben die Hebesätze so auszugestalten, dass die Grundsteuerlast regelmäßig aus den typischen Soll-Erträgen des Grundvermögens aufgebracht werden kann.
3. Entscheidet sich der Gesetzgeber dagegen für das Äquivalenzprinzip als Belastungsgrund, so kann dies nur die sog. Nutzenäquivalenz sein. Besteuert werden muss in diesem Fall der Nutzen, den der Grundstückseigentümer mit seinem Grundvermögen aus den von der Gemeinde angebotenen öffentlichen Leistungen zieht bzw. ziehen könnte. Dieser Nutzen spiegelt sich im Verkehrswert des Grundvermögens wider, weshalb das Grundvermögen zwingend mit einem Annäherungswert zu seinem Verkehrswert zu erfassen ist. Auch hierfür gelten die strengen Maßstäbe der Entscheidung des BVerfG v. 7.11.2006 zur Erbschaftsteuer. Die Gemeinden haben die Hebesätze so auszugestalten, dass die Grundsteuerlast regelmäßig aus den typischen Soll-Erträgen des Grundvermögens aufgebracht werden kann.

II. Die Grundsteuerreform

1. Unklare Gesetzgebungskompetenz

Im Vorfeld der notwendigen Grundsteuerreform stellte sich die Frage, wem die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer und damit zusammenhängend für die Bewertung des zu besteuerten Grundvermögens zusteht. Lediglich für die Grundsteuerhebesätze existierte eine ausdrückliche Gesetzgebungskompetenz. Diese können gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG von den Gemeinden festgesetzt werden bzw., sofern in einem Land keine Gemeinden bestehen, vom Land.

a. Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG

Die Gesetzgebungskompetenz im Bereich der Steuern richtet sich nach Art. 105 GG, der als *lex specialis* den Art. 70 ff. GG vorgeht. Gemäß Art. 105 Abs. 1 GG hat der Bund die ausschließliche Gesetzgebung über die Zölle und Finanzmonopole, wozu die Grundsteuer nicht gehört. Über die übrigen Steuern hat(te) der Bund gemäß Art. 105 Abs. 2 GG a.F. (jetzt Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG) die konkurrierende Gesetzgebung, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Macht der Bund von seiner konkurrierenden Gesetzgebung keinen Gebrauch oder fehlt es an der Aufkommensbeteiligung des Bundes sowie der Erforderlichkeit einer bundesgesetzlichen Regelung nach Art. 72 Abs. 2 GG, so haben die Länder die ausschließliche Gesetzgebung.

Das Aufkommen der Grundsteuer steht gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG ausschließlich den Gemeinden zu bzw., sofern in einem Land keine Gemeinden bestehen, gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 3 GG dem Land. Mithin hatte der Bund nur dann eine Gesetzgebungskompetenz, wenn die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Danach hat der Bund dann das Gesetzgebungsrecht, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Ausreichend ist es, wenn eine der drei Alternativen gegeben ist.

Aus der bewussten Formulierung „Gleichwertigkeit“ der Lebensverhältnisse und gerade nicht „Einheitlichkeit“ lässt sich entnehmen, dass regional durchaus unterschiedliche Lebensverhältnisse möglich sind und sein müssen, ohne dass allein dadurch dem Bund eine konkurrierende Gesetzge-

bung zukommt.⁶⁸ Vielmehr ist die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes erst dann gegeben, „wenn sich die Lebensverhältnisse in den Ländern der Bundesrepublik in erheblicher, das bundesstaatliche Sozialgefüge beeinträchtigender Weise auseinander entwickelt haben oder sich eine derartige Entwicklung konkret abzeichnet“⁶⁹. Eine derartige Entwicklung wird wohl kaum durch die Grundsteuer herbeigeführt werden.⁷⁰

Das Merkmal „Wahrung der Rechtseinheit“ ist nicht bereits durch jegliche unterschiedliche Gesetzesregelung auf Ebene der Länder erfüllt, sondern erst dann, wenn die Gesetzesvielfalt „eine Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen darstellt, die im Interesse des Bundes als auch der Länder nicht hingenommen werden kann“⁷¹. Eine konkurrierende Gesetzgebung des Bundes ist daher nur dann gegeben, wenn durch die Gesetzesvielfalt die Funktionsfähigkeit der Rechtsordnung gefährdet ist.⁷² Beim Merkmal der „Wahrung der Wirtschaftseinheit“ geht „es um die Erhaltung der Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik durch bundeseinheitliche Rechtssetzung“⁷³. Der Bund hat dann die konkurrierende Gesetzgebung, „wenn Landesregelungen oder das Untätigbleiben der Länder erhebliche Nachteile für die Gesamtwirtschaft mit sich bringen“⁷⁴ würden. Beide Merkmale wären erfüllt, wenn eine Vermögensteuer oder die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht bundeseinheitlich, sondern auf Ebene der Länder geregelt werden würde, denn die Bemessungsgrundlage erstreckt sich auf das gesamte Bundesgebiet, so dass ein kompliziertes Netz von innerdeut-

⁶⁸ Vgl. *Degenhart*, in Sachs, GG, 9. Aufl. 2021, Art. 72 Rn. 15; *Oeter*, in v. Mangoldt/Klein/Stark, GG, Band 2, 7. Aufl. 2018, Art. 72 Rn. 98 ff.; *Seiler*, in BeckOK GG, Stand 15.5.2021, Art. 72 Rn. 12; *Seiler*, in Maunz/Dürig, GG, Stand Januar 2021, Art. 105 Rn. 155; *Uhle*, in Maunz/Dürig, GG, Stand Januar 2021, Art. 72 Rn. 130.

⁶⁹ BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62, 144.

⁷⁰ So im Ergebnis auch *Becker*, BB 2013, 861, 862; *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2506; *Hey*, in Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, ifst-Schrift 530 (2019), 62; *Schmidt*, NVwZ 2019, 103, 105; *Schmidt*, ZRP 2019, 146, 146; *Seer*, DB 2018, 1488, 1491; a.A. die Gesetzesbegründung zum Grundsteuer-Reformgesetz, vgl. BT-Drs. 19/11085, 89.

⁷¹ BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62, 145.

⁷² *Seiler*, in BeckOK GG, Stand 15.5.2021, Art. 72 Rn. 13; *Uhle*, in Maunz/Dürig, GG, Stand Januar 2021, Art. 72 Rn. 142.

⁷³ BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62, 146.

⁷⁴ BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62, 147.

schen Abkommen zur Vermeidung einer Doppel- oder Mehrfachbesteuerung notwendig wäre.⁷⁵ Bei der Grundsteuer ist dies dagegen nicht der Fall, da lediglich ein in der jeweiligen Gemeinde belegenes Grundstück besteuert wird, welches auch nicht einfach in ein anderes Bundesland transferiert werden kann. Somit ist eine bundeseinheitliche Regelung der Grundsteuer zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit nicht erforderlich.⁷⁶

b. Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG

Eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes hätte sich allerdings noch aus Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG ergeben können. Danach gilt Recht, das auf Grund des Art. 72 Abs. 2 GG in der bis zum 15.11.1994 geltenden Fassung erlassen worden ist, aber wegen der Änderung des Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr als Bundesrecht erlassen werden könnte, als Bundesrecht fort.

Wie soeben erörtert, besaß der Bund keine Gesetzgebungskompetenz mehr für die Grundsteuer. Die vorherigen Regelungen im GrStG sowie die dazugehörigen Bewertungsvorschriften im BewG sind aber noch vor der Neufassung des Art. 72 Abs. 2 GG im Jahr 1994 ergangen. Da die damaligen Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG erfüllt waren, hatte der Bund seinerzeit auch noch die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer sowie der für sie maßgeblichen Bewertungsvorschriften.⁷⁷ Somit galten die gesetzlichen Regelungen gemäß Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG fort.

Die Fortgeltungsanordnung des Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG ermächtigte den Bundesgesetzgeber zudem auch zur Änderung der bestehenden Vorschriften,

⁷⁵ So im Ergebnis auch BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rn. 112 ff. für die Erbschaftsteuer; *Feldner*, DStR 2019, 2337, 2337; *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2506; *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG, Band 2, 7. Aufl. 2021, Art. 105 Rn. 49; *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 2 Rn. 2.42; a.A. *Wernsmann/Spermath*, FR 2007, 829, 833.

⁷⁶ So im Ergebnis auch *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2506; *Hey*, in Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, ifst-Schrift 530 (2019), 62, 66; *Schmidt*, NVwZ 2019, 103, 105; *Schmidt*, ZRP 2019, 146, 146 f.; *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 2 Rn. 2.41; *Seer*, FR 2019, 941, 944 f.; *Seer*, DB 2018, 1488, 1491; a.A. die Gesetzesbegründung zum Grundsteuer-Reformgesetz, vgl. BT-Drs. 19/11085, 88 f.; *Becker*, BB 2013, 861, 865. Ausdrücklich offengelassen von BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 87.

⁷⁷ So auch ausdrücklich BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 82 ff.; ebenso *Schmidt*, NVwZ 2019, 103, 107.

„soweit die Änderung die wesentlichen Elemente der in dem fortbestehenden Bundesgesetz enthaltenen Regelungen beibehält und keine grundlegende Neukonzeption enthält“⁷⁸. Diese „Anpassungskompetenz des Bundes“⁷⁹ ist aber eng auszulegen.⁸⁰ Hätte also lediglich eine neue Hauptfeststellung für die Ermittlung der bisherigen Einheitswerte angeordnet werden sollen, so wäre dies durch den Bundesgesetzgeber ohne weiteres möglich gewesen.⁸¹ Das neu eingeführte Bewertungsregime auf Bundesebene ist allerdings wohl eher als grundlegende Neukonzeption zu sehen, da es sich in einigen wesentlichen Punkten von der bisherigen Einheitsbewertung unterscheidet.⁸² Letztendlich ergab sich somit auch keine Gesetzgebungskompetenz für den Bund aus Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG.

c. Ergebnis

Da sich auch weder aus der Fortgeltungsanordnung des BVerfG etwas anderes ergibt noch eine ungeschriebene Gesetzgebungskompetenz des Bundes besteht,⁸³ hatte der Bund somit keine Gesetzgebungskompetenz für die erforderliche Grundsteuerreform.⁸⁴ Die Gesetzgebungskompetenz lag vielmehr bei den Bundesländern, die allerdings aufgrund der Fortgeltungsanordnung des Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG nicht tätig werden konnten. Sie hätten auch dann nicht tätig werden können, wenn der Bund die Fortgeltungsanordnung des BVerfG⁸⁵ bis zum 31.12.2019 hätte verstreichen lassen, da die alten Nor-

⁷⁸ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 89 m.w.N.

⁷⁹ Uhle, in Maunz/Dürig, GG, Stand Januar 2021, Art. 125a Rn. 40.

⁸⁰ BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10, 29 f.

⁸¹ So auch Hey, in Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, ifst-Schrift 530 (2019), 69; Schmidt, NVwZ 2019, 103, 106; Schmidt, ZRP 2019, 146, 147.

⁸² So auch Feldner/Stoklassa, DStR 2019, 2505, 2507; a.A. die Gesetzesbegründung zum Grundsteuer-Reformgesetz, vgl. BT-Drs. 19/11085, 2, 90; wohl auch Hey, in Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, ifst-Schrift 530 (2019), 68 f.

⁸³ Vgl. dazu Schmidt, NVwZ 2019, 103, 106.

⁸⁴ So im Ergebnis auch Feldner/Stoklassa, DStR 2019, 2505, 2506 f.; G. Kirchhof, DStR 2018, 2661, 2662; Mayer, DB 2018, 2200, 2201 ff.; Schmidt, NVwZ 2019, 103, 106; Seer, DB 2018, 1488, 1491; Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 2 Rn. 2.41; a.A. die Gesetzesbegründung zum Grundsteuer-Reformgesetz, vgl. BT-Drs. 19/11085, 88; Becker, BB 2013, 861, 865.

⁸⁵ Siehe in dieser Schrift, S. 1.

men trotzdem weiter Bestand gehabt und weiterhin eine Sperrwirkung entfaltet hätten.⁸⁶ Somit hätte ab dem 1.1.2020 keine Grundsteuer mehr erhoben werden können.

2. Umsetzung der Grundsteuerreform in vier Schritten

Letztendlich erfolgte die Reform der Grundsteuer in vier Schritten bzw. mittels drei Bundesgesetzen, zu denen sich noch weite „Abweichungsgesetze“ auf Landesebene gesellen.

a. Schaffung einer Gesetzgebungskompetenz für den Bund

Aufgrund der fehlenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes für eine grundlegende Neuregelung der Grundsteuer und der gleichzeitig gesperrten Gesetzgebungskompetenz der Länder zum Erlass eigener Grundsteuergesetze gab es im Prinzip nur drei Möglichkeiten.

Zum einen hätte der Bund eine Neuregelung unterlassen können, mit der Folge, dass die Grundsteuer ab dem 1.1.2020 nicht mehr hätte erhoben werden können. Zwar wären die bestehenden Normen dann unwirksam gewesen, sie hätten nach hier vertretener Auffassung aber weiterhin gemäß Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG eine Sperrwirkung für die Länder entfaltet. Die Grundsteuer hätte also das gleiche Schicksal wie die Vermögensteuer ereilt. Dies jedenfalls so lange, bis wenigstens ein Bundesland den Entwurf eines Freigabegesetzes gemäß Art. 93 Abs. 2 S. 3 Alt. 3 GG in den Bundesrat eingebracht und somit den Weg für eine Freigabe an die Länder geebnet hätte.⁸⁷

Alternativ hätte der Bund gemäß Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG auch selbst ein sog. Freigabegesetz erlassen können, durch das die bestehenden Regelungen zur Grundsteuer und zur Bewertung des Grundvermögens durch Landesrecht ersetzt werden können. Aufgrund der zeitlichen Dauer der dafür notwendigen Gesetzgebungsverfahren hätte dies kaum bis zum 31.12.2019 gelingen können. Zudem hätten die Landesgrundsteuergesetze aufgrund der

⁸⁶ So auch *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2507; *Schmidt*, NVwZ 2019, 103, 107; a.A. *Hey*, in Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, ifst-Schrift 530 (2019), 72, nach der die Länder in diesem Fall nach dem 31.12.2019 eigene Gesetze hätten erlassen können.

⁸⁷ Hierzu und zum alternativen Normenkontrollverfahren siehe bspw. *Schmidt*, NVwZ 2019, 103, 108.

notwendigen (Neu-)Bewertung allen Grundvermögens erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung in Kraft treten können, so dass die Gemeinden jedenfalls für das Jahr 2020, möglicherweise aber auch noch deutlich länger, ohne die für sie so wichtigen Einnahmen aus der Grundsteuer gewesen wären.⁸⁸

Aus diesen Gründen haben sich die beteiligten Parteien letztendlich auf eine Änderung des Grundgesetzes zur Schaffung einer Gesetzgebungskompetenz für den Bund verständigt. Mit Gesetz vom 15.11.2019⁸⁹ ist Art. 105 Abs. 2 ein neuer Satz vorangestellt worden. Danach hat der Bund nunmehr gemäß Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG ausdrücklich und „uneingeschränkt“⁹⁰ die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer. Es kommt somit nicht mehr auf das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG an, was erheblich zur Rechtssicherheit hinsichtlich der Grundsteuerreform beitrug. Dass die Grundsteuer eine solch exponierte Stellung erhalten hat, die weit über ihre tatsächliche Bedeutung hinausgeht, mutet ein wenig merkwürdig an. Denn die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer ist nicht wichtiger als die Gesetzgebungskompetenz für die Einkommen- oder Umsatzsteuer.⁹¹

Zur neuen Gesetzgebungskompetenz des Bundes über die Grundsteuer gemäß Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG gehört als sog. Annexkompetenz auch die Gesetzgebungskompetenz über die Bewertungsvorschriften für das Grundvermögen für Zwecke der Grundsteuer.⁹²

b. Die Neuregelung der Grundsteuer und insbesondere der Bewertungsvorschriften

Die eigentliche Reform der Grundsteuer und insbesondere der Bewertung des Grundbesitzes erfolgte anschließend mit dem Gesetz zur Reform des

⁸⁸ Zu der Frage, ob in diesem Fall die fünfjährige Umsetzungsfrist entfallen wäre, siehe *Hey*, in Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, ifst-Schrift 530 (2019), 79 ff.

⁸⁹ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 72, 105 und 125b) v. 15.11.2019, BGBl. I 2019, 1546.

⁹⁰ BT-Drs. 19/1184, 1, 4; BT-Drs. 19/11085, 1.

⁹¹ So auch *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG, Band 2, 7. Aufl. 2021, Art. 146 Rn. 50.

⁹² So auch BT-Drs. 19/28902, 17.

Grundsteuer- und Bewertungsrechts vom 26.11.2019⁹³. Hiermit wurde jedenfalls der zeitlichen Fristsetzung des BVerfG zur Neuregelung genüge getan.

Beibehalten wurde der dreistufige Aufbau zur Ermittlung der festzusetzenden Grundsteuer. Auf der ersten Stufe wird die Bemessungsgrundlage, der sog. Grundsteuerwert, für den der Grundsteuer unterliegenden Grundbesitz ermittelt. Die neuen Vorschriften für die Bewertung des Grundbesitzes wurden in einem neuen siebten Abschnitt in den §§ 218 ff. in das BewG eingefügt. In einem zweiten Schritt wird dann gemäß § 13 GrStG der Grundsteuerwert mit der Steuermesszahl multipliziert, die jetzt nach § 15 Abs. 1 GrStG grundsätzlich 0,31 ‰ oder 0,34 ‰ beträgt. Der sich so ergebende Steuermessbetrag wird dann auf der dritten und letzten Stufe mit dem von der Gemeinde festgesetzten Hebesatz multipliziert. Das Ergebnis davon ist dann die festzusetzende Grundsteuer.

Mit dem Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz vom 16.7.2021⁹⁴ sind weitere kleinere Änderungen und Ergänzungen vorgenommen worden, die aber am gewählten System nichts ändern.

c. Einführung einer Abweichungsmöglichkeit für die Länder

Auch nach der Einfügung einer ausdrücklichen Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Grundsteuer waren die Länder weiterhin am Reformprozess beteiligt. Denn gemäß Art. 105 Abs. 3 GG bedürfen Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, der Zustimmung des Bundesrates. Gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG fließt das Aufkommen der Grundsteuer den Gemeinden bzw., wenn in einem Land keine Gemeinden bestehen, gemäß S. 3 dem Land zu, so dass die Reform der Grundsteuer nur mittels eines sog. Zustimmungsgesetzes möglich war. Die Länder hätten die Grundsteuerreform mithin im Bundesrat blockieren können, so dass eine enge Abstimmung von Bund und Ländern nicht nur sinnvoll, sondern auch nötig war.

Die politischen Akteure im Bund und in den Ländern konnten sich allerdings nicht auf eine gemeinsame Reform der Grundsteuer einigen. Insbesondere

⁹³ Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG) v. 26.11.2019, BGBl. I 2019, 1794.

⁹⁴ Gesetz zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz – GrStRefUG) v. 16.7.2021, BGBl. I 2021, 2931.

war hoch umstritten (und ist es auch jetzt noch), wie eine verfassungskonforme und gleichzeitig von der Finanzverwaltung durchführbare Bewertung des Grundvermögens für die Grundsteuer aussehen kann und soll. Namentlich der Freistaat Bayern stellte sich einer Kompromisslösung mit dem Bund entgegen und bestand auf ein unbürokratisches und wertunabhängiges „Einfach-Grundsteuermodell“⁹⁵. Um ein Scheitern der Reform und ein damit verbundenes Wegbrechen des für die Gemeinden so wichtigen Aufkommens aus der Grundsteuer zu vermeiden, einigte man sich auf die Einführung einer Abweichungsmöglichkeit für die Länder, die zumeist als sog. Öffnungsklausel bezeichnet wird.

Aus diesem Grund ist ebenfalls mit Gesetz vom 15.11.2019⁹⁶ in Art. 72 Abs. 3 S. 1 GG eine neue Nummer sieben eingefügt worden. Danach können nunmehr die Länder, wenn der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit über die Grundsteuer Gebrauch gemacht hat, durch Gesetz hiervon abweichende Regelungen treffen. Die Regelung dieser Abweichungsmöglichkeit in Art. 72 Abs. 3 GG ist systemwidrig und nicht überzeugend, da bisher die Gesetzgebungskompetenz für Steuergesetze abschließend im X. Teil des GG zum Finanzwesen geregelt war.⁹⁷ Dies beizubehalten wäre wünschenswert gewesen.

Ein interessanter Aspekt der Einfügung der Abweichungskompetenz in Art. 72 Abs. 3 S. 1 GG ist, dass somit auch die folgenden S. 2 und 3 für die Grundsteuer gelten. Gemäß Art. 72 Abs. 3 S. 3 GG geht auf dem Gebiet der Grundsteuer im Verhältnis von Bundes- und Landesrecht das jeweils spätere Gesetz vor. Da die Neuregelung auf Bundesebene zuerst erfolgte, gehen nunmehr die bereits von den Ländern erlassenen bzw. zukünftig noch zu erlassenden abweichende Regelungen für die Grundsteuer den bundesgesetzlichen Regelungen vor. Erlässt der Bund aber zukünftig abermals ein neues Grundsteuergesetz bzw. neue Regelungen zur Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer, ohne ausdrücklich⁹⁸ die dann bereits bestehenden abweichenden landesrechtlichen Regelungen für vorrangig zu

⁹⁵ Vgl. Seite 4 des Koalitionsvertrags für die Legislaturperiode 2018 bis 2023 zwischen der CSU und den Freien Wählern.

⁹⁶ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 72, 105 und 125b) v. 15.11.2019, BGBl. I 2019, 1546.

⁹⁷ So im Ergebnis auch *Uhle*, in Maunz/Dürig, GG, Stand Januar 2021, Art. 72 Rn. 58.

⁹⁸ Nach *Schmidt*, DStR 2020, 249, 251 soll eine dahingehende Interpretation bereits ausreichen.

erklären, würde dieses den landesrechtlichen Regelungen wieder vorgehen und die Landesgesetzgeber müssten erneut aktiv tätig werden.

Von der systemwidrigen Stellung in Art. 72 Abs. 3 GG abgesehen war die Einführung einer Abweichungsmöglichkeit für die Länder als solches verfassungsrechtlich zulässig. Die Länder haben daher die „umfassende“⁹⁹ Möglichkeit, abweichende Regelungen zu erlassen. Die Abweichungsmöglichkeit betrifft mithin sowohl die Regelungen im GrStG als auch die Vorschriften zur Bewertung des Grundvermögens im BewG.¹⁰⁰ Entscheidet sich ein Bundesland allerdings dafür, abweichende Regelungen zu erlassen, so gelten für das abweichende Landesrecht die gleichen verfassungsrechtlichen Vorgaben wie für das Bundesrecht.¹⁰¹

Ob die verfassungsrechtlichen Vorgaben erfüllt sind, ist für die bundesgesetzlichen Regelungen genauso wie für die jeweiligen abweichenden landesgesetzlichen Regelungen isoliert zu prüfen. Es ist durchaus denkbar, dass zwei unterschiedliche Bewertungssysteme, die für ein fiktiv betrachtetes, absolut identisches Grundstück zu einem unterschiedlichen Grundsteuerwert kommen, dennoch beide verfassungskonform sind. Allein die Tatsache, dass auf Bundesebene und im zu betrachtenden Bundesland abweichende Regelungen gelten, reicht zur Begründung eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht aus, da beide innerhalb ihrer Gesetzgebungskompetenz tätig geworden sind.¹⁰² An Art. 3 Abs. 1 GG ist immer nur der jeweilige Hoheitsträger innerhalb seines Kompetenzbereichs gebunden.¹⁰³ So kann sich theoretisch auch ein Land für das Leistungsfähigkeitsprinzip und ein anderes Land für das Äquivalenzprinzip als Belastungsgrund für die Grundsteuer entscheiden, ohne dass hierdurch bereits etwas über die Verfassungsmäßigkeit gesagt wäre.

Unterschiedliche Regelungssysteme der Grundsteuer in den einzelnen Ländern können sich allerdings erheblich auf den Länderfinanzausgleich auswirken. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zur Grundsteuerreform kam die Befürchtung auf, dass Länder aufgrund der Abweichungsklausel ein eige-

⁹⁹ BT-Drs. 18/1184, 1, 4; BT-Drs. 19/11085, 1, 80.

¹⁰⁰ So auch *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2507; *Uhle*, in Maunz/Dürig, GG, Stand Januar 2021, Art. 72 Rn. 234a.

¹⁰¹ So auch *Eichholz*, DStR 2020, 1158, 1160 f.; *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2507 f.

¹⁰² St. Rspr., bspw. BVerfG v. 7.11.2002 – 2 BvR 1053/98, BVerfGE 106, 225, 241 m.w.N.

¹⁰³ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rn. 100.

nes Bewertungsregime einführen könnten, das zu einer im Vergleich zur Bundesregelung verminderten Bemessungsgrundlage führt, und dann versuchen würden, die dadurch entstehenden Mindereinnahmen mittelbar über den Länderfinanzausgleich zu kompensieren. Um dies zu verhindern, ist mit Wirkung zum 1.1.2025¹⁰⁴ in § 8 Abs. 2 S. 3 FAG festgeschrieben worden, dass als Steuerkraftzahlen der Grundsteuer für die einzelnen Länder jeweils die Beträge angesetzt werden, die sich ergeben, wenn im gesamten Bundesgebiet die Bemessungsgrundlage nach den bundesgesetzlich normierten Bewertungsvorschriften ermittelt worden wäre.¹⁰⁵ Das bedeutet, wenn ein Bundesland von der Abweichungsmöglichkeit Gebrauch macht und eigene Bewertungsvorschriften erlässt, es ab 2025 für jedes Grundvermögen zwei unterschiedliche Bewertungen durchzuführen hat.¹⁰⁶

Ergänzend wurde in § 8 Abs. 2 S. 4 und 5 FAG noch bestimmt, dass bei der Ermittlung der Summe nach S. 3 ein unverhältnismäßiger Verwaltungsaufwand zu vermeiden ist und für die Steuerpflichtigen durch das Verfahren zur Normierung des Grundsteueraufkommens keine gesonderte Erklärungspflicht entstehen darf. Wie vor diesem Hintergrund eine Berechnung der für den Finanzausgleich erforderlichen Steuerkraftzahlen durch die Finanzverwaltung bei Nutzung der Abweichungsmöglichkeit möglich sein soll, ist nicht ersichtlich. Insbesondere eine Bewertung im Sachwertverfahren kann schlicht nicht ohne Mitwirkung der Steuerpflichtigen erfolgen.¹⁰⁷

Hat ein Land von der Abweichungsmöglichkeit Gebrauch gemacht, so darf gemäß Art. 125b Abs. 3 GG das abweichende Landesrecht der Erhebung der Grundsteuer erst für Zeiträume ab dem 1.1.2025 zugrunde gelegt werden. So wird sichergestellt, dass einheitlich im gesamten Bundesgebiet noch bis zum 31.12.2024 die Grundsteuer noch nach den alten Regelungen erhoben wird

¹⁰⁴ Zur Abschwächung von Einmaleffekten gelten bis zum Jahr 2029 Übergangsregelungen, vgl. § 8 Abs. 4 FAG.

¹⁰⁵ Berücksichtigt wird also nicht das tatsächliche Grundsteueraufkommen. Die Verwendung eines normierten Verfahrens hat zur Folge, dass es auch bei einer aufkommensneutralen Umsetzung der Grundsteuerreform auf Ebene der Gemeinden im Länderfinanzausgleich zu Verschiebungen kommen kann, vgl. ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, *Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen*, 2018.

¹⁰⁶ So auch *Eichholz*, DStR 2020, 1158, 1160; *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2509.

¹⁰⁷ Ebenfalls kritisch *Eichholz*, DStR 2020, 1158, 1161; *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2509.

und dann ab dem 1.1.2025 die neuen Regelungen zur Anwendung kommen, seien es die bundesgesetzlichen Regelungen oder die davon abweichenden landesgesetzlichen Vorschriften.¹⁰⁸ Selbstverständlich dürfen die Länder aber bereits zuvor eigene gesetzliche Regelungen erlassen.¹⁰⁹

d. (Wieder-)Einführung einer sog. Grundsteuer C

Parallel zur eigentlichen Reform der Grundsteuer wurde das Modell einer sog. Grundsteuer C entwickelt. Diese ist mit dem Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung vom 30.11.2019¹¹⁰ zum 1.1.2025 in § 25 Abs. 5 GrStG eingeführt worden. Die Bezeichnung als Grundsteuer C kommt schlicht daher, dass die der Grundsteuer unterlegenen Vermögensarten in die Grundsteuer A (land- und forstwirtschaftliche Betriebe) sowie die Grundsteuer B (Grundvermögen) aufgeteilt werden. Da es sich hierbei aber nur um eine Untergruppe des Grundvermögens handelt, ist der Name irreführend und nicht sehr glücklich gewählt.

Das Ziel der Grundsteuer C ist es, die Eigentümer von unbebauten, aber baureifen Grundstücken zum Bebauen oder Verkaufen ihrer Grundstücke zu bewegen. Einen ähnlichen, aber erfolglosen Versuch gab es bereits von 1961 bis 1962 mit der sog. Baulandsteuer, weshalb oft auch von einer Wiedereinführung gesprochen wird.¹¹¹

Ab dem 1.1.2025 gibt der neue § 25 Abs. 5 S. 1 GrStG den Gemeinden die Möglichkeit, aus städtebaulichen Gründen baureife Grundstücke als besondere Grundstücksgruppe innerhalb der unbebauten Grundstücke i.S.d. § 246 BewG zu bestimmen und einen abweichenden Hebesatz für diese festzusetzen. Dieser abweichende Hebesatz muss gemäß § 25 Abs. 5 S. 9 GrStG für alle baureifen Grundstücke einheitlich und höher sein als der Hebesatz für die übrigen in der Gemeinde liegenden Grundstücke.¹¹²

¹⁰⁸ So auch ausdrücklich BT-Drs. 19/11084, 6. Ebenso *Uhle*, in Maunz/Dürig, GG, Stand Januar 2021, Art. 72 Rn. 58.

¹⁰⁹ So auch *Schmidt*, DStR 2020, 249, 251; *Uhle*, in Maunz/Dürig, GG, Stand Januar 2021, Art. 72 Rn. 234e. Vgl. auch BT-Drs. 19/1184, 6.

¹¹⁰ Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung v. 30.11.2019, BGBl. I 2019, 1875.

¹¹¹ Zur ehemaligen Baulandsteuer siehe bspw. *Schupp*, JR 1964, 41.

¹¹² Ausführlich zur Grundsteuer C *Feldner/Schätzlein*, DStR 2021, 512; *Vogelpoth*, DStR 2020, 1206.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist die Grundsteuer C vor allem aus zwei Gesichtspunkten problematisch. Zum einen muss der abweichende Hebesatz für baureife Grundstücke deutlich höher sein als der allgemeine Hebesatz, damit die gewünschte Lenkungswirkung überhaupt eintreten kann. Gleichzeitig darf dadurch aber auch keine erdrosselnde Besteuerung für die Eigentümer von baureifen Grundstücken eintreten. Darüber hinaus ist der Lenkungswille des Gesetzgebers nicht klar erkennbar, so dass der Verstoß der Grundsteuer C gegen das Leistungsfähigkeits- bzw. Äquivalenzprinzip nicht gerechtfertigt ist.¹¹³ In seiner derzeitigen Ausgestaltung ist § 25 Abs. 5 GrStG daher als verfassungswidrig anzusehen.

¹¹³ Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Grundsteuer C siehe auch *Feldner/Schätzlein*, DStR 2021, 512, 514 f.

III. Verfassungsrechtliche Beurteilung der Neuregelungen

Im Folgenden wird untersucht, inwieweit die neuen bundesgesetzlichen Regelungen zur Grundsteuer den dargestellten Anforderungen an eine verfassungskonforme Ausgestaltung entsprechen. Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen haben von der Abweichungsmöglichkeit (bisher) keinen Gebrauch bzw. nur geringfügigen Gebrauch gemacht, so dass in diesen Bundesländern (weitgehend) die bundesgesetzlichen Regelungen Anwendung finden.

Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen haben von der Abweichungsmöglichkeit Gebrauch gemacht und eigene, von den bundesgesetzlichen Regelungen abweichende Regelungen erlassen bzw. planen dies. Auch diese abweichenden Regelungen sollen im Folgenden auf die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben hin untersucht werden.

1. Die bundesgesetzlichen Regelungen

a. Wahl des Belastungsgrunds

Der Bundesgesetzgeber trifft in der Gesetzesbegründung zum Grundsteuer-Reformgesetz keine Aussage darüber, ob er die Grundsteuer durch das Leistungsfähigkeits- oder das Äquivalenzprinzip rechtfertigen will. Angeknüpft wird bei der Grundsteuer nach wie vor an das Innehaben von Grundbesitz.¹¹⁴ Das „Steuerobjekt der Grundsteuer ist der Grundbesitz (§ 2 GrStG), an den ohne Berücksichtigung der jeweils persönlichen Verhältnisse und subjektiven Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners angeknüpft wird“.¹¹⁵ Gleichwohl soll die Grundsteuer „als Sollertragsteuer dem Leistungsfähigkeitsprinzip“ folgen.¹¹⁶ Diese Ausgestaltung soll insbesondere Bedeutung für die Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die sog. Grundsteuer A, haben.¹¹⁷

Auch für das Grundvermögen, die sog. Grundsteuer B, wird in der Gesetzesbegründung auf die objektive Leistungsfähigkeit verwiesen, die sich durch auf dem Grundstück befindliche Gebäude vermittelt.¹¹⁸ Die Bewertung und Besteuerung

¹¹⁴ BT-Drs. 19/11085, 84.

¹¹⁵ BT-Drs. 19/11085, 84.

¹¹⁶ BT-Drs. 19/11085, 84.

¹¹⁷ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 84.

¹¹⁸ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 84.

soll sich daher am Leistungsfähigkeitsprinzip orientieren.¹¹⁹ Dies spricht sehr dafür, dass der Gesetzgeber die Grundsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen möchte. Allerdings legt er diesem das falsche Verständnis zugrunde, dass sich eine objektive Leistungsfähigkeit aus dem (möglichen) Sollertrag des Grundvermögens ergibt.¹²⁰ Dementsprechend will er mit der Grundsteuer auch nicht an die tatsächliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfen, sondern an eine mittels Sollertragsbesteuerung typisierte Leistungsfähigkeit.¹²¹ Wenn der Gesetzgeber aber dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgen will, muss er stattdessen die sich aus dem Vermögensbesitz ergebende Leistungsfähigkeit besteuern, so dass die Grundsteuer als Substanzsteuer auszugestalten wäre.¹²² Eine Sollertragsteuer ist nicht mit der Verfassung vereinbar.

Auf der anderen Seite möchte der Gesetzgeber durch die Erfassung von Grund und Boden einen Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen herstellen, „die durch Beiträge und Gebühren nicht vollständig abgegolten werden können und dem Grundstückseigentümer zu Gute kommen“.¹²³ Damit scheint klar auf das Äquivalenzprinzip abgestellt zu werden, ohne dass es selbst beim Namen genannt wird.¹²⁴ Für die Rechtfertigung mittels Äquivalenzprinzip spricht auch, dass die Grundsteuer weiter gemäß § 556 BGB i.V.m. § 2 Nr. 1 Betriebskostenverordnung auf die Mieter umgelegt werden kann. Dies widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, da die Leistungsfähigkeit, die sich aus dem Grundbesitz ergibt, nur beim Eigentümer widerspiegelt.

Im Ergebnis lässt sich mithin nicht erkennen, welches Prinzip der Gesetzgeber zur Rechtfertigung heranziehen will oder ob er die Grundsteuer sogar durch beide Prinzipien als gerechtfertigt ansieht. Mit viel gutem Willen ließe sich begründen, dass der Gesetzgeber beide Prinzipien zur Rechtfertigung der Grundsteuer heranzieht, wenngleich dann auch beide Prinzipien zu befolgen wären. Es ist äußerst bedenklich, dass der Gesetzgeber schon an der ersten Hürde des Bundesverfassungsgerichts gescheitert ist, nämlich den gewählten Rechtfertigungsgrund klar zu benennen.¹²⁵

¹¹⁹ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 84.

¹²⁰ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 84.

¹²¹ Vgl. BT-Drs. 19/11085, 84.

¹²² Siehe dazu S. 134 ff.

¹²³ BT-Drs. 19/11085, 84.

¹²⁴ So bereits *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2508 f.

¹²⁵ So bereits *Feldner/Stoklassa*, DStR 2019, 2505, 2508 f.; *G. Kirchhof*, DStR 2020, 1073, 1075.

b. Folgerichtige Ausgestaltung

Ohne eine klare Benennung des Belastungsgrunds ist die Überprüfung einer folgerichtigen Ausgestaltung nur eingeschränkt möglich. Die Grundsteuer folgt auch weiterhin einem dreistufigen Aufbau. Zuerst ist der sog. Grundsteuerwert nach den neuen §§ 218 ff. BewG zu ermitteln. Dieser ist dann mit der sog. Steuermesszahl zu multiplizieren und das Ergebnis, der sog. Steuermessbetrag, wird dann mit dem von den Gemeinden festgesetzten Hebesatz multipliziert. Dieser Aufbau ist für sich genommen verfassungsrechtlich unproblematisch. Steuermesszahl und Hebesatz werden erst dann problematisch, wenn sie so hoch gewählt werden, dass sie zu einer erdrosselnden Grundsteuerbelastung führen.¹²⁶ Dafür sind allerdings keine Anhaltspunkte ersichtlich, so dass es letztendlich darauf ankommt, ob die Vorschriften zur Ermittlung des Grundsteuerwertes folgerichtig ausgestaltet wurden.

Der Gesetzgeber wollte ausweislich der Gesetzesbegründung eine gleichmäßige und gerechte, „am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Bewertung“ des Grundvermögens.¹²⁷ Allerdings soll „die Grundsteuer nicht an die tatsächliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anknüpf[en], sondern diese durch eine Sollertragsbesteuerung typisiert“ werden.¹²⁸ Hierfür sind für die verschiedenen Vermögensarten verschiedene Wertermittlungsmethoden vorgesehen.

Betriebe der Land- und Forstwirtschaft i.S.d. §§ 232–234, 240–242 BewG sind gemäß §§ 236 Abs. 1, 239 Abs. 1 BewG mit ihrem „typisierten durchschnittlichen“¹²⁹ Ertragswert zu bewerten. Der Ertragswert ist gemäß § 236 Abs. 4 das 18,6-Fache der Summe der Reinerträge des Betriebs. Der Reinertrag wiederum ist gemäß § 236 Abs. 2 S. 2 BewG der bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung gemeinhin und nachhaltig erzielbare Reinertrag eines pacht- und schuldenfreien Betriebs mit entlohnten fremden Arbeitskräften. Seine Ermittlung richtet sich nach §§ 237 f. BewG.¹³⁰

Die Bewertung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft wird hier und im Folgenden in der verfassungsrechtlichen Bewertung weitgehend ausge-

¹²⁶ Siehe dazu S. 139 f.

¹²⁷ BT-Drs. 19/11085, 84.

¹²⁸ BT-Drs. 19/11085, 84.

¹²⁹ So die Gesetzesbegründung, vgl. BT-Drs. 19/11085, 85.

¹³⁰ Näher zur Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben siehe bspw. *Eichholz*, DStR 2020, 1158, 1164 f.; *Marx*, DStZ 2019, 372, 378 f.

blendet. Die Besteuerung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (sog. Grundsteuer A) macht nur einen sehr kleinen Teil des Grundsteueraufkommens von knapp 3 % aus. Da zukünftig die Wohngebäude bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zum Grundvermögen zählen, verringert sich ihr Anteil am Grundsteueraufkommen weiter. Ob die Besteuerung in ihrer derzeitigen Ausgestaltung verfassungskonform ist, darf stark bezweifelt werden.¹³¹ Der bzw. die Gesetzgeber sollten daher die Grundsteuer auf das Grundvermögen beschränken und auf eine Besteuerung von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft im Rahmen der Grundsteuer schlicht verzichten.¹³²

Das Grundvermögen wird in bebaute und unbebaute Grundstücke unterteilt und „in Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken“ bewertet.¹³³ Für die unbebauten Grundstücke bedeutet das, dass sich ihr Grundsteuerwert gemäß § 247 Abs. 1 BewG durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem jeweiligen, von den Gutachterausschüssen veröffentlichten und für die Finanzverwaltung verbindlichen, Bodenrichtwert ergibt.¹³⁴ Die Bodenrichtwerte sind völlig zu Recht erheblicher Kritik ausgesetzt, da sie nicht flächendeckend in einer vergleichbaren (guten) Qualität verfügbar sind.¹³⁵ Verfassungsrechtlich bedenklich ist außerdem, dass diese Bodenrichtwerte nicht justiziabel sind und im Gegensatz zur Grundstücksbewertung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer eine § 198 BewG nachgebildete Norm fehlt, die dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumt, einen tatsächlich niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen.¹³⁶ Gleichwohl ist derzeit keine zielgenauere und überzeugendere Verfahrensweise zur Ermittlung des Verkehrswerts von Grund und Boden in einem typisierten und pauschalierten Bewertungsverfahren ersichtlich.

¹³¹ So auch *Marx*, DStZ 2020, 758, 763 f.

¹³² So auch *Marx*, DStZ 2020, 758, 763 f.; *Marx*, DStZ 2019, 372, 378 f.; *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Kap. 16 Rn. 16.5; *Seer*, DB 2018, 1488, 1494. Alternativ wäre bspw. eine Aufnahme der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft in die Gewerbesteuer denkbar und vorzugswürdig.

¹³³ BT-Drs. 19/11085, 85.

¹³⁴ Siehe hierzu *Eichholz*, DStR 2020, 1158, 1165 f.

¹³⁵ Zur Kritik siehe bspw. *Eichholz*, DStR 2020, 1158, 1165 f.; *G. Kirchhof*, DB 2020, 2600, 2602 f.; *Seer*, FR 2019, 941, 947 f.

¹³⁶ So auch *G. Kirchhof*, DB 2020, 2600, 2602 f.; *Seer*, FR 2019, 941, 947 f.

Die bebauten Grundstücke werden wiederum gemäß § 249 Abs. 1 BewG in Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum, Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke unterteilt. Die ersten vier Arten von bebauten Grundstücken werden im Ertragswertverfahren und die zweiten vier Arten im Sachwertverfahren bewertet.

Im Ertragswertverfahren¹³⁷ ermittelt sich der Grundsteuerwert gemäß § 252 S. 1 BewG aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags nach § 253 BewG und des abgezinnten Bodenwerts nach § 257 BewG. Die besonderen objektspezifischen Grundstücksmerkmale, die für die Bestimmung des Verkehrswerts erheblich sind, bleiben dabei allerdings unberücksichtigt.¹³⁸ Die zu berücksichtigenden Nettokaltmieten sind pauschaliert nach den Bundesländern und werden zur „Berücksichtigung von Mietniveauunterschieden zwischen Gemeinden eines Landes“ durch Ab- bzw. Zuschläge von -20 % bis +40 % angepasst.¹³⁹ Dass diese sehr grobe Pauschalierung in vielen Fällen weit weg von den tatsächlich erzielbaren Nettokaltmieten ist, versteht sich von selbst.

Für das Sachwertverfahren¹⁴⁰ ist der Gebäudesachwert anhand pauschalierter und angepasster Normalherstellungskosten zu ermitteln, die mit der Brutto-Grundfläche des Gebäudes multipliziert und um eine Alterswertminderung reduziert werden. Auch dabei bleiben die für die Ermittlung des Verkehrswerts wichtigen objektspezifischen Grundstücksmerkmale, wie beispielsweise eine wirtschaftliche Überalterung oder vorhandene Bauschäden außer Betracht.¹⁴¹ Zur Ermittlung des Grundsteuerwerts ist zum Gebäudesachwert der Bodenwert zu addieren und gemäß § 260 BewG das Ergebnis mit einer Wertzahl zu multiplizieren.

Der Gesetzgeber darf sich Typisierungen und Pauschalierungen zur Ermittlung des Grundsteuerwerts bedienen.¹⁴² Vor dem Hintergrund, dass für die

¹³⁷ Ausführlich zum Ertragswertverfahren siehe bspw. *Eichholz*, DStR 2020, 1217, 1217 ff.; *Marx*, DStZ 2019, 372, 277 f.; *Scheffler*, in dieser Schrift S. 31 ff.; *Seer*, FR 2019, 941, 948 f.

¹³⁸ Siehe *Scheffler*, in dieser Schrift S. 32.

¹³⁹ Vgl. Anlage 39 zum Bewertungsgesetz.

¹⁴⁰ Ausführlich zum Sachwertverfahren siehe bspw. *Eichholz*, DStR 2020, 1217, 1221 ff.; *Scheffler*, in dieser Schrift S. 36 ff.

¹⁴¹ Siehe *Scheffler*, in dieser Schrift S. 36.

¹⁴² Siehe S. 137.

Grundsteuer ein gemessen am Aufkommen erheblicher Aufwand zur Bewertung der zahlreichen Grundstücke zu leisten ist, wird das Recht auf Typisierungen sogar noch großzügiger zu Gunsten des Gesetzgebers auszulegen sein. Denn andernfalls ist ein weitgehend automatisiertes Bewertungsverfahren schlicht nicht möglich. Gleichwohl darf sich der Gesetzgeber nicht vom folgerichtigen Bewertungsziel verabschieden. Das folgerichtige Bewertungsziel bei der Grundsteuer, die zumindest auch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt wird, ist zwingend der Verkehrswert.¹⁴³ Schaut man sich die neuen Bewertungsverfahren an, so ist die Wertermittlung schlicht zu ungenau, um dem Verkehrswert zumindest nahe zu kommen.¹⁴⁴

Bei allen Problemen einen Verkehrswert zu ermitteln,¹⁴⁵ hat der Gesetzgeber bei der Grundsteuer aber nicht einmal ernsthaft versucht, den Verkehrswerten tatsächlich nahekommende typisierte Bewertungsverfahren zu entwickeln bzw. auf bereits bestehende Verfahren wie die zur Erbschaft- und Schenkungsteuer zurückzugreifen. Dafür spricht insbesondere auch die Tatsache, dass im Gesetz durchgehend von „Grundsteuerwert“ gesprochen wird.¹⁴⁶ Dieser neue, eigenständige Begriff ist nicht mit dem „gemeinen Wert“ i.S.d. § 9 Abs. 2 BewG (Verkehrswert) gleichzusetzen. Zwar taucht das Wort „Verkehrswert“ sehr häufig in der Gesetzesbegründung auf. Es ist aber nicht mehr als Augenwischerei, die bei näherer Betrachtung der neuen Bewertungsregelungen nicht verfährt. Im Ergebnis sind die neuen (bundesgesetzlichen) Regelungen zur Grundsteuer nicht folgerichtig ausgestaltet.¹⁴⁷

2. Die abweichenden Regelungen in Baden-Württemberg

Baden-Württemberg hat als erstes Bundesland ein vollständiges Landesgrundsteuergesetz inklusive Bewertungsvorschriften erlassen, das an die Stelle der bundesgesetzlichen Regelungen tritt.¹⁴⁸ Die Ermittlung der fest-

¹⁴³ Siehe S. 136.

¹⁴⁴ So im Ergebnis auch *Scheffler*, in dieser Schrift S. 52 f.

¹⁴⁵ Vgl. nur *Maiterth/Houben*, in Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, ifst-Schrift 483 (2012), 114 ff.

¹⁴⁶ Für die Bewertung von Grundvermögen für die Erbschaftsteuer wird dagegen in § 177 BewG klargestellt, dass den verschiedenen Bewertungsverfahren stets der gemeine Wert zugrunde zu legen ist.

¹⁴⁷ So auch *G. Kirchhof*, DStR 2020, 1073, 1075 f.

¹⁴⁸ Vgl. Gesetz zur Regelung einer Landesgrundsteuer (LGrStG-BW) v. 4.11.2020, GBl. BW 2020, 974.

zusetzenden Grundsteuer erfolgt ebenfalls in einem dreistufigen Verfahren. Zuerst ist der Grundsteuerwert zu berechnen, dieser dann mit der Steuermesszahl zu multiplizieren und das Ergebnis wird anschließend mit dem von der jeweiligen Gemeinde festgesetzten Hebesatz multipliziert.

Im Gegensatz zum Bundesgesetzgeber hat der Gesetzgeber in Baden-Württemberg die zur Rechtfertigung der Grundsteuer herangezogenen Belastungsgründe klar benannt.¹⁴⁹ Einerseits soll in „Anlehnung an den Äquivalenzgedanken“ durch die Grundsteuer „ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt [werden], die durch Beiträge und Gebühren nicht vollständig abgegolten werden können und dem Grundstückseigentümer zu Gute kommen“.¹⁵⁰ Gleichzeitig soll aber auch die durch den Steuergegenstand, also das Grundstück, vermittelte objektive Leistungsfähigkeit besteuert werden,¹⁵¹ denn der Besitz vermittele eine abstrakte Leistungskraft.¹⁵² Dementsprechend „beruht die Belastungsentscheidung für die Grundsteuer zuvorderst zwar auf dem Äquivalenzgedanken, aber daneben auch auf dem Gedanken der Leistungsfähigkeit“.¹⁵³ Die Grundsteuer in Baden-Württemberg soll mithin durch beide Prinzipien gerechtfertigt werden, so dass auch beide Prinzipien folgerichtig umzusetzen sind.

Folgerichtig ist jedenfalls das Bewertungsziel des Grundsteuergesetzes, nämlich einen „objektiviert-realen, dem Verkehrswert nahekommenden Grundsteuerwert“ zu ermitteln.¹⁵⁴ Warum der Gesetzgeber dies nur explizit für die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft klarstellt, ist weder ersichtlich noch verständlich. Insbesondere der Verweis „auf die Systematik einer Sollertragsteuer“¹⁵⁵ ist verfehlt. Auch für das Grundvermögen muss das Bewertungsziel, einem dem Verkehrswert zumindest nahekommenden Grundsteuerwert zu ermitteln, gelten. Dies scheint auch der Gesetzgeber in Baden-Württemberg so zu sehen, da das Bewertungsverfahren für das

¹⁴⁹ Dagegen ist *G. Kirchhof*, DB 2020, 2600, 2602 der Auffassung, der Belastungsgrund sei weder aus dem Gesetz selbst noch aus der Gesetzesbegründung erkennbar, meint aber wohl eigentlich, dass ihn die genannten Belastungsgründe nicht überzeugen.

¹⁵⁰ BW-LT-Drs. 16/8907, 52.

¹⁵¹ BW-LT-Drs. 16/8907, 52.

¹⁵² BW-LT-Drs. 16/8907, 53.

¹⁵³ BW-LT-Drs. 16/8907, 52 f.

¹⁵⁴ BW-LT-Drs. 16/8907, 53.

¹⁵⁵ BW-LT-Drs. 16/8907, 54.

Grundvermögen zu einem Grundsteuerwert führen soll, der den Verkehrswert widerspiegelt.¹⁵⁶

Betriebe der Land- und Forstwirtschaft werden gemäß § 24 Abs. 2 LGrStG-BW im Ertragswertverfahren bewertet, ohne dass inhaltlich Abweichungen gegenüber den bundesgesetzlichen Regelungen bestehen.¹⁵⁷ Eine erhebliche Abweichung besteht allerdings bei der Bewertung des Grundvermögens. Denn bei diesem ist gemäß § 24 Abs. 3 LGrStG-BW einheitlich (nur) der Bodenwert zugrunde zu legen. Der Grundsteuerwert ermittelt sich gemäß § 38 Abs. 1 S. 1 LGrStG-BW durch Multiplikation der Fläche des Grund und Bodens mit dem jeweiligen, von den Gutachterausschüssen veröffentlichten und für die Finanzverwaltung verbindlichen, Bodenrichtwert. Sich gegebenenfalls auf dem Grundstück befindliche Gebäude bleiben vollständig außer Ansatz, weshalb die Ausgestaltung der Grundsteuer in Baden-Württemberg auch als Bodenwertsteuer bezeichnet wird.

Die Beschränkung auf den Grund und Boden beim Grundvermögen erfolgte ganz bewusst, da aus Sicht des Gesetzgebers hierin „das eigentliche Wesensmerkmal“ der Grundsteuer liegt.¹⁵⁸ Eine solche Beschränkung kann der Gesetzgeber vornehmen, denn er hat einen weiten Spielraum nicht nur bei der Wahl des Steuergegenstands, sondern auch bei der Wahl der Bemessungsgrundlage.¹⁵⁹ Die Ausgestaltung der Grundsteuer als Steuer (nur) auf den Grund und Boden ist daher verfassungsrechtlich erst einmal unproblematisch,¹⁶⁰ sofern dieses dann zutreffend mit seinem Verkehrswert bzw. einem jedenfalls dem Verkehrswert nahekommenden Wert erfasst wird. Dies wird durch das Abstellen auf die Grundstücksfläche und den entspre-

¹⁵⁶ Vgl. BW-LT-Drs. 16/8907, 55.

¹⁵⁷ *Scheffler*, in dieser Schrift S. 63 f., dort auch näher zum Ertragswertverfahren.

¹⁵⁸ BW-LT-Drs. 16/8907, 53.

¹⁵⁹ Siehe S. 129.

¹⁶⁰ So auch *Löhr/Kempny*, DStR 2019, 537, 539; *Mayer*, DB 2200, 2210; *Seer*, DB 2018, 1488, 1493 f.; a.A. *Bräutigam*, DStR 2021, 1330, 1333; *G. Kirchhof*, DB 2020, 2600, 2602, 2604 f.; *G. Kirchhof*, DStR 2020, 1073, 1080; *Ronnecker*, ZKF 2018, 49, 50 ff. Ökonomisch sinnvoll scheint dagegen die Erfassung von Grund und Boden inkl. darauf befindlicher Gebäude, vgl. *Scheffler*, in dieser Schrift S. 10. Dagegen gibt es nach *Löhr*, BB 2020, 1687, 1690 „keinen besseren Indikator für den Nutzen aus der quantitativen und qualitativen Ausstattung mit öffentlicher Infrastruktur als den Bodenwert“.

chenden Bodenrichtwert, trotz aller berechtigter Kritik an diesem, erreicht,¹⁶¹ weshalb die Ausgestaltung der Grundsteuer als folgerichtig anzusehen ist.

Die in § 40 Abs. 1 und 2 LGrStG-BW eingeführte Steuermesszahl von 0,55 ‰ für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft bzw. 1,30 ‰ für Grundvermögen hat für sich genommen auch keine erdrosselnde Wirkung. Dass § 40 Abs. 3 LGrStG-BW eine erhebliche Ermäßigung der Steuermesszahl um 30 ‰ für überwiegend zu Wohnzwecken dienende Grundstücke vorsieht, ist ebenfalls verfassungsrechtlich zulässig.¹⁶² Der Gesetzgeber ist berechtigt, außerfiskalische Lenkungsziele zu verfolgen, solange er dies nicht auf der Ebene der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (Bewertung des Grundvermögens) macht, sondern auf der nachgelagerten Ebene der Besteuerung. Diese Einschränkung ist hier beachtet worden. Auch handelt es sich bei dem vom Gesetzgeber angestrebten Ziel, „mehr Flächen der Wohnnutzung zuzuführen“,¹⁶³ um ein zulässiges Lenkungsziel.¹⁶⁴

3. Die abweichenden Regelungen in Bayern

Der Freistaat Bayern möchte ebenfalls von der Abweichungsmöglichkeit Gebrauch machen und ein Bayerisches Grundsteuergesetz (BayGrStG) erlassen. Ein Gesetzentwurf wurde in den Bayerischen Landtag eingebracht,¹⁶⁵ zu einer Verabschiedung des BayGrStG ist es aber noch nicht gekommen.

Zur Rechtfertigung der Grundsteuer wird für das Grundvermögen ausdrücklich und ausschließlich auf das Äquivalenzprinzip abgestellt.¹⁶⁶ Dies spiegelt sich auch im Aufbau des Gesetzes und den gewählten Begriffen wider.

Die festzusetzende Grundsteuer auf Grundvermögen soll in Bayern ebenfalls in drei Schritten zu ermitteln sein.¹⁶⁷ Im ersten Schritt sind gemäß Art. 1

¹⁶¹ So auch *Scheffler*, in dieser Schrift S. 67. Zur Kritik an den Bodenrichtwerten siehe S. 157.

¹⁶² A.A. *Bräutigam*, DStR 2021, 1330, 1333; *Marx*, DStZ 2020, 757.

¹⁶³ BW-LT-Drs. 16/8907, 82.

¹⁶⁴ Zu den erforderlichen Voraussetzungen für eine zulässige Lenkungsnorm siehe BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

¹⁶⁵ Vgl. BayLT-Drs. 18/15755.

¹⁶⁶ Vgl. BayLT-Drs. 18/15755, 1, 11.

¹⁶⁷ Ausführlich hierzu *Scheffler*, in dieser Schrift S. 73 ff.

Abs. 3 S. 1 BayGrStG-E der sog. Äquivalenzbetrag des Grund und Bodens mittels Multiplikation der Fläche des Grund und Bodens mit der sog. Äquivalenzzahl i.S.d. Art. 3 Abs. 1 BayGrStG-E von grundsätzlich 0,04 €/m² sowie gemäß Art. 1 Abs. 3 S. 2 BayGrStG-E der sog. Äquivalenzbetrag von Wohn- und Nutzflächen der Gebäude durch Multiplikation der maßgeblichen Gebäudeflächen i.S.d. Art. 2 BayGrStG-E mit der sog. Äquivalenzzahl i.S.d. Art. 3 Abs. 2 BayGrStG-E von 0,50 €/m² zu berechnen. Anschließend sind gemäß Art. 1 Abs. 2 S. 1 BayGrStG-E die beiden Äquivalenzbeträge mit der jeweiligen Grundsteuermesszahl i.S.d. Art. 4 BayGrStG-E zu multiplizieren. Die Summe aus den beiden Ergebnissen ergibt gemäß Art. 1 Abs. 2 S. 1 BayGrStG-E den Grundsteuermessbetrag. Im dritten und letzten Schritt ist dann gemäß Art. 1 Abs. 1 S. 2 BayGrStG-E zur Bestimmung der Grundsteuer der Grundsteuermessbetrag mit dem durch die jeweilige Gemeinde festgesetzten Hebesatz zu multiplizieren. Abweichend von § 25 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 GrStG können die Gemeinden in Bayern ab einer Einwohnerzahl von 5.000 zur Abbildung von Unterschieden in der infrastrukturemäßigen Erschließung des Gemeindegebiets oder zur Verfolgung städtebaulicher Ziele gemäß Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 BayGrStG-E verschiedene Hebesätze ausweisen und für diese jeweils gesonderte Hebesätze festsetzen.

Die Bayerische Staatsregierung beabsichtigt, bei der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer für Grundvermögen konsequent auf „physikalische Flächengrößen“¹⁶⁸ abzustellen und Wertkomponenten vollständig außer Ansatz zu lassen. Daher wird der Gesetzentwurf Bayerns auch als Flächenmodell bezeichnet. Die Bayerische Staatsregierung geht davon aus, dass „sich die Fläche als Anknüpfungspunkt und Maßstab der Lastenverteilung innerhalb der Gemeinde an[bietet], da den einzelnen Grundstückseigentümerinnen und Grundstückseigentümern in der Regel umso mehr Aufwand für bestimmte lokale öffentliche Leistungen ihrer Gemeinde [...] zuordenbar ist, je größer das zu besteuerte Grundstück [...] ist“.¹⁶⁹

Dies überzeugt allerdings nicht. Es ist nicht erkennbar, dass ein grundsätzlicher Zusammenhang zwischen der Größe eines Grundstücks bzw. des Gebäudes und der tatsächlichen Inanspruchnahme bzw. den tatsächlichen Kosten von öffentlichen Leistungen wie Schulplätzen, Kindergartenplätzen, Spielplätzen, Bibliotheken etc. besteht. Nur weil die Wohn- oder Grundstücksfläche größer ist, werden nicht automatisch mehr öffentliche

¹⁶⁸ BayLT-Drs. 18/15755, 11.

¹⁶⁹ BayLT-Drs. 18/15755, 11.

Leistungen in Anspruch genommen. Auch der Nutzen der möglichen Inanspruchnahme der öffentlichen Leistungen, auf den richtigerweise abzustellen ist,¹⁷⁰ steigt nicht automatisch mit einer größeren Grundstücks- bzw. Gebäudefläche. Dass offensichtlich auch die Bayerische Staatsregierung Zweifel an einer reinen Flächenbetrachtung hat, zeigen sowohl die Reduzierung der Äquivalenzzahl bei besonders großen Grundstücken¹⁷¹ als auch die nach Art. 8 Abs. 2 BayGrStG-E vorgesehenen Erlassmöglichkeiten,¹⁷² die auf die Lage des Grundstücks oder das Alter des Gebäudes abstellen.¹⁷³ Das geplante Flächenmodell ist im Ergebnis daher keine folgerichtige Umsetzung des als Rechtfertigungsgrund gewählten Äquivalenzprinzips und entspricht somit nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben.¹⁷⁴

Grundsätzlich zulässig ist dagegen die ermäßigte Grundsteuermesszahl für dem allgemeinen Wohnen dienende Gebäudeflächen. Insoweit gilt das zur Lenkungsnorm des LGrStG-BW Gesagte.¹⁷⁵

Hinsichtlich der Besteuerung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft soll es weitgehend bei der bundesgesetzlichen Regelung bleiben, weshalb in Art. 9 BayGrStG-E nur einige wenige ergänzende Regelungen vorgesehen sind.¹⁷⁶ Dementsprechend verbleibt es hier beim unklaren Belastungsgrund und den Fragezeichen hinsichtlich der Bewertungsvorschriften.

4. Die abweichenden Regelungen in Hamburg

Hamburg hat ebenfalls von der Abweichungsmöglichkeit Gebrauch gemacht und ein Hamburgisches Grundsteuergesetz (HmbGrStG) erlassen, um „den

¹⁷⁰ Siehe S. 133.

¹⁷¹ Für „übergroße[...] Grund und Bodenflächen“ ist „eine reduzierte Äquivalenzzahl anzusetzen, da ein linearer Flächenansatz den Besteuerungsmaßstab des Äquivalenzmodells verzerren würde“, vgl. BayLT-Drs. 18/15755, 12.

¹⁷² Vgl. BayLT-Drs. 18/16068.

¹⁷³ So auch *Scheffler*, in dieser Schrift S. 80.

¹⁷⁴ So im Ergebnis auch *Löhr*, BB 2019, 2589, 2592; *Meyer/Hintzen/Doedt*, DStR 2020, 1705, 1709 f.; *Schmidt*, DStR 2020, 249; *Seer*, DB 2018, 1488, 1493; a.A. *Bräutigam*, DStR 2021, 1330, 1333; *Freund*, FR 2019, 931, 941; *G. Kirchhof*, DStR 2020, 1073, 1080 f.

¹⁷⁵ Siehe S. 162.

¹⁷⁶ Vgl. auch BayLT-Drs. 18/15755, 1.

spezifischen Belangen einer Metropole gerecht zu werden¹⁷⁷.¹⁷⁸ Als Rechtfertigungsgrund der Besteuerung des Grundvermögens wird klar das Äquivalenzprinzip benannt,¹⁷⁹ denn „die Grundsteuer B [stelle] eine gruppenäquivalente Finanzierungsquelle“ für die Gesamtheit der „öffentlichen Leistungen der Freien und Hansestadt Hamburg für die Daseinsvorsorge“ dar.¹⁸⁰

Die Grundsteuer auf Grundvermögen ist ebenfalls in drei Schritten zu ermitteln. Zuerst sind gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 HmbGrStG der Grundsteuerwert des Grund und Bodens mittels Multiplikation der Fläche des Grund und Bodens mit der sog. Äquivalenzzahl i.S.d. § 3 Abs. 1 HmbGrStG von grundsätzlich 0,04 €/m²¹⁸¹ sowie gemäß § 1 Abs. 3 S. 2 HmbGrStG der Grundsteuerwert von Wohn- und Nutzflächen der Gebäude durch Multiplikation der maßgeblichen Gebäudeflächen i.S.d. § 2 HmbGrStG mit der sog. Äquivalenzzahl i.S.d. § 3 Abs. 2 HmbGrStG von 0,50 €/m² zu berechnen. Im zweiten Schritt sind gemäß § 1 Abs. 2 S. 1 HmbGrStG die beiden Grundsteuerwerte mit der jeweiligen Grundsteuermesszahl i.S.d. § 4 HmbGrStG zu multiplizieren. Die Summe aus den beiden Ergebnissen ergibt gemäß § 1 Abs. 2 S. 1 HmbGrStG den Grundsteuermessbetrag. Im dritten und letzten Schritt ist dann gemäß § 1 Abs. 1 S. 2 HmbGrStG zur Bestimmung der Grundsteuer der Grundsteuermessbetrag mit dem durch ein gesondertes Gesetz bestimmten Hebesatz zu multiplizieren.

Das HmbGrStG ist dem BayGrStG-E sehr ähnlich, weshalb die Bewertung ebenfalls anhand der „physikalischen Flächengrößen“¹⁸² erfolgt. In der Gesetzesbegründung findet sich hierfür die vom Wortlaut nahezu identische, aber im Ergebnis ebenso wenig überzeugende Begründung wie zum BayGrStG-E, dass umso mehr öffentliche Leistungen in Anspruch genommen werden, je größer das zu besteuerte Grundstück ist.¹⁸³ Die „Flächen von

¹⁷⁷ Bürgerschaft HH-Drs. 22/3583, 1.

¹⁷⁸ Hamburgisches Grundsteuergesetz (HmbGrStG) v. 24.8.2021, HmbGVBl. 2021, 600.

¹⁷⁹ Vgl. Bürgerschaft HH-Drs. 22/3583, 2, 7, 8.

¹⁸⁰ Bürgerschaft HH-Drs. 22/3583, 8.

¹⁸¹ Wie auch in Bayern sieht § 3 Abs. 1 HmbGrStG eine Reduzierung der Äquivalenzzahl bei sehr großen Grundstücken vor.

¹⁸² Bürgerschaft HH-Drs. 22/3583, 7.

¹⁸³ Vgl. Bürgerschaft HH-Drs. 22/3583, 8. Zur mit Ausnahme der Anpassung von „Gemeinde“ in „Kommune“ wortgleichen Begründung zum BayGrStG-E siehe S. 163 f.

Grund und Boden sowie Gebäude [würden] sich somit als zulässiger, realitätsgerechter und folgerichtiger Verteilungsmaßstab für die von der örtlichen Kommune erbrachten sonstigen öffentlichen Leistungen und der Intensität der jeweiligen Nutzung der kommunalen Infrastruktur“ eignen.¹⁸⁴ „[Z]wei Grundstücke mit identischen Flächenmerkmalen“ würden „in pauschalierender Betrachtung vergleichbare finanzielle Leistungen der Kommune“ verursachen bzw. in Anspruch nehmen.¹⁸⁵

Zum einen wird durch die Gesetzesbegründung deutlich, dass der Gesetzgeber in (nach hier vertretener) unzulässiger Weise auf die Kostenäquivalenz und nicht die Nutzenäquivalenz abstellt. Zum anderen überzeugt die Begründung aber auch inhaltlich nicht, selbst wenn man ein Abstellen auf die Kostenäquivalenz als zulässig erachtet. Pauschalierungen sind zwar grundsätzlich zulässig, es muss aber zwingend ein realitätsgerechter typischer Fall als Leitbild zugrunde gelegt werden.¹⁸⁶ Realitätsgerecht dürfte in einer Metropole wie Hamburg wohl sein, dass in zwei (fiktiven) (Wohn-)Grundstücken mit identischen Flächenmerkmalen einmal ein älteres Ehepaar im Rentenalter und einmal eine Großfamilie mit drei Kindern leben. Weshalb in beiden Fällen die Inanspruchnahme von öffentlichen Leistungen vergleichbar sein soll, erschließt sich nicht.

Abweichend vom BayGrStG-E tritt beim HmbGrStG allerdings noch eine Betrachtung der Wohnlage hinzu, weshalb auch vom Wohnlagemodell gesprochen wird. Neben der, wie auch beim BayGrStG-E, grundsätzlich aus Lenkungsgründen zulässigen generellen Reduzierung der Grundsteuermesszahl für den Äquivalenzbetrag der Wohnflächen nach § 4 Abs. 1 S. 2 HmbGrStG sieht § 4 Abs. 2 HmbGrStG eine weitere Reduzierung des Äquivalenzbetrags der Wohnflächen um 25 % vor, soweit eine normale Wohnlage vorliegt. Dafür soll das Stadtgebiet Hamburgs in gute und normale Wohnlagen unterteilt werden,¹⁸⁷ wobei im Zweifel eine normale Wohnlage vermutet wird. Die Steuerpflichtigen haben zudem gemäß § 4 Abs. 2 S. 3 HmbGrStG die Möglichkeit, eine andere Wohnlage nachzuweisen.

Unklar ist, ob es sich hierbei aus Sicht des Gesetzgebers um eine (weitere) Lenkungsnorm handelt oder ob die Anpassung der Steuermesszahl aus Grün-

¹⁸⁴ Bürgerschaft HH-Drs. 22/3583, 8.

¹⁸⁵ Bürgerschaft HH-Drs. 22/3583, 8.

¹⁸⁶ Siehe dazu S. 137.

¹⁸⁷ Siehe dazu *Scheffler*, in dieser Schrift S. 93 f.

den der Folgerichtigkeit für notwendig erachtet wird. Einerseits wird zur Begründung angeführt, dass so Stadtentwicklungsgesichtspunkte berücksichtigt und „das Ziel des bezahlbaren Wohnraums“ gefördert werden, was normale Wohnlagen für Mieter und Eigentümer attraktiver mache und das Wohnumfeld tendenziell aufwerte.¹⁸⁸ Andererseits wird ausgeführt, dass die Begünstigung „auch angebracht“ sei, „da Flächen in guten Wohnlagen eine typisiert höhere Nutzbarkeit für Wohnzwecke ausweisen und wohnwerterhöhende Faktoren wie die Nähe zu Parks, Schnellbahnhaltstellen und anderen Infrastruktureinrichtungen [...] eine wichtige Rolle bei der Bestimmung der Wohnlage spielen“ würden.¹⁸⁹ Sofern eine Berücksichtigung der Wohnlage für die folgerichtige Umsetzung des Äquivalenzprinzips als notwendig angesehen wird, hätte dies aber zwingend bereits im Rahmen der Bewertung erfolgen müssen. Die Reduzierung der Steuermesszahl nach § 4 Abs. 2 HmbGrStG ist daher allenfalls als Lenkungsnorm verfassungsrechtlich zu rechtfertigen.¹⁹⁰

Hinsichtlich der Besteuerung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft bleibt es auch in Hamburg weitgehend bei der bundesgesetzlichen Regelung, weshalb in § 9 HmbGrStG nur einige wenige ergänzende Regelungen vorgesehen sind. Dementsprechend verbleibt es auch hier beim unklaren Belastungsgrund und den Fragezeichen hinsichtlich der Bewertungsvorschriften.

5. Die abweichenden Regelungen in Hessen

Hessen will ebenfalls von der Abweichungsmöglichkeit Gebrauch machen und ein eigenes Hessisches Grundsteuergesetz erlassen. Bisher ist allerdings erst ein Gesetzentwurf der Landesregierung veröffentlicht worden.¹⁹¹ Gerechtfertigt werden soll die Grundsteuer in Hessen ausschließlich mit dem Äquivalenzprinzip.¹⁹² Die Grundsteuer soll „das Äquivalent für die Möglich-

¹⁸⁸ Bürgerschaft HH-Drs. 22/3583, 9.

¹⁸⁹ Bürgerschaft HH-Drs. 22/3583, 9.

¹⁹⁰ Auch *Scheffler*, in dieser Schrift S. 100, sieht hierin eine Lenkungsnorm.

¹⁹¹ Gesetzentwurf der Landesregierung – Entwurf eines Hessischen Grundsteuergesetzes (HGrStG) v. 21.9.2021, vgl. HLT-Drs. 20/6379.

¹⁹² Vgl. HLT-Drs. 20/6379, 12.

keit der Nutzung bereitgestellter kommunaler Infrastruktur“ sein,¹⁹³ so dass richtigerweise auf die Nutzenäquivalenz abgestellt wird.¹⁹⁴

Die Grundsteuer auf Grundvermögen soll auch in Hessen in drei Schritten zu ermitteln sein. In einem ersten Schritt sind die sog. Flächenbeträge zu errechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 HGrStG-E ist der Flächenbetrag für den Grund und Bodens mittels Multiplikation der Fläche des Grund und Bodens mit 0,04 €/m² zu ermitteln. Der Flächenbetrag für den zu Wohnzwecken genutzten Teil eines zum Grundstück gehörenden benutzbaren Gebäudes i.S.d. § 248 BewG ist wie der Flächenbetrag für den zu anderen Zwecken als Wohnzwecken genutzte Teil gemäß § 5 Abs. 2 S. 1 bzw. Abs. 3 S. 1 HGrStG-E das Produkt aus der Wohn- bzw. Nutzungsfläche in Quadratmetern und einem Ansatz von 0,50 €/m².

Im zweiten Schritt sind gemäß § 4 Abs. 1 S. 2 Hs. 1 HGrStG-E die Flächenbeträge mit der jeweiligen Steuermesszahl i.S.d. § 6 HGrStG-E zu multiplizieren. Die Summe aus den Ergebnissen ist anschließend mit einem sog. Faktor i.S.d. § 7 HGrStG-E zu multiplizieren und dieses Ergebnis ergibt gemäß § 4 Abs. 1 S. 2 HGrStG-E den Steuermessbetrag. Im dritten und letzten Schritt ist dann zur Bestimmung der Grundsteuer der Grundsteuermessbetrag mit dem durch die jeweilige Gemeinde festgesetzten Hebesatz zu multiplizieren.

Auch das HGrStG-E geht bei der Bewertung des Grundvermögens mithin von der Fläche des Grundstücks und der sich gegebenenfalls darauf befindlichen Gebäude aus, die aus Sicht des Gesetzgebers „typischerweise Indikatoren für das Ausmaß der Nutzbarkeit kommunaler Infrastruktur“ ist.¹⁹⁵ Dass diese Ansicht nicht überzeugend ist, wurde an anderer Stelle bereits ausgeführt und muss hier nicht wiederholt werden.¹⁹⁶ Insbesondere die zur Begründung vorgebrachte Relation, „je mehr bebaute Fläche, desto mehr Bewohner, Beschäftigte, Kunden, die das infrastrukturelle Angebot nutzen können“,¹⁹⁷ spiegelt nach hier vertretener Ansicht nicht unbedingt den typischen Normalfall wider. Jedenfalls wäre es dann konsequenter und zielgenauer, wenn anstelle der Fläche direkt auf die Bewohner, Beschäftigten und Kunden abgestellt werden würde. Da diese jedenfalls nicht merklich auf-

¹⁹³ HLT-Drs. 20/6379, 12.

¹⁹⁴ So auch *Löhr*, BB 2020, 1687, 1688. Zur Nutzenäquivalenz siehe S. 133.

¹⁹⁵ HLT-Drs. 20/6379, 12.

¹⁹⁶ Siehe dazu S. 163 f., 165 f.

¹⁹⁷ HLT-Drs. 20/6379, 12.

wendiger zu ermitteln sind als die Fläche, ist ein typisiertes Abstellen auf die Fläche nicht überzeugend begründbar.

Ergänzend wird zur Fläche allerdings noch ein sog. Faktor¹⁹⁸ eingebaut, weshalb auch vom Flächen-Faktor-Verfahren gesprochen wird.¹⁹⁹ Der Faktor ergibt „sich aus dem Verhältnis der Höhe des Bodenrichtwerts für das jeweilige Grundstück zum durchschnittlichen Bodenwert der jeweiligen Gemeinde“ und wird „mit Hilfe eines Exponenten gedämpft“.²⁰⁰ Zur Begründung wird hierfür angeführt, „dass sich die Nutzungsmöglichkeit kommunaler Infrastruktur zwar in erster Linie in der Fläche spiegelt, sich aber auch im Bodenrichtwert niederschlägt“.²⁰¹ Damit wird indirekt gesagt, dass der Verkehrswert des (gegebenenfalls fiktiv) unbebauten Grundstücks, denn nichts anderes lässt sich mit dem Bodenrichtwert ermitteln, (zumindest auch) ein Indikator für die Nutzenäquivalenz ist.²⁰² Folgerichtig berücksichtigt wird dies in der Bewertung des Grundvermögens allerdings nicht, denn auch mit dem Faktor kommt die Bemessungsgrundlage dem Verkehrswert nicht einmal nahe.²⁰³

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass der Gesetzgeber in Hessen für die Besteuerung des Grundvermögens einen zulässigen Belastungsgrund ausgewählt und auch klar benannt hat. Allerdings ist die Ausgestaltung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht folgerichtig, so dass auch das HGrStG-E nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht.²⁰⁴

Hinsichtlich der Besteuerung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft enthält das HGrStG keine abweichende Regelung. Es bleibt daher in Hessen

¹⁹⁸ Nach Ansicht des Hessischen Gesetzgebers handelt es sich beim Lage-Faktor um keine gesonderte Wertkomponente, vgl. HLT-Drs. 20/6379, 14. Vgl. auch *Scheffler*, in dieser Schrift S. 102: „Multiplikation mit einer dimensionslosen Größe“.

¹⁹⁹ HLT-Drs. 20/6379, 2.

²⁰⁰ HLT-Drs. 20/6379, 12 f. Zur Berechnung des Faktors i.S.d. § 7 HGrStG-E siehe *Scheffler*, in dieser Schrift S. 91 ff.

²⁰¹ HLT-Drs. 20/6379, 12.

²⁰² Vgl. auch HLT-Drs. 20/6379, 13: „Denn in den Grundstückspreisen [...] schlägt sich – typischerweise – auch das kommunale Infrastrukturangebot zu einem gewissen Grad nieder“.

²⁰³ Vgl. auch *Scheffler*, in dieser Schrift S. 102 f.

²⁰⁴ So auch *Löhr*, BB 2020, 1687, 1692; a.A. *Bräutigam*, DStR 2021, 1330, 1333.

bei der bundesgesetzlichen Regelung.²⁰⁵ Dementsprechend verbleibt es auch hier beim unklaren Belastungsgrund und den Fragezeichen hinsichtlich der Bewertungsvorschriften.

6. Die abweichenden Regelungen in Niedersachsen

Das Land Niedersachsen hat von der Abweichungsmöglichkeit ebenfalls Gebrauch gemacht und ein Niedersächsisches Grundsteuergesetz (NGrStG) erlassen.²⁰⁶ Als Rechtfertigungsgrund wird das Äquivalenzprinzip angeführt.²⁰⁷ Verstanden wird das Äquivalenzprinzip dabei wohl richtigerweise i.S.d. Nutzenäquivalenz.²⁰⁸

Das NGrStG folgt ebenfalls einem dreistufigen Aufbau zur Ermittlung der Grundsteuer auf das Grundvermögen. Zuerst sind gemäß § 2 Abs. 3 S. 1 NGrStG der sog. Äquivalenzbetrag des Grund und Bodens mittels Multiplikation der Fläche des Grund und Bodens mit der sog. Äquivalenzzahl i.S.d. § 4 Abs. 2 NGrStG von grundsätzlich 0,04 €/m²²⁰⁹ sowie mit dem Lagefaktor nach § 5 NGrStG. Ebenso ist gemäß § 2 Abs. 3 S. 2 NGrStG der sog. Äquivalenzbetrag von Wohn- und Nutzflächen der Gebäude durch Multiplikation der maßgeblichen Gebäudeflächen i.S.d. § 3 NGrStG mit der sog. Äquivalenzzahl i.S.d. § 4 Abs. 1 NGrStG von 0,50 €/m² sowie dem Lagefaktor i.S.d. § 5 NGrStG zu berechnen. Im zweiten Schritt sind gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 NGrStG die beiden Äquivalenzbeträge mit der jeweiligen Grundsteuermesszahl i.S.d. § 6 NGrStG zu multiplizieren. Die Summe aus den beiden Ergebnissen ergibt gemäß § 2 Abs. 2 S. 2 NGrStG den Grundsteuermessbetrag. Im dritten und letzten Schritt ist dann gemäß § 2 Abs. 1 S. 2 NGrStG zur Bestimmung der Grundsteuer der Grundsteuermessbetrag mit dem von der Gemeinde bestimmten jeweiligen Hebesatz zu multiplizieren.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer auf Grundvermögen ist im NGrStG mithin sehr ähnlich wie im HGrStG-E. Es werden

²⁰⁵ HLT-Drs. 20/6379, 2, 10.

²⁰⁶ Niedersächsisches Grundsteuergesetz (NGrStG) v. 7.7.2021, Nds. GVBl. 2021, 502.

²⁰⁷ NLT-Drs. 18/8995, 1, 11 f.

²⁰⁸ Vgl. NLT-Drs. 18/8995, 11 f. Siehe aber auch S. 171. Zur Nutzenäquivalenz siehe S. 133.

²⁰⁹ Wie auch in Bayern und Hamburg sieht § 4 Abs. 2 NGrStG eine Reduzierung der Äquivalenzzahl bei sehr großen Grundstücken vor.

grundsätzlich die Grundstücks- sowie Gebäudefläche herangezogen und um eine Wertkomponente um den Bodenrichtwert ergänzt (sog. Lage-Faktor), die die Lage des Grundvermögens berücksichtigen soll.²¹⁰ Es wird daher auch vom Flächen-Lage-Modell gesprochen.²¹¹

Für das Abstellen auf die Fläche wird zur Begründung angeführt, dass „dem einzelnen Grundstücksinhaber in der Regel umso mehr Aufwand für bestimmte lokale öffentliche Leistungen seiner Gemeinde [...] zuordenbar ist, je größer das zu besteuern Grundstück (Grund und Boden einschließlich Gebäude) ist“.²¹² Wie bereits ausgeführt ist dies weder inhaltlich überzeugend noch passt es zu Nutzenäquivalenz.²¹³ Allerdings würden aus Sicht des Gesetzgebers in Niedersachsen die Flächenmerkmale auch „regelmäßig den Ausschlag für die Intensität der Nutzung kommunaler Infrastruktur“ geben.²¹⁴ Deshalb sei „[n]eben der [...] Aufwandsäquivalenz²¹⁵ [...] auch ganz wesentlich die Nutzenäquivalenz zu berücksichtigen“.²¹⁶ Diese Aussage irritiert, da als Rechtfertigungsgrund für die Grundsteuer auf Grundvermögen doch eigentlich richtigerweise auf die Nutzenäquivalenz abgestellt wurde und nicht auf die nach hier vertretener Ansicht unzulässige Kostenäquivalenz. Wie beide Arten der Äquivalenz gleichzeitig folgerichtig umgesetzt werden können, bleibt offen.

Die Lage des Grundstücks soll darüber hinaus „als weiteres Element [...] Indikator für die Qualität und Quantität des kommunalen Nutzungsangebots und der Teilhabe an der Kommune an dieser Stelle“ sein.²¹⁷ Der Lage-Faktor i.S.d. § 5 NGrStG ermittelt sich dabei ähnlich wie der Faktor i.S.d. § 7 HGrStG-E.²¹⁸ Der Verkehrswert wird daher auch mit dem Flächen-Lage-Modell Niedersachsen weder angestrebt noch erreicht.²¹⁹ Die verfassungs-

²¹⁰ NLT-Drs. 18/8995, 1, 11. Der Niedersächsische Gesetzgeber sieht im Lage-Faktor allerdings keine Wertkomponente, vgl. NLT-Drs. 18/8995, 13.

²¹¹ NLT-Drs. 18/8995, 2, 13 f.

²¹² NLT-Drs. 18/8995, 12 f.

²¹³ Siehe S. 163 f.

²¹⁴ NLT-Drs. 18/8995, 11, 13.

²¹⁵ Gemeint ist hiermit wohl die Kostenäquivalenz.

²¹⁶ NLT-Drs. 18/8995, 13.

²¹⁷ NLT-Drs. 18/8995, 13.

²¹⁸ Siehe dazu *Scheffler*, in dieser Schrift S. 91 f.

²¹⁹ Vgl. auch *Scheffler*, in dieser Schrift S. 102 f.

rechtlichen Vorgaben zur folgerichtigen Umsetzung des zulässigen Belastungsgrunds werden mithin auch vom NGrStG nicht erfüllt.

Grundsätzlich zulässig ist dagegen die ermäßigte Grundsteuermesszahl für den Äquivalenzbetrag der Wohnflächen gemäß § 6 Abs. 1 S. 2 NGrStG. Insofern gilt das bereits oben zur Lenkungsnorm des LGrStG-BW Gesagte.²²⁰

Hinsichtlich der Besteuerung der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft bleibt es auch in Niedersachsen weitgehend bei der bundesgesetzlichen Regelung, weshalb in § 11 NGrStG nur einige wenige ergänzende Regelungen vorgesehen sind. Dementsprechend verbleibt es auch hier beim unklaren Belastungsgrund und den Fragezeichen hinsichtlich der Bewertungsvorschriften.

7. Abweichende Steuermesszahlen im Saarland und in Sachsen

Das Saarland und Sachsen machen von ihrer Abweichungsmöglichkeit nur dahingehend Gebrauch, dass sie lediglich von der bundesgesetzlichen Regelung abweichende Steuermesszahlen festlegen (wollen). Im Saarland sollen die Steuermesszahlen abweichend von § 15 Abs. 1 GrStG 0,64 ‰ für unbebaute Grundstücke i.S.d. § 246 BewG, 0,34 ‰ für bebaute Grundstücke i.S.d. § 249 Abs. 1 Nr. 1–4 BewG und 0,64 ‰ für bebaute Grundstücke i.S.d. § 249 Abs. 1 Nr. 5–8 BewG betragen.²²¹ In Sachsen beträgt die Steuermesszahl abweichend von § 15 Abs. 1 Nr. 1 und 2 GrStG für unbebaute Grundstücke i.S.d. § 246 BewG sowie für bebaute Grundstücke i.S.d. § 249 Abs. 1 Nr. 1–4 BewG 0,36 ‰ und für bebaute Grundstücke i.S.d. § 249 Abs. 1 Nr. 5–8 BewG 0,72 ‰.²²² Auch bei diesen abweichenden Steuermesszahlen ist noch keine erdrosselnde Besteuerung zu erwarten. Das Problem der nicht folgerichtigen Bewertung des Grundvermögens bleibt allerdings.

²²⁰ Siehe S. 162.

²²¹ Vgl. § 1 des Entwurfs des Gesetzes zur Einführung einer Landesgrundsteuer, LT-Saar-Dr. 16/1653, 5.

²²² Vgl. Sächsisches Gesetz über die Festsetzung der Steuermesszahlen bei der Grundsteuer v. 3.2.2021, SächsGVBl. 2021, 242.

IV. Fazit

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass lediglich das LGrStG-BW die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Grundsteuer vollumfänglich erfüllt. Dagegen erfüllen die neuen bundesgesetzlichen Regelungen sowie das BayGrStG-E, das HmbGrStG, das HGrStG-E und das NGrStG die verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht oder jedenfalls nur teilweise. Hier ist folglich dringend eine Nachbesserung geboten.

Beim Bundesmodell muss der Gesetzgeber sich hinsichtlich des Belastungsgrundes für die Grundsteuer klar werden und diesen eindeutig benennen. Soll die Bewertung des Grundvermögens folgerichtig sein, so ist nach hier vertretener Auffassung zwingend ein dem Verkehrswert zumindest nahekommender Wert zu ermitteln. Es liegt nahe, hierfür auf die zur Bewertung des Grundvermögens für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer eingeführten Bewertungsvorschriften zurückzugreifen und diese auch für die Grundsteuer nutzbar zu machen. Der damit verbundene administrative Aufwand dürfte nicht wesentlich höher sein, als er bei den jetzt gewählten Bewertungsverfahren bereits ist.

Sicher ist, dass sowohl die neuen bundesgesetzlichen Regelungen als auch die abweichenden Landesgrundsteuergesetze in absehbarer Zeit auch gerichtlich auf ihre Verfassungskonformität hin überprüft werden und die Diskussion bis dahin weitergeführt wird. Es bleibt daher abzuwarten, ob das Bundesverfassungsgericht bzw. die Landesverfassungsgerichte der hier ausgeführten Einschätzung folgen oder eine davon abweichende Bewertung vornehmen werden.

Literaturhinweise

Bayerischer Landtag, Drucksache 18/15755 v. 10.5.2021.

Bayerischer Landtag, Drucksache 18/16068 v. 2.6.2021.

Beck, Hans-Joachim (2016), Die Reform der Grundsteuer, in *Deutsches Steuerrecht* 2016, 2689–2693.

Bertelsmann Stiftung (Hrsg.) (2011), Eine nachhaltige Reform der Gemeindefinanzierung, Gütersloh 2011.

Bräutigam, Rainer/Spengel, Christoph/Winter, Sarah (2020), GrSt-Reform – eine analytische Betrachtung der bundesgesetzlichen Regelung sowie weiterer Bewertungsverfahren, in *Der Betrieb* 2020, 2090–2096.

Broer, Michael (2013), Grundsteuer: Gemeindesteuer und „Reichensteuer“?, in *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung* 2013, 191–206.

Brümmerhoff, Dieter/Büttner, Thiess (2014), *Finanzwissenschaft*, 11. Aufl., Berlin 2014.

Bundesrat-Drucksache 354/19 (Beschluss) v. 20.9.2019.

Bundesregierung (2021), *Der Sechste Armuts- und Reichtumsbericht*, Kurzfassung, Berlin 2021.

Bundestag-Drucksache V/3876 v. 20.2.1969.

Bundestag-Drucksache 19/11085 v. 25.6.2019.

Bundestag-Drucksache 19/11086 v. 25.6.2019.

Bundestag-Drucksache 19/28902 v. 22.4.2021.

Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Drucksache 22/3583 v. 16.3.2021.

BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

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.

Eekhoff, Johann (2006), *Wohnungs- und Bodenmarkt*, 2. Aufl., Tübingen 2006.

Eichholz, Meik (2020), Novellierung der Grundsteuer, in Deutsches Steuerrecht 2020, 1158–1167 und 1217–1227.

Feldner, Michael/Schätzlein, Uwe (2021), Die (wieder-)eingeführte Grundsteuer C und ihre Umsetzung in den Ländern und Gemeinden, in Deutsches Steuerrecht 2021, 512–517.

Feldner, Michael/Stoklassa, Sven-Oliver (2019), Verfassungsrechtliche Fragen zur sog. Länderöffnungsklausel im Rahmen der Grundsteuerreform, in Deutsches Steuerrecht 2019, 2505–2509.

Freund Volker (2019), Der Belastungsgrund der Grundsteuer – von Leistungsfähigkeit und Äquivalenz, in Finanz-Rundschau 2019, 931–956.

Fuest, Clemens/Thöne, Michael (2005), Gemeindefinanzreform – Hintergründe, Defizite, Alternativen, FiFo-Bericht 2005, Nr. 1, Köln 2005.

GENESIS-Online, Datenbank, abrufbar unter https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/_inhalt.html (zuletzt aufgerufen am 7.10.2021).

Grundsteuer-Reformgesetz v. 26.11.2019.

Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz v. 16.7.2021.

Haller, Heinz (1981), Die Steuern, 3. Aufl., Tübingen 1981.

Hansestadt Hamburg (2019), Behörde für Stadtentwicklung und Wohnen – Amt WSB –, Aktualisierung des Hamburger Wohnlagenverzeichnisses Hamburg 2019, <https://www.hamburg.de/wohnlagenverzeichnis/> (zuletzt aufgerufen am 7.10.2021).

Haury, Carl Ernst (1979), Die rechtliche Zulässigkeit der Erhebung einer Einwohnersteuer oder einer Bürgersteuer durch die Gemeinden, in Steuer und Wirtschaft 1979, 51–64.

Henger, Ralph/Schaefer, Thilo (2015), Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper 32/2015, Köln 2015.

Hessischer Landtag, Drucksache 20/6379 v. 21.9.2021.

Hey, Johanna (2010), Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna et al.

(Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2010, 133–165.

Hey, Johanna (2017), Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuererhebesätze, im Auftrag der Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland (BID), Köln 2017.

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

Homburg, Stefan (2015), Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl., München 2015.

ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik (2018), Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, Studie im Auftrag von Haus & Grund Deutschland – Zentralverband der Deutschen Haus-, Wohnungs- und Grundeigentümer e.V. sowie ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V., bearbeitet von Fuest, Clemens/Immel, Lea/Meier, Volker/Neumeier, Florian, München 2018.

Jarass, Lorenz J./Trautvetter Christoph (2019), Grundsteuerreform – Wer gewinnt, wer verliert?, in Betriebs-Berater 2019, 1751–1760.

Josten, Rudolf (2000), Die Bodenwertsteuer – eine praxisorientierte Untersuchung zur Reform der Grundsteuer, Stuttgart 2000.

Kirchhof, Gregor: Bodenwertsteuer und Grundgesetz: Das aktuelle Grundsteuergesetz Baden-Württembergs verletzt die Verfassung, in Der Betrieb 2020, 2600

Knoll, Katharina/Schularick, Moritz/Steger, Thomas (2017), No Price like Home: Global House Prices, 1870–2012, in American Economic Review 2017, 331–353.

Kühr, Christian (1973), Die neue Grundsteuer (GrStG 1974), Darmstadt 1973.

Landtag des Saarlandes, Drucksache 16/1653 v. 9.4.2021.

Landtag von Baden-Württemberg, Drucksache 16/8907 v. 30.9.2020.

Löhr, Dirk (2016), Zum neuen Grundsteuer-Reformmodell der Länderfinanzminister – gerecht und verlässlich?, in Betriebs-Berater 2016, 2075–2080.

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

Löhr, Dirk (2019b), Wenn schon, denn schon: Konzept für eine Erweiterung der Grundsteuer C, in *Betriebs-Berater* 2019, 1431–1436.

Löhr, Dirk (2019c), Entwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz: Die große Unvollendete, in *Deutsches Steuerrecht* 2019, 1433–1439.

Löhr, Dirk (2019d), Flächensteuer: Eine Mogelpackung?, in *Betriebs-Berater* 2019, 2589–2593.

Löhr, Dirk (2020), Das neue hessische Landesgrundsteuer-Modell – Königsweg oder Sackgasse?, in *Betriebs-Berater* 2020, 1687–1692.

Macgregor, Susanne (1991), Poverty, the poll tax and thatcherite welfare policy – Part 1: How the poll tax axed Mrs. Thatcher, in *The Political Quarterly* 1991, 443–450.

Maiterth, Ralf/Lutz, Maximilian (2019), Grundsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in *Steuer und Wirtschaft* 2019, 22–35.

Marx, Franz Jürgen (2019), Ökonomische Analyse des Grundsteuer-Reformgesetzentwurfs, in *Deutsche Steuerzeitung* 2019, 372–379.

Marx, Franz Jürgen (2020), Entwurf eines Landesgrundsteuergesetzes Baden-Württemberg, in *Deutsche Steuerzeitung* 2020, 758–764.

Mayer: Perspektiven und Schranken einer GrSt-Reform nach dem BVerfG-Urteil vom 10.04.2018, in *Der Betrieb* 2018, 2200

Meyering, Stephan/Hintzen, Christoph/Doedt, Patrik (2020), Wertunabhängiges Flächenmodell und Bewertung nach dem Sachwertverfahren idF des GrStRefG zur Bewertung von Geschäftsgrundstücken, in *Deutsches Steuerrecht* 2020, 1705–1710.

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

Niedersächsischer Landtag, Drucksache 18/8995 v. 14.4.2021.

Ramb, Jörg (2019), Reform der Grundsteuer und des Bewertungsrechts, in *Steuer und Studium* 2019, 799–810.

Richter, Wolfram (2016), Ein Plädoyer für eine wertorientierte und gleichmäßige Besteuerung von Grund und Boden, in ifo Schnelldienst 2016, Ausgabe 22, 22–25.

Richter, Wolfram/Heckmann, Jessica (2011), Die nicht umlagefähige Mietsteuer als Modell für eine Reform der Grundsteuer, in Steuern und Wirtschaft 2011, 331–340.

Sächsischer Landtag, Drucksache 7/4095 v. 2.10.2020.

Schäfer, Wolf (2005), Exit-Option, Staat und Steuern, in Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft 2005, 141–155.

Scheffler, Wolfram (2018), Grundsteuerreform den Bürgern erklären, in Kommunal 2018, Heft 6, 18–19.

Scheffler, Wolfram (2020), Besteuerung von Unternehmen, Band I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 14. Aufl., Heidelberg 2020.

Scheffler, Wolfram/Hey, Johanna (2019), Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, ifst-Schrift 530, Berlin 2019.

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

Scherf, Wolfgang (2011), Öffentliche Finanzen, 2. Aufl., Konstanz 2011.

Schmehl, Arndt (2012), Kritische Bestandsaufnahme der Grundsteuer, in Wieland, Joachim (Hrsg.), Kommunalsteuern und -abgaben, DStJG 35, Köln 2012, 249–291.

Schmidt, Thorsten Ingo: Gesetzgebungskompetent zur Neuregelung der Grundsteuer, in Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2019, 103–109.

Schmidt, Thorsten Ingo: Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer als Flächensteuer, in Deutsches Steuerrecht 2020, 249–257.

Seer, Roman: Reform der Grundsteuer nach dem Entwurf der Bundesregierung, in Finanz-Rundschau 2019, 941

Seer, Roman: Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.4.2018 – Analyse und Folgerungen, in Der Betrieb 2018, 1488

Smith, Peter (1991), Lessons from the British poll tax disaster, in *National Tax Journal* 1991, 421–436.

Suntum, Ulrich van/Schultewolter, Daniel (2018), Grundsteuer durch einen kommunalen Einkommensteuerzuschlag ersetzen, *Wirtschaftsdienst* 2018, 353–356.

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

Tipke, Klaus/Lang, Joachim (2021), *Steuerrecht*, bearbeitet von Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim/Henrichs, Joachim, 24. Aufl., Köln 2021.

Verfassungsgerichtshof Baden-Württemberg v. 30.3.2021, 1 VB 54/21, <https://verfgh.baden-wuerttemberg.de/de/presse-und-service/pressemitteilungen/pressemitteilung-03052021/> (zuletzt aufgerufen am 7.10.2021).

Vogelpoth, Andreas (2020), Die neue Grundsteuer C auf „baureife“ Grundstücke, in *Deutsches Steuerrecht* 2020, 1026–1029.

Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages (2010), Modelle zur Reform der Grundsteuer, Aktenzeichen WD 4 – 3000 – 087/10 vom 16.4.2010.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2010), *Reform der Grundsteuer*, Berlin 2010.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2013), *Finanzpolitische Herausforderungen des demografischen Wandels im föderativen System*, Berlin 2013.

Wünnemann, Monika/Koller, Benjamin (2020), Die Grundsteuerreform – ein Resümee aus Sicht der Industrie, in *Betriebs-Berater* 2020, 215–219.

Zimmermann, Horst/Henke, Klaus-Dirk/Broer, Michael (2017), *Finanzwissenschaft*, 12. Aufl., München 2017.

ifst-Schriften 2021 / 2020 / 2019

2021

- Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt
- Nr. 539 *Valta/Geberth/Fehling*, Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen
- Nr. 540 *Schnitger/Holst*, Deutsche Abkommenspolitik – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –
- Nr. 541 *Dürschmidt*, Umsatz-/Mehrwertsteuerrechtliches Bestimmungslandprinzip und defizitärer Gesetzesvollzug beim grenzüberschreitenden „elektronischen Geschäftsverkehr“ (E-Commerce)
- Nr. 542 *Scheffler/Feldner*, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern – Auswirkungen und verfassungsrechtliche Beurteilung –

2020

- Nr. 533 *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, Unternehmensfinanzierung durch Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz
- Nr. 534 *Marquardsen*, Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf?
- Nr. 535 *Heidecke/Wilmanns*, Verrechnungspreise im Lichte der Coronapandemie – Kurz-, mittel- und langfristige Perspektiven
- Nr. 536 *Heidecke et al.*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen – Bestandsaufnahme und Leitlinien
- Nr. 537 *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: II. Empirische Analyse – Konsequenzen für die transaktionsbezogene Gewinnaufteilung

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
- Nr. 531 *Strüber/von Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?
- Nr. 532 *Haase/Kuen/Nonnenmacher*, Einführung der Forschungszulage: Eine Chance für den innovativen Mittelstand?

