

Univ.-Prof. Dr. Roman Seer, Bochum

Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 – Analyse und Folgerungen

Univ.-Prof. Dr. Roman Seer, Lehrstuhl für Steuerrecht, Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug, Ruhr-Universität Bochum.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Das BVerfG hat jüngst seine weithin erwartete Entscheidung zur Verfassungsmäßigkeit der Bewertung des Grundvermögens für die Grundsteuer gefällt. Sein Ergebnis überrascht nicht. Der nachfolgende Beitrag befasst sich nicht nur mit dem Inhalt dieser Entscheidung, sondern analysiert die in der Diskussion befindlichen Reformvorschläge auf ihre Verfassungskonformität und Umsetzbarkeit.

I. Das gescheiterte Einheitsbewertungskonzept

Die Konzeption der Einheitsbewertung beruhte auf dem Reichsbewertungsgesetz von 16.10.1934.¹ Mit diesem Gesetz wurde eine die Realsteuern (GrSt und GewSt) mitumfassende einheitliche Bewertung geschaffen, die zu periodisch wiederkehrenden Hauptfeststellungszeitpunkten (§ 21 BewG) durchzuführen sein sollte. Die Idee bestand darin, für alle an Vermögenswerte anknüpfenden Steuern (z.B. VSt, ErbSt, Gewerbesteuer, GrSt) auf verwaltungswirtschaftliche Weise einen einheitlichen Wert (*Einheitswert*) festzustellen.² Diese Verklammerungsfunktion hat das BewG auch nach dem Zweiten Weltkrieg beibehalten.³ Der Hauptmangel dieser Idee besteht darin, dass es nicht gelingt, die einzelnen Vermögensgegenstände, insb. den Grundbesitz, auch nur einigermaßen zeitgerecht turnusmäßig flächendeckend zu bewerten. Dies führte zwangsläufig zu im Laufe der Zeit sich kontinuierlich steigernden Verwerfungen. So blieb dem BVerfG gar nichts anderes übrig, als das evidente Missverhältnis bei der Bewertung von Geld- und Grundvermögen in den beiden sog. Einheitswertbeschlüssen vom 22.06.1995 zur VSt und zur ErbSt als verfassungswidrig zu kennzeichnen.⁴ Damit war die Idee der Einheitsbewertung bereits praktisch gescheitert. Obwohl schon damals ersichtlich war, dass das Bewertungsgleichmaß nicht nur in der Relation zwischen Grund- und Geldvermögen, sondern auch innerhalb des Grundvermögens selbst verletzt wird,⁵ hielt der Gesetzgeber an der „Einheitsbewertung“ fest. Dies tolerierten BFH⁶ und BVerfG⁷ zunächst. Der BFH deutete dann aber in zwei „Appellentscheidungen“ die Verfassungs-

widrigkeit der Bewertungsregeln an⁸ und legte sie dem BVerfG schließlich mit Beschluss vom 22.10.2014 vor.⁹ In dem Vorlagebeschluss bezog sich der BFH vor allem auf den Beschluss des BVerfG vom 07.11.2006,¹⁰ der im Anschluss an die beiden sog. Einheitswertbeschlüsse aus Art. 3 Abs. 1 GG das Gebot der realitätsgerechten Wertrelation i.S. einer folgerichtigen Umsetzung des Ausgangsmaßstabs für die ErbSt entwickelt hatte. Dieses Gebot übertrug der BFH auf die Einheitsbewertung des Grundvermögens im vollen Bewusstsein des Umstands, dass die GrSt sich auf den Grundbesitz beschränkt:¹¹

„Anders als bei der Erbschaftsteuer, bei der zur gleichmäßigen Erfassung der unterschiedlichen Vermögensarten eine durchgehend am gemeinen Wert orientierte Bewertung zwingend erforderlich ist (BVerfGE 117 S. 1, unter C. I. 3. b) aa)), ist zwar bei der GrSt dieses Bewertungsziel nicht von vornherein vorgegeben. Gleichwohl kann aber auch hier auf die Grundsätze der Realitätsgerechtigkeit und Folgerichtigkeit der Bewertung nicht verzichtet werden. Dies erfordert einen an dem Bewertungszweck ausgerichteten Bewertungsmaßstab, der folgerichtig bei allen Bewertungsfällen anzulegen ist. Legt das Gesetz wie hier als durchgängiges Bewertungsziel den gemeinen Wert der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten auf einen zeitnahen und zumindest nur wenige Jahre zurückliegenden (Haupt-)Feststellungszeitpunkt zugrunde, muss der den Grundsätzen der Realitätsgerechtigkeit und Folgerichtigkeit verpflichtete Gesetzgeber für eine fortlaufende Wertanpassung am Maßstab des gemeinen Werts sorgen.“

Zwar erkannte der BFH die dem Gesetzgeber zustehende Typisierungsbefugnis bei steuerlichen Massenvorgängen. Diese rechtfertigt es nach der Überzeugung des Gerichts aber nicht, die Wertanpassung über Jahrzehnte auszusetzen und so *strukturell* grobe Wertverzerrungen zwischen vergleichbaren wirtschaftlichen Einheiten in Kauf zu nehmen. Dem ist das BVerfG in seinem Urteil vom 10.04.2018 jüngst auf überzeugende Weise gefolgt und hat die Einheitsbewertung des Grundvermögens mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar erklärt.¹²

II. Inhalt des Urteils des BVerfG vom 10.04.2018

1. Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes (Art. 105 Abs. 2 GG)

Da es sich bei der GrSt um eine kommunale (örtliche) Steuer handelt (s. Art. 106 Abs. 6 GG), ist es nicht selbstverständlich, dass der Bund den Bewertungsmaßstab für diese Steuer bundeseinheitlich regelt. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass das Regelungskonzept des BewG vorkonstitutioneller Art ist und die Vorschriften jedenfalls vor Geltung der mit

1 RGBL. I 1934 S. 1035.

2 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 1 Rn. 56.

3 BewÄndG vom 13.08.1965, BGBl. I 1965 S. 851.

4 BVerfG vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, VSt, BVerfGE 93 S. 121 = RS0812526; sowie 2 BvR 552/91, ErbSt, BVerfGE 93 S. 165 = RS0812527.

5 Siehe nur Wolf, DStR 1993 S. 541 (546).

6 BFH vom 02.02.1995 – II R 36/03, BStBl. II 2005 S. 428 = DB 2005 S. 1254.

7 BVerfG vom 18.02.2009 – 1 BvR 1334/07, DB 2009 S. 773, Nichtannahmebeschluss der 1. Kammer des 1. Senats.

8 BFH vom 30.06.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010 S. 897 (900 f.) = DB 2010 S. 1738; sowie II R 12/09, BStBl. II 2011 S. 48 (49) = DB 2010 S. 1804.

9 BFH vom 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014 S. 957 = DB 2015 S. 43.

10 BVerfG vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117 S. 1 = DB 2007 S. 320.

11 BFH vom 22.10.2014, a.a.O. (Fn. 9), Rn. 52.

12 BVerfG vom 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., RS1271191 = DStR 2018 S. 791.

Wirkung vom 16.11.1994 verschärften Neufassung des Art. 72 Abs. 2 GG, auf den Art. 105 Abs. 2 GG für die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz verweist, bereits eingeführt waren. Vor diesem Hintergrund begnügt sich das BVerfG zur Begründung der Bundes-Gesetzgebungskompetenz mit der Übergangsvorschrift des Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG.¹³ Danach gilt Bundesrecht, das aufgrund Art. 72 Abs. 2 GG in der bis zum 15.11.1994 geltenden Fassung erlassen worden ist, auch dann fort, wenn es unter der danach geltenden Fassung des Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr erlassen werden könnte. Nach der Rspr. des BVerfG bleibt in diesem Fall die Zuständigkeit des Bundes zur Änderung solcher Vorschriften weiterhin bestehen, soweit die Änderung die wesentlichen Elemente der in dem fortbestehenden Bundesgesetz enthaltenen Regelung beibehält und keine grundlegende Neukonzeption vorsieht.¹⁴ Da der Gesetzgeber über Jahrzehnte an der Einheitsbewertung des Grundvermögens unverändert festgehalten hat, brauchte das BVerfG nicht zu entscheiden, ob der Bund unter der heutigen engeren Fassung des Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG zur Regelung der Bemessungsgrundlage für die kommunale GrSt überhaupt noch befugt wäre. Diese Frage konnte das BVerfG ausdrücklich offenlassen. Sie wird sich aber stellen, wenn der Bund eine fundamentale Neuorientierung der GrSt vornehmen sollte (dazu unten III.).

2. Verletzung des Gebots der realitätsgerechten Wertrelation (Art. 3 Abs. 1 GG)

In materieller Hinsicht betont das BVerfG zunächst den weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, der auch die Möglichkeit unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe eröffne. Das Bewertungssystem muss aber in der Gesamtschau (jedenfalls prinzipiell) eine in der Relation der Grundstücke eines Gemeindegebietes zueinander realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen.¹⁵ In Übereinstimmung mit dem Vorlageschluss des BFH (s.o. I.) sieht das BVerfG das Ziel der Bewertung nach §§ 68 ff. BewG darin, dem Verkehrswert der Grundstücke „zumindest nahe zu kommen“¹⁶. Demgemäß hält das BVerfG den gemeinen Wert i.S.d. § 9 Abs. 1 BewG für die Bezugsgröße, an der sich die Ergebnisse der Einheitsbewertung messen lassen müssen. Um in diesem System eine realitätsgerechte Wertrelation wenigstens annäherungsweise über die Zeit zu gewährleisten, ist die in § 21 Abs. 1 BewG an sich vorgesehene periodisch wiederkehrende Hauptfeststellung ein *zentraler systembedingter Baustein*, der durch die Instrumente der Fortschreibung (§ 22 BewG) und Nachfeststellung (§ 23 BewG) im Hinblick auf zwischenzeitliche Veränderungen flankiert wird. Wird die Hauptfeststellung (aus Gründen der Verwaltungsökonomie) für längere Zeit ausgesetzt, entstehen mit wachsender Tendenz systembedingt Wertverzerrungen sowohl bei den bebauten als auch bei den unbebauten Grundstücken.¹⁷ Dabei stellt das BVerfG klar, dass die Gleichheitswidrigkeit nicht schon durch das Auseinanderentwickeln von Verkehrs- und Einheitswerten verursacht wird. Würden sich

alle Verkehrswerte der Grundvermögen in gleicher Weise von den Einheitswerten entfernen, wäre daran für die GrSt noch kein Anstoß zu nehmen. Dies ist aber, wie das BVerfG – ebenso wie zuvor der BFH – sowohl für das Ertrags- als auch für das Sachwertverfahren überzeugend herausarbeitet, gerade nicht der Fall. In der hier gebotenen Kürze lassen sich im Wesentlichen die folgenden Mängel nennen:¹⁸

Beide Verfahren negieren altersbedingte Wertunterschiede. Aufgrund der Anknüpfung an die Wertverhältnisse des 01.01.1964 gilt etwa ein vor 50 Jahren errichtetes Gebäude ebenso als „neu“ wie ein im Jahr 2018 auf dem modernsten Stand der Technik errichteter Neubau. Es bleibt kein Raum zur Differenzierung nach den heute wertbildenden Faktoren, die in den Mietpreisspiegeln zum 01.01.1964 naturgemäß noch keine Berücksichtigung finden konnten. Ebenso wenig werden neuere Bauarten, -weisen, -konstruktionen von einem Sachwertverfahren, das an Gebäudenormalherstellungskosten des Jahres 1958 anknüpft, berücksichtigt. Heute maßgebliche wertbildende Faktoren wie Energieeffizienz, Solar-, Wärmepumpenanlagen, Lärmschutz, elektronische Steuerung der Haustechnik, luxuriöse Ausstattungen von Bädern oder Küchen, Anschluss an Hochgeschwindigkeits-Breitbandnetze u.a. waren vor 50 Jahren überwiegend nicht einmal bekannt. Unberücksichtigt bleiben auch die tiefgreifenden Veränderungen auf dem Grundstücks- und Wohnungsmarkt, d.h. die zwischenzeitlichen äußeren, strukturellen Veränderungen (einschließlich der Anbindung an die öffentliche Infrastruktur), die sich ganz erheblich im Grundstückswert niederschlagen. Noch drastischer fallen die Wertverzerrungen in den mittel- und ostdeutschen Bundesländern einschließlich Ost-Berlins aus, in denen die Einheitswerte zuletzt auf den 01.01.1935 festgestellt worden waren.

Das BVerfG sieht auf überzeugende Weise keine Rechtfertigung dafür, dieses eklatante Bewertungsungleichmaß weiterhin zu tolerieren.¹⁹ Dafür kann auch nicht das Argument der Verwaltungsvereinfachung und Typisierung in steuerlichen Massenerscheinungen herhalten. Die zur Ungleichheit der Besteuerung führenden Wertverzerrungen treten nicht einzeln in Sonderfällen, sondern *generell-strukturell* auf. Dies darf der Gesetzgeber nicht einfach durch einen Verzicht auf turnusmäßige Hauptfeststellungen hinnehmen. Das BVerfG bringt dies mit den folgenden Worten auf den Punkt:²⁰

„Mit diesem Verzicht bricht der Gesetzgeber vielmehr ein zentrales Element aus dem System der Einheitsbewertung heraus, das unverzichtbar zur Gewinnung in ihrer Relation realitätsnaher Bewertungen ist.“

Daran vermögen die Instrumente der Nachfeststellung und Fortschreibung nichts zu ändern. Durch die durch das Unterlassen einer Hauptfeststellung bewirkte *objektive Dysfunktionalität*²¹ verfehlt der Gesetzgeber die für eine verfassungsgemäße Typisierung erforderliche realitätsgerechte Ausrichtung an einem typischen Fall. Daher ist die Einheitsbewertung des Grundvermögens auch mit Verwaltungsvereinfachungsargumenten nicht mehr zu retten.

13 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 89.

14 BVerfG vom 09.06.2004 – 1 BvR 636/02, Ladenschluss, BVerfGE 111 S. 10 (28 ff.) = DB 2004 S. 1504; vom 26.01.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112 S. 226 (250) = RS0817192.

15 Siehe BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 96-98.

16 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 104, mit Hinweis auf die Reg.-Begr. zum BewÄndG 1965, BT-Drucks. IV/1488 S. 31.

17 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 104-108.

18 Siehe im Einzelnen BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 110-126.

19 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 127-145.

20 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 132.

21 So BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 134.

3. Unvereinbarkeitserklärung mit Fristsetzung und weiterer Übergangsfrist

Das BVerfG führt auf erfreulich deutliche Weise aus, dass sich die strukturellen Verwerfungen nicht auf die jüngste Dekade beschränken, sondern bereits seit Längerem bestehen. Deshalb hält es die Einheitsbewertung auch für das am weitesten zurückliegende Streitjahr der dem Gericht vorliegenden Verfahren (2002) für verfassungswidrig.²² Gleichwohl nimmt es diesen nun seit Langem bestehenden verfassungswidrigen Zustand nicht zum Anlass, der Unvereinbarkeitserklärung Rückwirkung beizumessen.²³ Stattdessen folgt er den Vorbildern zur VSt bzw. ErbSt und beschränkt sich auf eine nur *ex nunc* wirkende Fristsetzung zur Beseitigung des verfassungswidrigen Zustands bis zum 31.12.2019. Zur Begründung dieses den Individualrechtsschutz verkürzenden Rechtsfolgenausspruchs²⁴ bemüht das BVerfG erwartungsgemäß das kommunale Interesse an einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung, die empfindlich gestört wäre, wenn plötzlich die drittgrößte kommunale Steuerquelle rückwirkend wegfiel.²⁵ Außerdem sieht das BVerfG das verwaltungspraktische Problem, die noch offenen Fälle ggf. erst nach einer Neuregelung mit erheblicher zeitlicher Rückwirkung abwickeln zu müssen.²⁶ Dagegen sei das übergangsweise Fortbestehen der tradierten GrSt, die das BVerfG ihrer Art nach für verfassungsrechtlich legitimiert hält, für die Betroffenen zumutbar.

Dieser Rechtsfolgenausspruch überrascht nicht, wenn er auch aus der Perspektive der in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzten Grundeigentümer unbefriedigend bleibt. Das BVerfG vermeidet dadurch zudem eine Auseinandersetzung mit den Folgen der in den allermeisten Fällen längst eingetretenen Bestandskraft der Einheitswertbescheide als Grundlagenbescheide für die GrSt-Mess- und GrSt-Bescheide. Hätte es an seiner im Nichtannahmebeschluss vom 18.02.2009 vertretenen Auffassung²⁷ festgehalten, wäre eine rückwirkende Korrektur der Bescheide an der Bestandskraft der Einheitswertbescheide (s. auch die Wertung in § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG) gescheitert. Wenigstens wiederholt der 1. Senat des BVerfG die in dem ErbSt-Urteil vom 17.12.2014 verwendete unklare Tenorierung²⁸ nicht. Aus der Tenorierung unter 2. (in Zusammenschau mit Rn. 176, 179 der Urteilsgründe) wird eindeutig ersichtlich, dass die vom BVerfG beanstandeten Vorschriften des BewG über den 31.12.2019 hinaus nicht anzuwenden sind, wenn dem Gesetzgeber bis dahin keine Neuregelung gelingen sollte. Zusätzlich sieht Satz 2 des 2. Tenors der Entscheidung aber noch einen *Übergangszeitraum* von weiteren fünf Jahren nach der Verkündung der Neuregelung, längstens aber bis zum 31.12.2024 vor, während dessen die bisherigen Regeln über die Einheitsbewertung weiterhin angewendet werden dürfen. Diese von ihm selbst „nach Dauer und Struktur“ als „ungewöhnlich“ bezeichnete Fortgeltungsanordnung hält das BVerfG aufgrund der „besonderen Sachgesetzlichkeiten“ der GrSt für geboten.²⁹ Denn die verwaltungstechnische Umsetzung einer gesetzlich neugefassten (umfassenden) Grundstücksbewertung wird voraussichtlich einen

entsprechenden Zeitraum beanspruchen. Der Übergangszeitraum soll sowohl den Finanzbehörden als auch den Kommunen die verwaltungstechnische Anpassung an die neue Rechtslage erleichtern.

III. Mögliche Handlungsoptionen der Gesetzgebung³⁰

1. Unsichere Gesetzgebungskompetenz

a) Beschränkte Fortgeltung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 125a Abs. 2 GG

Wie bereits unter II.1. dargelegt, hat das BVerfG keine weiteren Hinweise zur Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die nun zu treffende Neuregelung gemacht. Es hat lediglich festgehalten, dass der Bund nach der bis zum 15.11.1994 gem. Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG a.F. geltenden „Bedürfnisklausel“ berechtigt war, in Ausübung seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz die Einheitsbewertung des Grundvermögens auch für Zwecke der GrSt zu regeln. Dieses Recht gilt gem. Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG grds. als Bundesrecht fort. Da nach Art. 72 Abs. 1 GG die vom Bund ausgeübte konkurrierende Gesetzgebungskompetenz die Länderkompetenz weiterhin sperrt, können die Länder nicht von selbst tätig werden,³¹ dies jedenfalls nicht, solange die bundesgesetzliche Regelung wirksam bleibt. Der Bund behält damit jedenfalls zunächst die *Anpassungs- und Änderungskompetenz*. Wenn sich diese nur auf Art. 125a Abs. 2 GG stützen sollte, ist die Kompetenz nach der Rspr. des BVerfG aber inhaltlich limitiert. Sollten die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG in der nach dem 15.11.1994 geltenden Fassung nicht erfüllt sein, ist dem Bund nämlich eine *grundlegende Neukonzeption* der Regelungsmaterie verwehrt.³² Gestützt auf den Kompetenzartikel des Art. 125a Abs. 2 GG ist er also nicht zur Umsetzung eines Bewertungs- bzw. Regelungskonzepts für die GrSt berechtigt, wenn sich dieses vom bisherigen Konzept grundlegend unterscheidet.

Etwas anderes würde aber dann gelten, wenn der Bund auch unter der verschärften Fassung des Art. 72 Abs. 2 GG gesetzgebungsbefugt wäre. Nach dem von Art. 105 Abs. 2 GG in Bezug genommenen Art. 72 Abs. 2 GG heutiger Fassung steht dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz auch auf dem Gebiet von Landessteuern zu, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung *erforderlich* macht. Mit dem Erforderlichkeitskriterium wird ein Teilelement des Verhältnismäßigkeitsprinzips auf die staatliche Kompetenzordnung übertragen.³³ Es ist grds. voll justiziabel; allerdings ist dem Gesetzgeber eine Einschätzungsprärogative einzuräumen.³⁴ Für die ErbSt hat das BVerfG eine bundesgesetzliche Regelung zur Wahrung der Rechtseinheit für erforderlich gehalten. Vor dem Hintergrund, dass die ErbSt grds. den Weltvermögenserwerb erfasst und bei nach Bundesländern unterschiedlichen Steuersystemen innerstaatlich die Probleme eines Doppelbesteuerungsrechts zu lösen wären,

22 So BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 150–156.

23 So aber zuletzt etwa BVerfG vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, Verlustabzugsverbot nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, BVerfGE 145 S. 106 = DB 2017 S. 1124.

24 Zur Juridikatur kritisch Seer, a.a.O. (Fn. 2), § 22 Rn. 287–289, m.w.N.

25 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 173.

26 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 171.

27 BVerfG vom 18.02.2009, a.a.O. (Fn. 7).

28 BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138 S. 136 = DB 2015 S. 42, ließ nicht klar erkennen, ob mit Ablauf der vom Gericht gesetzten Frist (30.06.2016) das beanstandete Gesetz außer Vollzug treten würde; dazu s. Seer, GmbHR 2016 S. 673.

29 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 178.

30 Im Folgenden bleibt die Handlungsoption einer Abschaffung der GrSt (s. Seer, a.a.O. [Fn. 2], § 16 Rz. 4) zugunsten einer stärkeren Beteiligung der Kommunen an der ESt und USt angesichts der steuerpolitischen Realitäten außer Betracht.

31 Degenhardt, in: Sachs (Hrsg.), GG, Komm., 8. Aufl., Art. 125a Rn. 9.

32 BVerfG vom 09.06.2004, a.a.O. (Fn. 14); vom 27.07.2004 – 2 BvF 2/02, Juniorprofessur, Abschaffung der Habilitation, BVerfGE 111 S. 226 = RS0815930; vom 26.01.2005, a.a.O. (Fn. 14).

33 Degenhardt, a.a.O. (Fn. 31), Art. 72 GG Rn. 11.

34 So zuletzt BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 28), Rn. 111, zur ErbSt und SchenkSt.

gebietet die Rechtseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung.³⁵

b) Gesetzgebungskompetenz der Länder für die GrSt nach Art. 72 Abs. 2 GG

Dieses Problem stellt sich bei der GrSt als örtlich radizierte Gemeindesteuer dagegen nicht. Der Bund wird auch kaum überzeugend begründen können, warum die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder im gesamtstaatlichen Interesse die Wahrung der Wirtschaftseinheit eine bundeseinheitliche Ausgestaltung der GrSt erfordert. Zur Herstellung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet kann eine bundesgesetzliche GrSt angesichts ihrer im gesamtstaatlichen Sinne geringen Finanzierungswirkung substanziell nichts beitragen.³⁶ Eine auf Länderebene (unterschiedlich) geregelte GrSt bedroht aus gesamtstaatlicher Sicht zudem weder die Funktionsfähigkeit der Rechtsgemeinschaft noch die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums. Es ist nicht erkennbar, warum angesichts ihres örtlich begrenzten Wirkungskreises Landes-GrSt den länderübergreifenden Rechtsverkehr nennenswert beeinträchtigen könnten.³⁷ Bereits heute bewirken die Kommunen durch ihr Hebesatzrecht sogar innerhalb eines Landes ein deutlich unterschiedliches Besteuerungsniveau. § 1 Abs. 1 GrStG lässt es zu, dass Gemeinden sogar vollständig auf die Erhebung einer GrSt in ihrem Gemeindegebiet verzichten. Dies hat bisher aber weder zu Steueroasen noch durch Wegzüge zu einem „GrSt-Tourismus“ geführt. Für eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes spricht auch nicht die in Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG verankerte Hebesatz-Garantie der Gemeinden. Entgegen *Seiler*³⁸ lässt diese Vorschrift im Umkehrschluss keineswegs eine Bundeskompetenz vermuten. Vielmehr bedeutet die Garantie nur, dass den Kommunen – unabhängig davon, ob der Bund oder die Länder die GrSt regeln – zur Wahrung ihrer finanziellen Eigenverantwortlichkeit (Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG) ein eigenes Hebesatzrecht zustehen soll.

Hantzsch weist vielmehr zutreffend auf die sachliche Nähe der örtlichen GrSt zu den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern hin.³⁹ Unter Beachtung des vom BVerfG betonten Grundsatzes des geringstmöglichen Eingriffs in die Gesetzgebungskompetenz der Länder⁴⁰ ist eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes außerhalb des Art. 125a GG für die GrSt (einschließlich der Bewertungsregeln) damit zu verneinen. Dagegen sprechen schließlich auch nicht die damit verbundenen Auswirkungen auf den Länderfinanzausgleich,⁴¹ in den die GrSt mit der jeweiligen Realsteuerkraft unter Ausblendung der tatsächlich angewendeten Hebesätze einbezogen wird. Mit diesem Argument würde die von Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG vorausgesetzte Gesetzgebungskompetenz der Länder außerhalb der in Art. 105 Abs. 2a GG in der ausschließ-

lichen Landesgesetzgebungskompetenz liegenden örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern praktisch leerlaufen. Dies widerspräche der föderalen Konzeption des Art. 105 Abs. 2 GG. Daher ist der Länderfinanzausgleich vielmehr umgekehrt ggf. den Regelungen der Länder entsprechend anzupassen.

2. Festhalten am typisierten Verkehrswert

Vor diesem kompetenziellen Hintergrund wäre der Bund jedenfalls zu einer Neuregelung berechtigt, die am Verkehrswert als generellem Bewertungsmaßstab festhält. Dies entspräche dem sog. *Nord-Modell*, das die Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein vorgelegt haben.⁴² Das Modell folgt dem die bisherige GrSt tragenden Sollertragsprinzip⁴³ und will sowohl Grund und Boden als auch die aufstehenden Gebäude mit Verkehrswerten anhand von Vergleichsdaten des Immobilienmarkts erfassen. Für die Wertermittlung bedarf es sowohl individueller Daten des jeweiligen Grundstücks (Grundstücks-/Gebäudeart, Grundstücksgröße, Lage, Wohn-/Nutzfläche, Nutzungsart, Baujahr des Gebäudes, Eigentumsverhältnisse) als auch Vergleichsdaten des Immobilienmarkts einschließlich Korrekturfaktoren, die von den nach dem BauGB zu bildenden Gutachterausschüssen aus den vorliegenden Kaufpreissammlungen vorzuhalten wären.⁴⁴ Dieses Verkehrswertmodell entspricht den Vorgaben des BVerfG unter der Bedingung, dass eine flächendeckende Bewertung des Grundbesitzes gelingt und turnusmäßig wiederholt werden kann. Befürworter dieses Modells behaupten, dass dies auf der Basis des bereits vorhandenen Datenmaterials automationsgestützt möglich sei.⁴⁵ Diese Annahme erweist sich aber als äußerst optimistisch. Am Beispiel der Stadt Fürth haben *Nehls/Scheffler* aufgezeigt, dass zumindest für bebaute Grundstücke das in dem Verkehrswertmodell vorgesehene Datenmaterial derzeit jedenfalls nicht in ausreichendem Maß vorliegt.⁴⁶ Es ist wohl nicht von der Hand zu weisen, dass eine bundesweite, flächendeckende Verkehrsbewertung des gesamten Grundstücks- und Gebäudebestands auch bei höchstmöglichem EDV-Einsatz eine äußerst komplexe, die Verwaltung in einem Höchstmaß belastende Aufgabe darstellt, die außerdem ohne eine entsprechend verbesserte Ausstattung der kommunalen Gutachterausschüsse nicht zu leisten ist.

3. Kombination von Verkehrs- und Kostenwert

Vor diesem Hintergrund hatte die Mehrheit der Bundesländer (gegen die Stimmen von Bayern und Hamburg) im September 2016 (gegen Ende der 18. Legislaturperiode) einen abweichenden Entwurf in den Bundesrat eingebracht. Der Gesetzentwurf sah eine Abkehr vom bisherigen Bewertungsziel des „gemeinen Werts“ hin zu einem sog. *Kostenwert* vor.⁴⁷ Dieser Kostenwert soll auf typisierende Weise den Investitionsaufwand für ein Grundstück abbilden. Für unbebaute Grundstücke entspricht der „Kostenwert“ allerdings dem aus Vergleichswerten abgeleiteten Verkehrswert, indem als *Bodenwert* das Produkt von Grundstücksfläche und dem nach

35 So jedenfalls für die Verschonungssubvention der §§ 13a, b ErbStG: BVerfG vom 17.12.2014, a.a.O. (Fn. 28), Rn. 112 ff.; insgesamt für die ErbSt: Hey, *VVDStRL*, Bd. 66 (2007), S. 277 (298 ff.); Seer/Drüen, in: Kluth (Hrsg.), *FödRefG*, 2007, Art. 105 GG Rn. 8; a.A. Wernsmann/Spemann, *FR* 2007 S. 829 (833); Haag, *Die Aufteilung steuerlicher Befugnisse im Bundesstaat*, Diss., 2011, S. 404 ff.; differenzierend Kempny/Reimer, *Gutachten* 70. DJT, 2014, Teil D, S. 75 ff., wonach den Ländern eine Kompetenz zur Festlegung der Steuersätze und persönlichen Freibeträge verbleiben müsse.

36 Klarsichtig Hantzsch, *DStZ* 2012 S. 758; Becker, *BB* 2013 S. 861 (862).

37 Überzeugend Hantzsch, *DStZ* 2012 S. 758; insoweit zustimmend Becker, *BB* 2013 S. 861 (863 f.).

38 Seiler, in: Maunz/Dürig (Hrsg.), *September* 2017, Art. 115 GG Rn. 159.

39 Hantzsch, *DStZ* 2012 S. 758.

40 Siehe BVerfG vom 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, *BVerfGE* 106 S. 62 = RS0815145.

41 So aber Becker, *BB* 2013 S. 861 (864 f.).

42 Siehe Senatorin für Finanzen, *Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten – Machbarkeitsstudie*, 2010.

43 Seer, a.a.O. (Fn. 2), § 16 Rn. 1 f.

44 Siehe Becker, *BB* 2011 S. 535 (536 f.); vgl. Schulemann, *Reform der Grundsteuer – Handlungsbedarf und Reformoptionen*, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 109/2011 S. 23 ff.

45 So etwa Becker, *BB* 2011 S. 535 (536). Soweit die Daten nicht verfügbar sind, soll eine GrSt-Erklärung der Eigentümer helfen; s. Broer/Jarass, *BB* 2018 S. 919 (923).

46 Nehls/Scheffler, *Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells*, ifst-Schrift Nr. 503/2015 = IFST0690427, S. 48 ff.

47 BR-Drucks. 515/16 S. 36.

§ 196 BauGB von den kommunalen Gutachterausschüssen festgestellten Bodenrichtwert angesetzt werden soll. Dagegen bemisst sich der *Gebäudewert* nach der Brutto-Grundfläche und flächenbezogenen Pauschalherstellungskosten des jeweiligen Gebäudes. Die Pauschalherstellungskosten sollen auf der Grundlage der Normalherstellungskosten 2010 einschließlich Baunebenkosten und USt für die jeweilige Gebäudeart auf den Bewertungsstichtag indiziert werden. Von diesen Gebäudenormalherstellungskosten ist schließlich eine Alterswertminderung abzuziehen.

Letztlich versucht der Bundesrat-Entwurf, der aufgrund des Ablaufs der 18. Legislaturperiode im Parlament nicht mehr behandelt werden konnte und der Diskontinuität des Bundestages zum Opfer gefallen ist, zwei unterschiedliche Maßstäbe miteinander zu kombinieren. Der Vergleichswert für den Grund und Boden und der Kostenwert für das Gebäude passen nicht folgerichtig zueinander.⁴⁸ Entsprechend unklar äußert sich der Entwurf auch zum Belastungsgrund der GrSt. Einerseits betont er das Äquivalenzprinzip zur Rechtfertigung des Kostenwerts, andererseits aber soll die Höhe des Investitionsvolumens auch Indikator für die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit des Grundstückseigentümers sein.⁴⁹

Unbeschadet der letztgenannten Kritik an dem Entwurf stellt sich die Frage, ob ein solches Kombinationsmodell⁵⁰ noch von der Anpassungs- und Änderungskompetenz des Bundes nach Art. 125a Abs. 2 GG (s.o. III.1.) gedeckt wäre. Dafür spricht, dass zumindest der Wert des Grund und Bodens dem bisherigen typisierten Verkehrswertkonzept folgt und der sog. Kostenwert strukturelle Ähnlichkeit mit dem bisherigen Sachwertverfahren aufweist. Die Bundesratsinitiative hatte das Kompetenzproblem gesehen und schlug (sicherheitshalber) vor, in Abänderung des Art. 105 GG dem Bund zunächst die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die GrSt ausdrücklich zu übertragen. Ob die Ländermehrheit das Kostenwert-Modell erneut in das parlamentarische Verfahren einbringen wird, ist nicht sicher.

4. Abkoppelung vom Grundstückswert durch einen Flächen-/Nutzungsmaßstab (sog. Äquivalenzmodell)

a) Verwaltungsvereinfachung

Vom Verkehrswert-Ausgangspunkt vollkommen lösen will sich das sog. *Süd-Modell*.⁵¹ Der verwaltungsvereinfachende Charme des Modells besteht darin, dass es eine Bemessungsgrundlage vorschlägt, für die kein Grundstückswert zu ermitteln ist, sondern die sich nach physikalischen Flächenmerkmalen des Grund und Bodens und der aufstehenden Gebäude richtet.⁵² Die Bemessungsgrundlage der GrSt soll aus dem Produkt von Grundstücks- bzw. Gebäudeflächen mit sog. *Äquivalenzzahlen*, die nach Nutzungskategorien differenziert werden, bestehen. Die Grundstücksflächen werden anhand von Vermessungskordinaten im Amtlichen Liegenschaftskatasterinformationssystem (ALKIS) ermittelt und mit der Anzahl der Geschosse multipliziert. Die Verfechter des Modells schätzen,

dass für ca. 90% der Grundstücke des Grundvermögens die GrSt anhand vorliegender Daten vollautomatisch festgesetzt werden könne. Bei den restlichen Grundstücken handele es sich um besondere Grundstücksarten bzw. gemischt-genutzte Gebäude, für die ergänzende Erklärungen der Grundstückseigentümer benötigt würden.⁵³ Diese Einschätzung wird im Wesentlichen durch die für die Stadt Fürth vorgenommene Untersuchung von *Nehls/Scheffler* bestätigt. Sie geben aber zu bedenken, dass selbst für das sog. Äquivalenzmodell die vorhandenen Daten nicht immer unmittelbar verwendbar seien, sondern gesondert aufbereitet werden müssten.⁵⁴

b) Gesetzgebungskompetenz

Für einen grundlegenden Paradigmenwechsel zum sog. Äquivalenzmodell (Süd-Modell) fehlt dem Bund jedoch die Gesetzgebungskompetenz (s.o. III.1.). Soll das Äquivalenzmodell bundesweit eingeführt werden, wäre daher zunächst mit einer verfassungsändernden $\frac{2}{3}$ -Mehrheit die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes in Art. 105 Abs. 2 GG zu implementieren (s.o. III.3.). Davon abgesehen stellt sich die weitere Frage, ob das sog. Äquivalenzmodell auch materiell verfassungskonform ist. Das BVerfG billigt dem Gesetzgeber im Ausgangspunkt bei der Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zunächst einen weiten Gestaltungsspielraum zu, fordert aber zugleich ein in der Relation realitätsgerechtes Bewertungssystem.⁵⁵ Bei der Wahl der Bemessungsgrundlage und den Bewertungsvorschriften ist der Gesetzgeber an keinen bestimmten Bewertungsmaßstab (z.B. Verkehrswert) gebunden. Zwar war im bisherigen System der Einheitsbewertung der Verkehrswert die folgerichtige Bezugsgröße.⁵⁶ Dies kann *in einem anderen System* auch ein anderer Bewertungsmaßstab sein, solange er prinzipiell geeignet ist, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen.⁵⁷

c) Verfassungswidrige Typisierung?

Die Vertreter des sog. Süd-Modells wollen das Äquivalenzprinzip zum Maßstab der Besteuerung machen. Das Äquivalenzprinzip ist der unabhängig von einer staatlichen Gegenleistung auferlegten Steuer (s. § 3 Abs. 1 AO) fremd und ein sachgerechtes Prinzip für die sog. Vorzugslasten (Gebühren, Beiträge).⁵⁸ Steuern sind ungeeignet, die Kosten staatlich (kommunal) bereitgestellter Leistungen abzubilden. Allenfalls lässt sich das Äquivalenzprinzip auf ein sog. *Nutzenprinzip* (*benefit principle*) zurückstutzen, wonach sich die Steuer typisierend nach dem jew. vermuteten Nutzen des Stpfl. bemisst.⁵⁹ Diesen Nutzen will das Süd-Modell durch bundeseinheitliche Äquivalenzzahlen (2 Cent/m² Grund und Boden, 20 Cent/m² für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen, 40 Cent/m² für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen) abbilden. Es fragt sich aber, ob dieser rohe (in der Tat einfache) flächenbezogene Maßstab einen nachvollziehbaren sachlichen Zusammenhang mit dem durch das jeweilige Grundstück vermittelten Nutzen für den

48 Mit Recht kritisch Lohr, BB 2016 S. 2075 (2078 f.); Marx, DStZ 2017 S. 19 (22 ff.); Wengerofsky, StuB 2017 S. 25 (27); Houben, StuW 2017 S. 184.

49 BT-Drucks. 18/10753 S. 40.

50 Ein anderes Kombinationsmodell hatte das Land Thüringen in Gestalt des „gebäudewert-unabhängigen Kombinationsmodells“ (2011) vorgeschlagen. Dieses verknüpfte den Bodenrichtwertmaßstab des Grund und Bodens mit nutzungsbezogenen Äquivalenzzerten der Gebäude, s. Schulemann, a.a.O. (Fn. 44), S. 37 ff.

51 Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte GrSt nach dem Äquivalenzprinzip, 2010.

52 Siehe näher Schulemann, a.a.O. (Fn. 44), S. 31 ff.

53 Siehe Schulemann, a.a.O. (Fn. 44), S. 33.

54 Nehls/Scheffler, a.a.O. (Fn. 46), S. 41.

55 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 97, m.w.N.

56 So ausdrücklich BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 104.

57 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 98.

58 Seer, a.a.O. (Fn. 2), § 2 Rn. 20.

59 Hey, in: FS J. Lang, 2010, S. 133 (142 ff.).

Grundstückseigentümer aufweist.⁶⁰ Wenn das BVerfG für eine verkehrswertbezogene Bemessungsgrundlage aus Art. 3 Abs. 1 GG das Gebot der realitätsgerechten Wertrelation folgert, muss es dies für eine nutzungsorientierte Bemessungsgrundlage durch ein *Gebot der realitätsgerechten Nutzenrelation* ebenso tun. Wenigstens annäherungsweise hat nach Art. 3 Abs. 1 GG der in dem Steuertatbestand verankerte Bewertungsmaßstab den mit den Grundstücken verbundenen Nutzen in einer wenigstens für den erfassten Typus realitätsgerechten Relation der Grundstücke untereinander abzubilden. Dass diese Anforderungen nicht erreicht werden, ist m.E. offenkundig. Der Nutzen des Grund und Bodens liegt in Ballungszentren um ein Vielfaches höher als in schlecht erschlossenen Randgebieten derselben Kommune. Dasselbe gilt für die Gebäudeflächen. Der Flächenmaßstab enthält – bei aller Sympathie für die mit ihm verbundene Vereinfachung – damit eine *verfassungswidrige Typisierung*. Der Begriff „Äquivalenz“ erweist sich als ein Etikettenschwindel. Letztlich führt eine folgerichtige Ausgestaltung des Nutzenprinzips wieder zu einer wertbezogenen Betrachtungsweise, weil sich kommunale Infrastrukturleistungen und der damit verbundene Nutzen letztlich in einem gestiegenen Grundstückswert widerspiegeln.⁶¹

5. Reduktion der GrSt auf den Bodenwert

a) Reine Bodenwertsteuer?

Der Gesetzgeber steht also vor dem Dilemma, dass einerseits eine wertbezogene Ausdifferenzierung der Bemessungsgrundlage auf der Basis der Judikatur des BVerfG der folgerichtige Bewertungsmaßstab ist, andererseits aber eine periodisch wiederkehrende flächendeckende Bewertung des gesamten Grundbesitzes der Bundesrepublik Deutschland mit zumutbarem Verwaltungsaufwand auch bei größtmöglichem EDV-Einsatz kaum zu leisten ist. Vor diesem Hintergrund ist es sinnvoll, die GrSt auf eine *reine Bodenwertsteuer* zurückzuführen, die an die von den kommunalen Gutachterausschüssen geführten Kaufpreissammlungen in Gestalt des Bodenrichtwerts ($x \text{ m}^2$) anknüpft.⁶² Dieses Modell hätte nicht nur den unschätzbaren Vorteil der Machbarkeit, sondern würde im Einklang mit Art. 3 Abs. 1 GG in seinem Typus zu einer folgerichtigen, realitätsgerechten Wertrelation zwischen den besteuerten Vermögen (Grund und Boden) führen. Die Bodenrichtwerte sind ganz überwiegend verfügbar. Auch wenn es ggf. Unsicherheiten über den jew. maßgeblichen Bodenrichtwert geben mag,⁶³ werden diese bei weitem leichter lösbar sein, als wenn auch noch zusätzlich der gesamte Gebäudebestand in den Blick genommen werden muss. Der Bodenrichtwert des Grund und Bodens lässt sich zudem als ein vertretbarer Maßstab für eine Differenzierung nach dem Nutzenprinzip verstehen. Je besser die Anbindung des Grundstücks an die öffentliche Infrastruktur und deren Leistungen ist, umso höher wird im Zweifel der jeweilige Bodenrichtwert sein. Dasselbe gilt für die durch das Bauplanungsrecht eröffnete Nutzungsintensität des jeweiligen Grundstücks.

60 Ebenfalls skeptisch Hey, in: Hey/Maiterth/Houben (Hrsg.), *Zukunft der Vermögensbesteuerung*, ifst-Schrift 483/2012 = IFST0560686, S. 84.

61 Hey, a.a.O. (Fn. 60), S. 84 f.; Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 46.

62 Zur Bodenwertsteuer s. Josten, *Die Bodenwertsteuer*, 2000, S. 129 ff., 167 ff., mit Modellrechnungen. Eine Präferenz für eine Bodenwertsteuer äußern Lohr, *GrSt-Reform: Ende einer Odyssee?*, *Wirtschaftsdienst* 2017 S. 809 (813 ff.); Hiller/Neubauer, *DStZ* 2018 S. 281 (284, 287 f.); kategorisch ablehnend dagegen Ronnecker, *ZKF* 2018 S. 49.

63 Siehe Nehls/Scheffler, a.a.O. (Fn. 46), S. 43 am Beispiel der Stadt Fürth.

b) Verfassungsrechtliche Risiken?

Ronnecker bezweifelt, dass eine Bodenwertsteuer überhaupt eine „GrSt“ i.S.d. Art. 106 Abs. 6 GG ist und sieht erhebliche verfassungsrechtliche Risiken.⁶⁴ Dem vermag der Verf. nicht zu folgen. Mit der Ertragszuweisung und der Verbürgung des Hebesatzrechts zugunsten der Gemeinden in Art. 106 Abs. 6 GG hat der Verfassungsgeber keinerlei Entscheidung über die Art der Ausgestaltung der GrSt getroffen. Es bleibt dem Gesetzgeber daher unbenommen, sich auf ein Teilelement des Grundstücks, den Grund und Boden, zu beschränken und die Gebäude unbesteuert zu belassen. Das ändert nichts daran, dass die Bodenwertsteuer eine GrSt (Steuer auf den Grund und Boden) ist. Des Weiteren reklamiert *Ronnecker* einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Willkürverbot, da der Gesetzgeber mit dem Gebäude die wichtigste wertbestimmende Komponente des Grundstücks außer Ansatz lasse.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Gesetzgeber nach der st. Rspr. des BVerfG bei der Auswahl des Besteuerungsgegenstands einen weiteren Gestaltungsspielraum besitzt. M.E. berechtigt das Interesse an einer massenvollzugsfähigen GrSt den Gesetzgeber, auf die – wie die Erfahrungen gezeigt haben – mit zumutbarem Aufwand kaum zu realisierende periodische Erfassung aller Gebäude zu verzichten. Zudem bilden die Bodenrichtwerte zumindest die mögliche Bebaubarkeit des jeweiligen Grundstücks typischerweise ab, sodass mittelbar auch Art und Umfang (möglicher) Bebauung in den Bodenrichtwerten auf realitätsgerechte Weise zum Ausdruck gelangen. Dass damit Grundeigentümer, die das Potenzial nicht ausschöpfen, höher besteuert werden als es der tatsächlichen Nutzung des Grundstücks entspricht, folgt systemkonform aus dem Sollertragsgedanken und kann zudem Bestandteil eines ausdrücklich dazu formulierten Lenkungskonzepts sein, zur baulichen Ausnutzung brachliegender Grundstücke in Ballungszentren anzureizen. Zudem sendet die Bodenwertsteuer im Unterschied zur Gebäudewertsteuer keine negativen Anreize gegen Gebäudesanierungen, weil aus Sanierungsmaßnahmen resultierende Mieterhöhungen zu keiner GrSt-Erhöhung führen.⁶⁵ Fraglich ist allerdings, ob der Bund im Rahmen seiner Anpassungs- und Änderungskompetenz nach Art. 125a Abs. 2 GG an die Stelle des derzeit noch auf die Erfassung sowohl des Werts des Grund und Bodens als auch der Gebäude gerichteten tradierten GrSt-Konzepts eine Bodenwertsteuer als GrSt setzen kann. Dafür könnte sprechen, dass der Gesetzgeber aufgrund der negativen Erfahrungen der Vergangenheit nur ein Teilelement seines bisherigen Konzepts aufgibt, i.Ü. aber an der Verkehrswert-Ausrichtung festhält. So sind unbebaute Grundstücke bereits heute gem. § 9 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen, der gem. § 84 BewG auch dem Bodenwert für die im Sachwertverfahren zu bewertenden bebauten Grundstücke entspricht. Allerdings wird bei den im Ertragswertverfahren zu bewertenden Grundstücken der Bodenwert nicht gesondert bewertet, sondern ist durch den Ertragswert (Jahresrohmiete \times Vervielfältiger) nach § 78 BewG mit abgedeckt. Vor dem Hintergrund, dass der Gebäudewert bei der Bodenwertsteuer überhaupt nicht mehr einbezogen wird und nicht nur einfach eine Bewertungskomponente entfällt, sondern bei Mietwohn-, Geschäfts-, gemischt genutzten Grundstücken sowie Ein- und Zweifamilienhäusern (s. § 76 Abs. 1 BewG) eine vollständig neue Bewertungsmethode Anwendung findet, muss man wohl von einer grundlegenden Neuorientierung der Bewertung des Grundvermögens für die GrSt de lege constitutione ausge-

64 Ronnecker, *ZKF* 2018 S. 49 (50 f.).

65 Lohr, *Wirtschaftsdienst* 2011 S. 333 (335); Hiller/Neubauer, *DStZ* 2018 S. 281 (284).

hen. Daher wäre auch hier eine mit der Neuregelung verbundene Änderung des Art. 105 Abs. 2 GG anzustreben, um den Weg für den Bund zur Einführung einer Bodenwertsteuer freizumachen (s.o. III.3.).

c) Gefährdung des Steueraufkommens und Mehrbelastung für Wohngrundstücke?

Ronnecker befürchtet bei einer reinen Bodenwertsteuer eine Gefährdung des Steueraufkommens in Gemeinden mit niedrigen Bodenrichtwerten und eine Mehrbelastung für Wohngrundstücke.⁶⁶ Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Gemeinden die Steuerlast aufgrund ihres Hebesatzrechtes nach Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG letztlich selbst bestimmen. Wenn die Bodenrichtwerte z.B. in ländlichen Gebieten gering sind, werden allerdings auch die erzielbaren Mieten und die Verkehrswerte der bebauten Grundstücke in der Regel gering sein. Warum eine Bodenwertsteuer in diesen Fällen die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG (und die Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG) gefährden soll, bei einer Boden- und Gebäudegrundsteuer dagegen nicht, erschließt sich dem Verf. nicht. Wenn der Sollertrag eines Grundstücks gering ist, bleibt das GrSt-Aufkommen der Kommune ebenfalls gering. Das entspricht dem Steuerstaatsprinzip und ist nur folgerichtig. Dass sich eine Mehrbelastung der (selbstgenutzten) Wohngrundstücke ergeben kann, mag richtig sein. Dem wird dann aber eine Minderbelastung größerer Mietwohneinheiten gegenüberstehen, weil der Bodenrichtwert pro m² nicht proportional zur Anzahl der Wohneinheiten steigt. Des Weiteren befürchtet *Ronnecker* eine starke Spreizung der Steuerbelastung in wohnungspolitischen Problemlagen der Großstädte, wo aufgrund von Spekulationen die Bodenrichtwerte überproportional gegenüber den Mieten steigen und zu einem unverhältnismäßigen Anstieg der GrSt führen könnten.⁶⁷ Dies mag in einzelnen Städten der Fall sein. Andererseits muss aber auch gesehen werden, dass eine an den Bodenrichtwerten orientierte Bodenwertsteuer einen Anreiz bietet, gerade in Ballungszentren den Gebäudebestand nachzuverdichten, um eine möglichst optimale Ausnutzung des Grund und Bodens zu bewirken. Letztlich spricht mehr dafür, dass eine Bodenwertsteuer die Bereitstellung von Wohnraum in den Ballungszentren anreizen und die Nebenkosten für den Mietwohnraum (s.u. III.6.) im Vergleich zu einer GrSt, die den Gebäudebestand erfasst, eher senken als erhöhen wird.⁶⁸

d) Übergangs- und Implementierungszeitraum

Das BVerfG sieht in seinem Urteil vom 10.04.2018 einen Übergangs- und Implementierungszeitraum von fünf Jahren vor (s.o. II.3.).⁶⁹ Diese Zeit können insb. die großen Kommunen nutzen, um durch Modellrechnungen die fiskalischen Auswirkungen eines Paradigmenwechsels zu einer Bodenwertsteuer hin realitätsnah abzuschätzen. Zudem existiert keine Bestandsgarantie, schon gar nicht nach mehr als fünf Jahren, dass es keine „Verlierer“ der Reform geben dürfe. Vielmehr ist der Bewertungsmaßstab realitätsgerecht und folgerichtig umzusetzen. Schließlich könnte die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes sich auf die bundeseinheitliche Bemessung einer Bodenwertsteuer beschränken und den Ländern die

originäre Befugnis belassen, zusätzlich eine Gebäudesteuer als „GrSt II“ einzuführen, um ihre landesspezifische Steuerpolitik zu stärken. Dadurch könnte auch der rechtspolitische Konflikt zwischen den Nord- und Südländern entschärft werden.

6. Überwälzung der Grundsteuer

Schließlich ist bei der Neugestaltung der GrSt zu berücksichtigen, dass die GrSt regelmäßig als Teil der Betriebskosten (als Nebenkosten selbst im sozialen Wohnungsbau, s. § 2 Abs. 1 BetrKV) auf die Mieter überwälzt wird. Im Hinblick auf ihre Trägerschaft trägt die GrSt daher Züge einer *Einwohnersteuer*.⁷⁰ Diese Wirkung ist zwar mit dem *Nutzenprinzip* vereinbar.⁷¹ Soweit die GrSt allerdings Wohnungen belastet, ist das für das menschliche Dasein unabdingbare persönliche Existenzminimum betroffen, das nach dem subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzip an sich von der Steuer freizustellen ist.⁷² Dieses verfassungsrechtliche Postulat betrifft dabei nicht nur den Wohnungsmieter, sondern auch den Wohnungseigentümer. Allerdings umfasst das Existenzminimum nicht jede Wohnung unabhängig von Größe und Ausstattung, sondern nur im existenznotwendigen Umfang. Da dieses Wohnungsexistenzminimum – ähnlich der USt – kaum am jeweiligen Grundstück konkret-individuell festgemacht werden kann, bleibt seine Berücksichtigung wohl nur über Transferleistungen (Wohngeld) sowie wenigstens in Gestalt des einkommensteuerlichen Grundfreibetrags. I.Ü. könnte das Mietrecht so ausgestaltet werden, dass es die Überwälzung der GrSt auf die Mieter im Wohnungsmietsektor erschwert. Zumindest ließe sich eine Begrenzung auf eine Teilüberwälzbarkeit diskutieren, die den Grundstücksnutzen zwischen Vermieter und Mieter (z.B. 50:50) aufteilt.

7. Land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen, Betriebsgrundstücke

Die Entscheidung des BVerfG vom 10.04.2018 befasst sich ausdrücklich nicht mit der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögens. Deshalb ist der Gesetzgeber nicht gezwungen, diese neu zu regeln. Ein Bedürfnis nach einer bundeseinheitlichen Regelung besteht nicht, sodass der Bund es in die Entscheidungsgewalt der Länder legen könnte, ob diese an ihr festhalten wollen. Da die sog. GrSt A jährlich im gesamten Bundesgebiet in der Summe ein Aufkommen von gerade ca. 400 Mio. € erbringt, könnte sie als eine Art Bagatellsteuer durchaus abgeschafft werden. Bei einer Neuregelung der GewSt i.S. einer kommunalen Unternehmensteuer sollten land- und forstwirtschaftliche Betriebe ebenso wie Gewerbebetriebe und freiberufliche Unternehmen zur Verbreiterung der Steuerbasis in die kommunale Unternehmensteuer einbezogen werden. Dann wäre eine GrSt A bereits strukturell überflüssig. Bei gewerblich genutzten Betriebsgrundstücken ist eine Doppelbesteuerung des Grundbesitzes durch GewSt und GrSt zu vermeiden. Die derzeit noch greifende Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 GewStG knüpft mit einem typisierenden Faktor von 1,2% an den Einheitswert des Grundvermögens an. Da das BVerfG die Einheitsbewertung mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar erklärt hat, ist auch die Kürzungsvorschrift zu ändern. Die Kürzungsvorschrift verhindert die Doppelbelastung des Grundvermögens nicht, weil sie zum einen nur eine pauschale

66 Ronnecker, ZKF 2018 S. 49 (51 f.).

67 Ronnecker, ZKF 2018 S. 49 (52 f.).

68 Die Regierungskoalition überlegt derzeit, stattdessen eine sog. Baulandsteuer (Grundsteuer C) einzuführen; s. näher Stöckel, NWB 2018 S. 1450. Diese Diskussion würde sich bei einer reinen Bodenwertsteuer erübrigen, s. Lohr, a.a.O. (Fn. 62), Wirtschaftsdienst 2017 S. 809 (813).

69 BVerfG vom 10.04.2018, a.a.O. (Fn. 12), Rn. 177 f.

70 Seer, a.a.O. (Fn. 2), § 16 Rn. 2.

71 Fuest u.a., Stellungnahme des Wiss. Beirats beim BMF, Reform der Grundsteuer, 2010, S. 4; Hiller/Neubauer, DStZ 2018 S. 281 (284). Nach Lohr, a.a.O. (Fn. 62), Wirtschaftsdienst 2017 S. 809 (815), soll der Überwälzungsdruck bei einer bodenwertbezogenen Ausgestaltung der GrSt sogar geringer sein.

72 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2000, S. 959; Seer, a.a.O. (Fn. 2), § 16 Rn. 3.

Regelung enthält und zum anderen nur die Bemessungsgrundlage für die GewSt, nicht aber die GewSt selbst kürzt. Wird der Nutzen eines Betriebsgrundstücks aber bereits durch die kommunale GewSt erfasst, besteht keine Rechtfertigung, ihn auch noch über die GrSt zu besteuern. Deshalb sollte die auf ein Betriebsgrundstück entfallende GrSt von der GewSt *abgezogen* werden (*Steuerermäßigung* der GewSt).

IV. Ergebnisse

1. Wie erwartet, hat das BVerfG mit seinem Urteil vom 10.04.2018 die Einheitsbewertung des Grundvermögens wegen Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig erklärt. Die Einheitsbewertung folgt konzeptionell einem Verkehrswertansatz, der eine periodisch wiederkehrende Hauptfeststellung als zentralen Baustein systembedingt voraussetzt. Indem der Gesetzgeber diese Hauptfeststellung über Jahrzehnte ausgesetzt hat, hat er das Gebot der realitätsgerechten Wertrelation verletzt.

2. Wie ebenfalls zu erwarten, hat das BVerfG in dem Urteil vom 10.04.2018 die Regelung nur mit Zukunftswirkung für mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar erklärt. Dies ist aus der Perspektive des Individualrechtsschutzes defizitär, aber hier ausnahmsweise wegen der Komplexität der Regelungsmaterie und fiskalischen Bedeutung für die Kommunen vertretbar. Wenigstens hat das BVerfG mit dem 31.12.2019 eine kurze Frist gesetzt, die den Gesetzgeber zum Handeln zwingt. Ungewöhnlich und ebenfalls nur ausnahmsweise vertretbar ist die zusätzliche fünfjährige Implementationsfrist, die mit einer zusätzlichen Weitergeltung des verfassungswidrigen Rechts verbunden ist.

3. Der Bund besitzt eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die GrSt und die dazu erforderliche Bewertung des Grundvermögens nur aus Art. 125a Abs. 2 GG. Zwar hat sich das BVerfG zu einer weitergehenden konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 Abs. 2 GG nicht geäußert. Anders als im Regelungsbereich der ErbSt sind die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG unter Wahrung des Grundsatzes des geringst möglichen Eingriffs in die Gesetzgebungskompetenz der Länder bei der örtlich radizierten GrSt nicht gegeben. Der Bund besitzt daher nur eine inhaltlich begrenzte Anpassungs- und Änderungskompetenz. Zu einer grundlegenden Neukonzeption der GrSt wäre er nur befugt, wenn ihm die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die GrSt durch eine Änderung des Art. 105 Abs. 2 GG ausdrücklich eingeräumt würde.

4. Allerdings sperrt die begrenzte Anpassungs- und Änderungskompetenz des Bundes die Gesetzgebungskompetenz der Länder. Damit diese sie ausüben können, muss der Bund gem. Art. 125a Abs. 2 Satz 2 GG die Ersetzung des Bundesrechts durch Landesrecht ausdrücklich anordnen.

5. Von der Anpassungs- und Änderungskompetenz des Bundes nach Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG gedeckt ist das Bewertungskonzept des sog. Nord-Modells, das sich wie die Einheitsbewertung des Grundvermögens auf typisierende Weise am Verkehrswert orientiert. Jedoch bestehen erhebliche Zweifel, ob die Finanzbehörden und kommunalen Gutachterausschüsse flächendeckend in der Lage sind, die erforderlichen Daten bereitzustellen und auszuwerten, um eine periodisch wiederkehrende, realitätsgerechte Bewertung zu gewährleisten.

6. Der in der letzten Legislaturperiode von der Mehrheit der Bundesländer eingebrachte Entwurf eines Kombinationsmodells von Verkehrs- und Kostenwert entspricht m.E. noch

der Anpassungs- und Änderungsbefugnis des Bundes nach Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG. Allerdings bestehen auch hier die unter IV.5. geäußerten Praktikabilitätsbedenken. Zudem bleibt das Verhältnis von Verkehrs- und Kostenwert unklar.

7. Für die vollständige Abkoppelung vom Grundstückswert durch einen Flächen-/Nutzungsmaßstab (sog. Äquivalenzmodell) fehlt dem Bund nach Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz, weil es sich um ein grundlegend neues Bewertungskonzept handelt. Dem Bund müsste dazu durch eine Verfassungsänderung die Gesetzgebungskompetenz für die GrSt erst ausdrücklich erteilt werden. In materieller Hinsicht verstößt das Konzept allerdings gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil die angeblich nutzungsorientierte Bemessungsgrundlage nicht geeignet ist, einen typischerweise bestehenden Nutzen am Maßstab einer realitätsgerechten Nutzenrelation auch nur annäherungsweise abzubilden.

8. Wenn man an der GrSt festhalten will, erweist sich von allen bisher unterbreiteten Reformvorschlägen die Bodenwertsteuer als vorzuzugwürdig.⁷³ Da sie nur an den Grund und Boden und den dazu von den kommunalen Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerten anknüpft, ist sie auch umsetzbar. Durch ihren Vergleichswertmaßstab (Verkehrswert) erfüllt sie die steuerspezifischen Anforderungen an das Leistungsfähigkeitsprinzip. Zugleich gelangt in den Bodenrichtwerten der mögliche Nutzen des Grundstücks einschließlich der Intensität der Bebaubarkeit zum Ausdruck. Schließlich könnte die Bodenwertsteuer in den Ballungszentren einen Anreiz zur besseren Ausnutzung von Grundstücksflächen und der Verdichtung des Gebäudebestands bieten. Da die Bodenwertsteuer wesentlich vom bisherigen Konzept der Einheitsbewertung abweicht, bedarf der Bund wohl ebenfalls einer ausdrücklichen Gesetzgebungskompetenz für die GrSt in Art. 105 Abs. 2 GG (s.u. III.3. und 7.).

9. Ungelöst sind das Überwälzungsproblem und die Belastung des existenznotwendigen Wohnungsaufwands mit der GrSt. Die Überwälzung lässt sich nutzentheoretisch rechtfertigen. Allerdings sollte durch Begrenzung der Überwälzbarkeit der GrSt zumindest ein Teilnutzen beim Grundstückseigentümer (Vermieter) versteuert werden.

10. Die GrSt A auf land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen sollte aufgegeben werden. Stattdessen wären land- und forstwirtschaftliche Betriebe ebenso wie Gewerbebetriebe und freiberufliche Unternehmen von einer kommunalen Unternehmensteuer zu erfassen.

11. Die GrSt-Belastung von gewerblichen Betriebsgrundstücken ist nicht durch eine pauschalierende Kürzungsvorschrift (§ 9 Nr. 1 GewStG), sondern durch Ermäßigung der GewSt (auf max. 0 €) zu berücksichtigen, um eine doppelte Besteuerung des Ertrags durch Realsteuern auf kommunaler Ebene auszuschließen.

Redaktionelle Hinweise:

- Zur Grundsteuerreform vgl. auch Loose, DB1261351;
- zur Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells, vgl. Nehls/Scheffler, ifst-Schrift Nr. 503/2015 = IFST0690427;
- zur Ermittlung aktueller Grundbesitzwerte vgl. Barthel, DB 2018 S. 1161 = DB1268788.

⁷³ Nicht mehr ausgewertet werden konnte das jüngst in dieser Zeitschrift (Heft 20) von Barthel, DB 2018 S. 1161, vorgestellte Konzept einer „competitiven Wertermittlung“ auf der Basis von Versicherungswerten.