

Autor: Roman Seer
Dokumenttyp: Aufsatz
Quelle: 
Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
Fundstelle: FR 2019, 941-950
Zitiervorschlag: Seer, FR 2019, 941-950

Reform der Grundsteuer nach dem Entwurf der Bundesregierung

Univ.-Prof. Dr. *Roman Seer*, Ruhr Universität Bochum¹

Die Bundesregierung hat jüngst den Entwurf eines Grundsteuerreformgesetzes (GrStRefG) in den Bundestag eingebracht. Es ist Bestandteil eines Pakets dreier Gesetzentwürfe, wozu neben einer sog. Grundsteuer C auch die Änderung des Grundgesetzes gehört. Der nachfolgende Aufsatz informiert über den Hintergrund sowie die Inhalte des von der Bundesregierung vorgelegten und nach dem Urteil des BVerfG vom 10.4.2018 bis zum 31.12.2019 gesetzlich zu verankernden Reformkonzeptes. Zugleich unterzieht der Beitrag das GrStRefG einer ersten kritischen Analyse.

I. Gescheitertes Konzept der sog. Einheitsbewertung des Vermögens

Das BVerfG hat in seinem Urteil v. 10.4.2018² nicht das Grundsteuergesetz, sondern Vorschriften des Bewertungsgesetzes zur sog. Einheitsbewertung des Grundvermögens für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt. Die sog. Einheitsbewertung beruhte auf dem Reichsbewertungsgesetz vom 16.10.1934.³ Mit diesem Gesetz wurde eine die Realsteuern (Grund- und Gewerbesteuer) 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. Vermögen-, Erbschaft- u. Schenkung-, Gewerbekapital-, Grundsteuer) auf verwaltungsökonomische Weise einen einheitlichen Wert (*Einheitswert*) festzustellen.⁴ Diese Verklammerungsfunktion hat das BewG auch nach dem 2. Weltkrieg beibehalten. Der konzeptionelle Hauptmangel der Regelungen bestand darin, dass es nicht gelang, 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 zwischenzeitlich eingetretene evidente Missverhältnis bei der Bewertung von Geld- und Grundvermögen in den beiden sog. Einheitswertbeschlüssen vom 22.6.1995 zur Vermögensteuer und zur Erbschaft- und Schenkungsteuer als verfassungswidrig zu kennzeichnen.⁵ Damit war die Idee der Einheitsbewertung praktisch gescheitert. Die Vorschriften der §§ 68 ff. BewG über die Bewertung des Grundvermögens gelten heute nur noch für die Grundsteuer. Das Vermögensteuergesetz ist nicht mehr erneuert worden und zum 31.12.1996 nach dem Einheitswertbeschluss des BVerfG außer Vollzug getreten. Für die zum 1.1.1997 neu gefasste und zwischenzeitlich mehrfach geänderte Erbschaft- und Schenkungsteuer gilt seitdem ein eigener Bewertungsmaßstab, der sog. *Bedarfswert* (s. §§ 157, 176 ff. BewG).⁶ Im Bereich der Grunderwerbsteuer regelt das BewG mittlerweile eine eigene *Ersatzbemessungsgrundlage* (§§ 138, 145 ff. BewG).⁷ Der sog. Einheitswert des Grundvermögens ist damit längst kein „Einheitswert“ mehr, son-

dem bestimmt allein den verbliebenen Regelungsbereich der Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer und ist damit nur ein „Grundsteuerwert“.

II. Aussagen des BVerfG v. 10.4.2018

1. Verletzung des Gebots realitätsgerechter Wertrelation (Art. 3 Abs. 1 GG)

Zwar hatten BFH8 und BVerfG9 die nicht nur zwischen den unterschiedlichen Vermögensarten, sondern auch innerhalb

- 941 -

Seer, FR 2019, 941-950

- 942 -

der Vermögensart „Grundvermögen“ auffallenden Wertverzerrungen zunächst toleriert. Der BFH deutete aber in zwei „Appellentscheidungen“ die Verfassungswidrigkeit der Bewertungsregeln an¹⁰ und legte sie dem BVerfG schließlich mit Beschluss v. 22.10.2014 vor.¹¹ Zwar erkannte der BFH die dem Gesetzgeber zustehende Typisierungsbefugnis bei steuerlichen Massenvorgängen. Diese rechtfertigt es nach 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 10.4.2018¹² gefolgt. In materieller Hinsicht betont das BVerfG zunächst den weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, der auch die Möglichkeit unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe eröffnen. Das Bewertungssystem muss aber in der Gesamtschau (jedenfalls prinzipiell) eine in der Relation der Grundstücke eines Gemeindegebiets zueinander realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen.¹³ In Übereinstimmung mit dem Vorlageschluss des BFH sieht das BVerfG das Ziel der Bewertung nach §§ 68 ff. BewG darin, dem Verkehrswert der Grundstücke „zumindest nahe zu kommen“. ¹⁴ 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.¹⁵ Dabei stellt das BVerfG klar, dass die Gleichheitswidrigkeit nicht schon durch das Auseinanderentwickeln von Verkehrs- und Einheitswerten verursacht worden ist. Würden sich die Verkehrswerte der Grundvermögen in gleicher Weise von den Einheitswerten entfernen, wäre daran für die Grundsteuer 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 herausgearbeitet hat, gerade nicht der Fall.¹⁶

Das BVerfG bringt das Gleichheitsdefizit bei der Bewertung des Grundvermögens mit den folgenden Worten auf den Punkt:¹⁷

„Mit diesem Verzicht 18 bricht der Gesetzgeber vielmehr ein zentrales Element aus dem System der Einheitsbewertung heraus, das unverzichtbar zur Gewinnung in ihrer Relation realitätsnaher Bewertungen ist.“

Das Unterlassen einer Hauptfeststellung bewirkt eine *objektive Dysfunktionalität*,¹⁹ wodurch der Gesetzgeber die für eine verfassungsgemäße Typisierung erforderliche realitätsgerechte Ausrichtung an einem typischen Fall *strukturell* verfehlt. Daher war die Einheitsbewertung des Grundvermögens auch mit Verwaltungsvereinfachungsargumenten nicht mehr zu retten.

2. Zweistufiger Rechtsfolgenausspruch

Das BVerfG hat in seinem Urteil vom 10.4.2018 die Grundstücksbewertungsvorschriften im Zusammenhang mit der Grundsteuer jedenfalls seit dem 1.1.2002 (!) für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt. Der Zeitpunkt ist nicht willkürlich gewählt, sondern dem Umstand geschuldet, dass dies der am weitesten zurückliegende Feststellungszeitpunkt der vor dem BFH anhängigen Streitverfahren war.²⁰ Es darf getrost davon ausgegangen werden, dass die Grundstücksbewertung auch in noch weiter zurückliegenden Zeitpunkten gleichheitswidrig gewesen ist. Das BVerfG hat aber gleichwohl – den Vorbildern zur Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuer folgend – lediglich *ex nunc* die Beseitigung des verfassungswidrigen Zustandes bis zum **31.12.2019** eingefordert. Zur Begründung dieses den Individualrechtsschutz verkürzenden Rechtsfolgenausspruchs²¹ 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.²² Außerdem sieht das BVerfG das verwaltungspraktische Problem, die noch offenen Fälle ggf. erst nach einer Neuregelung mit erheblicher zeitlicher Rückwirkung abwickeln zu müssen.²³ Dagegen sei das übergangsweise Fortbestehen der tradierten Grundsteuer, die das BVerfG ihrer Art nach für verfassungsrechtlich legitimiert hält, für die Betroffenen zumutbar.

Zusätzlich flankiert das BVerfG die befristete Fortgeltungsanordnung um eine **zweite Fortgeltungsanordnung von weiteren 5 Jahren** (bis längstens zum 31.12.2024) nach Verkündung der Neuregelung. Diese vom BVerfG selbst als „nach Dauer und Struktur ungewöhnlich“ bezeichnete Fortgeltungsanordnung hält das Gericht für geboten, um für die ca. 35 Millionen wirtschaftlichen Einheiten eine Neubewertung bundesweit auf der Basis des bis zum 31.12.2019 zu schaffenden Rechts überhaupt technisch durchführen zu können.²⁴ Dabei stellt sich zugleich die Frage, was passiert, falls der Gesetzgeber daran scheitern sollte, bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung in Kraft zu setzen. Das BVerfG mahnt insoweit, dass angesichts der bereits überlangen Dauer der Unvereinbarkeit der Regeln

- 942 -

Seer, FR 2019, 941-950

- 943 -

über die Einheitsbewertung mit Art. 3 Abs. 1 GG keine Rechtfertigung zu erkennen sei, auch über den 31.12.2019 hinaus das bisherige Recht bis zu einer tatsächlichen Neuregelung fortgelten zu lassen.²⁵ Mit diesem Hinweis will das BVerfG offenbar Rechtsunsicherheiten, wie sie im Fall des Rechtsfolgenausspruchs zur Erbschaft- und Schenkungsteuer vom 17.12.2014 eingetreten waren,²⁶ vermeiden. Es darf daher angenommen werden, dass die grundsteuerbezogenen Regelungen des BewG und das GrStG selbst mit Ablauf des 31.12.2019 „außer Vollzug“ gesetzt werden, wenn dem Gesetzgeber bis dahin keine Neuregelung gelingt. Konsequenterweise muss dann aber auch die Sperrwir-

kung der (dann außer Vollzug gesetzten) bisherigen Bundesgesetze entfallen, damit die Bundesländer ab dem 1.1.2020 landeseigene Regelungen treffen können.

III. Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Grundsteuer

1. Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG

Dabei bedarf es der Klärung, wer eigentlich „der Gesetzgeber“ (2. Tenor des BVerfG-Urteils) ist, der bis zum 31.12.2019 die geforderte Neuregelung zu treffen hat. Offenbar geht das BVerfG davon aus, dass vor allem der Bund der Adressat des Rechtsfolgenausspruchs ist,²⁷ weil er seine *Anpassungs- und Änderungskompetenz* behält.²⁸ Jedoch unterscheidet sich diese Kompetenz fundamental je nachdem, ob sie sich auf Art. 72 Abs. 2 GG oder nur eingeschränkt auf die „Bundesgesetzgebungskompetenz kraft zeitlichen Annexes“ des Art. 125a Abs. 2 GG stützen kann. 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 auch nach h.M. eine *grundlegende Neukonzeption* der Regelungsmaterie verwehrt.³⁰ Gestützt auf den Kompetenzartikel des Art. 125a Abs. 2 GG ist er also nicht zur Umsetzung eines Bewertungs- bzw. Regelungskonzepts für die Grundsteuer berechtigt, wenn sich dieses vom bisherigen Konzept grundlegend unterscheidet. Mit der Umgestaltung der zuvor in Art. 72 Abs. 2 GG gegoltenen sog. Bedürfnisklausel zu einer Erforderlichkeitsklausel³¹ wurde die Ausübung der konkurrierenden Gesetzgebung durch den Bund mit Wirkung vom 15.11.1994 einer verfassungsrechtlichen Kontrolle unterworfen, die über eine bloße Vertretbarkeitskontrolle hinausgeht. Zwar hat die Föderalismusreform 2006 den Erforderlichkeitsvorbehalt des Art. 72 Abs. 2 GG gegenständlich eingeschränkt (weiteres unter 3.).³² Systematisch ist die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes (Art. 74 GG) im Ausgangspunkt zu einer unkonditionierten Vorranggesetzgebung für den Bund („Kernkompetenzen“) umgestaltet worden, von der die in Art. 72 Abs. 2 GG enumerativ aufgezählten konditionierten Bereiche („Erforderlichkeitskompetenzen“) abzugrenzen sind.³³

Dieser Unterscheidung folgt auch die Finanzverfassung für die Gesetzgebungskompetenz für Steuern. Nach Art. 105 Abs. 2 Alt. 1 GG besitzt der Bund die *unkonditionierte Gesetzgebungskompetenz* ³⁴ (Kernkompetenz) für solche Steuern, deren Ertrag ihm ganz oder teilweise zusteht (d.h. für Bundes- und Gemeinschaftssteuern). Handelt es sich dagegen um Steuern, deren Ertrag ausschließlich den Länder und Gemeinden zusteht (Landes- und Gemeindesteuern), besitzt der Bund gem. Art. 105 Abs. 2 Alt. 2 GG (i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG) derzeit allenfalls eine *Erforderlichkeitskompetenz*.³⁵ Für die Regelung der kommunalen Grundsteuer bedeutet das, dass der Bund nur eine Gesetzgebungskompetenz besitzt, wenn und soweit

- a) die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet (Alt. 1) oder
- b) die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit (Alt. 2)

im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht.

Mit dem Erforderlichkeitskriterium wird ein Teilelement des Verhältnismäßigkeitsprinzips auf die staatliche Kompetenzordnung übertragen.³⁶ Es ist grundsätzlich voll justizierbar; allerdings ist dem Gesetzgeber eine Einschätzungsprärogative einzuräumen.³⁷ Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer hat das BVerfG eine bundesgesetzliche Regelung zur Wahrung der Rechtseinheit für erforderlich gehalten. Vor dem Hintergrund, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer grundsätzlich den Weltvermögenserwerb erfasst und bei nach Bundesländern unterschiedlichen Steuersystemen innerstaatlich die Probleme eines Doppelbesteuerungsrechts zu lösen wären, gebietet die Rechtseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung.³⁸ Dieses Problem stellt sich bei der Grundsteuer als örtlich radizierte Gemeindesteuer dagegen nicht. Es lässt sich nicht begründen, warum die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet (Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG) eine bundeseinheitliche Ausgestaltung der

Grundsteuer erfordert. Zur Herstellung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet kann eine bundesgesetzliche Grundsteuer angesichts ihrer im gesamtstaatlichen Sinne geringen Finanzierungswirkung substantiell nichts beitragen.³⁹ Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG garantiert den Gemeinden zudem ein Hebesatzrecht, aufgrund dessen sie einen gewissen kommunalen Steuerwettbewerb führen.⁴⁰ Das GG hat damit eine zwischen den Kommunen ggf. sogar signifikant unterschiedliche Grundsteuerbelastung bewusst in Kauf genommen.

Etwas anderes könnte dann gelten, wenn der Inhalt der vom BVerfG geforderten Neuregelung die Erneuerung der Einheitsbewertung wäre.⁴¹ Wenn für die einzelnen Steuern (Bundes- oder Landessteuern) dieselben Bewertungsmaßstäbe gelten würden, wäre es im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich, sie auch bundeseinheitlich (vor der Klammer als sog. Mantelgesetz)⁴² zu regeln. Hierfür spräche außerdem Art. 108 Abs. 5 Satz 2 GG, wonach der Bund für das Besteuerungsverfahren auch insoweit die (fakultativ auszuübende) Gesetzgebungskompetenz besitzt, als die Steuern von den Ländern verwaltet werden.⁴³ Auf diese Norm kann sich der Bund indessen nicht stützen, weil es bei der Neuregelung im BewG nicht um bloße Verfahrensentscheidungen, sondern um die Ausgestaltung der materiellen Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer geht.⁴⁴ Eine darüber hinausgehende Revitalisierung der Einheitsbewertung für mehrere Steuerarten plant der Bund nach dem Scheitern des Einheitswertkonzepts (s. oben I.) ersichtlich ebenfalls nicht.⁴⁵ Wie unter I. dargelegt, ist die Einbettung in das BewG aber nur eine äußere Hülse; materiell gehören die Regelungen zum Grundsteuergesetz. Daher kann für die allein auf die Grundsteuer bezogene Regelungsmaterie der Bewertung des Grundbesitzes nicht auf das (nicht mehr existierende) Einheitswertkonzept rekurriert werden. Vielmehr muss sich die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes *aus der Regelungsmaterie der Grundsteuer* selbst begründen lassen.

Eine auf Länderebene (unterschiedlich) geregelte Grundsteuer bedroht aus gesamtstaatlicher Sicht indessen weder die Funktionsfähigkeit der Rechtsgemeinschaft noch die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums (Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG).⁴⁶ Es ist nicht erkennbar, warum angesichts ihres örtlich begrenzten Wirkungskreises Landes-Grundsteuern den länderübergreifenden Rechtsverkehr nennenswert beeinträchtigen könnten.⁴⁷ 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 vollständig auf die Erhebung einer Grundsteuer in ihrem Gemeindegebiet verzichten. Dies hat bisher aber weder zu Steueroasen noch durch Wegzüge zu einem „Grundsteuer-Tourismus“ geführt. Darin unterscheidet sich die Grundsteuer substantiell von der anderen (großen) Realsteuer, der Gewerbesteuer, für die das BVerfG überzeugend die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG bejaht hat.⁴⁸ Die fiskalische Bedeutung der Gewerbesteuer beträgt mit einem Aufkommen von derzeit ca. 52 Milliarden € (ca. 7 % des staatlichen Gesamtsteueraufkommens) das Vierfache der Grundsteuer und nahezu das Doppelte der Körperschaftsteuer.⁴⁹ Nach Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG können Bund und Länder an ihrem Aufkommen – anders als bei der Grundsteuer – beteiligt werden.⁵⁰ Sie besitzt aber nicht nur eine erhebliche makroökonomische Bedeutung im gesamtstaatlichen Finanzgefüge von Bund und Ländern. Sie beeinflusst als die mittlerweile wesentliche Unternehmensteuer mikroökonomische Standortentscheidungen der Unternehmen, so dass sich der Bundesgesetzgeber sogar genötigt sah, in § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG einen Mindesthebesatz von 200 % vorzuschreiben, um einen zu Missbräuchen anreizenden Standortwettbewerb der Kommunen einzudämmen.⁵¹ Vergleich-

bare Wohnsitz- und Standortverlagerungsanreize gehen von der statischen, im wahrsten Sinne des Wortes „immobilen“ Grundsteuer nicht aus.

Für eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes spricht auch nicht die in Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG verankerte Hebesatz-Garantie der Gemeinden. Mit der dem Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG entsprechenden Garantie eines Hebesatzrechts zugunsten der Kommunen mag der Verfassungsgeber (negativ) impliziert haben, dass den Kommunen nur eine Gestaltungsmacht für den Steuertarif, nicht aber für die gesamte Steuerart zusteht, sie also keine eigenen Grundsteuergesetze erlassen dürfen. Entgegen *Seiler* 52 lässt diese Vorschrift im Umkehrschluss keineswegs eine Bundeskompetenz vermuten. Dies ist zumindest für die Grundsteuer nicht schlüssig.⁵³ Selbst wenn man *Seiler* folgen wollte, sagt Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG nichts darüber aus, wer die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer zu regeln hat, der Bund oder die Länder.

- 944 -

Seer, FR 2019, 941-950

- 945 -

Hantzsch weist vielmehr zutreffend auf die sachliche Nähe der örtlichen Grundsteuer zu den *örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern* hin.⁵⁴ Dagegen sprechen auch nicht die mit dem Verlust der Bundesgesetzgebungskompetenz verbundenen Auswirkungen auf den Länderfinanzausgleich,⁵⁵ in den die Grundsteuer mit der jeweiligen Realsteuerkraft unter Ausblendung der tatsächlich angewendeten Hebesätze einbezogen wird. Es ist zwar richtig, dass für die Bemessung der kommunalen Steuerkraft i.S.d. Art. 107 Abs. 2 GG ebenso wie für die Umlagen und den Länderfinanzausgleich nach Art. 106 Abs. 6 Satz 6, Abs. 7 GG derzeit einfachgesetzlich auf die (bundeseinheitlichen) Grundsteuermessbeträge, multipliziert mit einem fiktiven oder landesdurchschnittlich ermittelten Hebesatz abgestellt wird.⁵⁶ Diese einfachgesetzlich im FAG bzw. in den GFG der Länder getroffenen Regelungen können aber nicht die verfassungsrechtliche Gesetzgebungskompetenz determinieren. Mit diesem Argument würde ansonsten 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 ausschließlicher Landesgesetzgebungskompetenz liegenden örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern praktisch leerlaufen. Dies widerspräche der föderalen Konzeption des Art. 105 Abs. 2 GG.⁵⁷ Vielmehr wäre der Länderfinanzausgleich umgekehrt ggf. den Regelungen der Länder entsprechend anzupassen.⁵⁸ Unter Beachtung des vom BVerfG betonten Grundsatzes des geringstmöglichen Eingriffs in die Gesetzgebungskompetenz der Länder⁵⁹ ist eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes damit zu verneinen.

2. Bloße Übergangskompetenz nach Art. 125a Abs. 2 GG

Das BVerfG hat zwar die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Regelungen der sog. Einheitsbewertung im BewG bejaht.⁶⁰ Vor dem Hintergrund, dass das Regelungskonzept des BewG vorkonstitutioneller Art ist und die Vorschriften jedenfalls vor Geltung der mit Wirkung vom 16.11.1994 verschärften Neufassung des Art. 72 Abs. 2 GG bereits eingeführt waren, lässt es das BVerfG dahinstehen, ob die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 72 Abs. 2 GG oder aus der Übergangsvorschrift des Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG zu folgern ist.⁶¹ Es bejaht zwar, dass für die Einführung der Einheitsbewertung auf der Basis der ursprünglichen Bedürfnisklausel des Art. 72 Abs. 2 GG a.F. eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz bestanden hatte, enthält sich aber einer näheren Prüfung des Art. 72 Abs. 2 GG n.F., weil es meint, dass nach Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG die Zu-

ständigkeit zur Änderung der Vorschriften des BewG beim Bund verblieben seien, solange der Bund diese nicht in ihren wesentlichen Elementen ändere und *keine grundlegende Neukonzeption* vornehme.⁶² Der Bund besitzt damit hinsichtlich der Bewertungsvorschriften des Grundvermögens zu Grundsteuerzwecken allenfalls eine *Anpassungs- und Änderungskompetenz* auf der Grundlage des fortgeltenden Bundesrechts gem. Art. 125a Abs. 2 GG . Da die Gesetzgebungskompetenz des Bundes zur Neuregelung nicht mehr besteht, darf er das fortbestehende Bundesrecht lediglich in engen Grenzen modifizieren.

3. Abweichungsklausel als Ausweg aus dem Gesetzgebungsdilemma des Bundes

Das Problem dieser Doktrin liegt in der von ihr ausgelösten kompetenziellen Rechtsunsicherheit, die am Beispiel der Grundsteuer deutlich wird. Wann handelt es sich bei der Reform der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage um eine dem Bund entzogene „grundlegende Neukonzeption“? Wann ist die Neuregelung der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage noch eine bloße Modifikation der fortgeltenden Regelung, die der Bund vornehmen können muss, um einer „Versteinerung“ des Rechts zu begegnen?⁶³ Wer sich auf diese Abgrenzung einlässt, gerät in nicht unerhebliche Schwierigkeiten.⁶⁴ Dies hat der Bundesgesetzgeber offenbar erkannt und sich für eine Doppelstrategie entschieden. Neben einer bundeseinheitlichen Änderung des BewG, die in vereinfacht-pauschalierter Weise die Grundstücksbewertung an den Verkehrswerten orientiert (dazu eingehend unten IV.), hat die Bundesregierung einen Entwurf zur Änderung des Grundgesetzes mit dem folgenden Inhalt eingebracht⁶⁵:

In Art. 105 Abs. 2 GG soll die Regelung der Grundsteuer zukünftig zur unkonditionierten Gesetzgebungskompetenz (Kernkompetenz, s. oben unter 1.) des Bundes gerechnet und der Satz

„Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer“

vorangestellt werden, um so die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes über den engen Anpassungs- und Änderungsrahmen des Art. 125a Abs. 2 GG hinaus abzusichern. Zugleich soll der durch die Föderalisreform mit Wirkung v. 1.9.2006 geschaffene, abschließende *Abweichungskatalog* des Art. 72 Abs. 3 GG um eine neue Ziff. 7 erweitert werden:

„Hat der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit Gebrauch gemacht, können die Länder durch Gesetz hiervor abweichende Regelungen treffen über

...

- 945 -

Seer, FR 2019, 941-950

- 946 -

...

7. Die Grundsteuer.“

Die Regelung eröffnet den Ländern die Möglichkeit, nach ihrem Ermessen abweichend von der Konzeption des Bundes eigene länderspezifische Konzeptionen zu verwirklichen.⁶⁶ Da die Grundsteuer aber zur Kernkompetenz des Bundes gehören soll, setzt dies zunächst aber ein Bundesgesetz voraus. Das Zusammenwirken von konkurrierender Gesetzgebungskompetenz und nur optional abweichender

Landesgesetzgebung soll von den kleineren Ländern den bei reiner Landesgesetzgebungskompetenz bestehenden Regelungsdruck nehmen;⁶⁷ sie können einfach untätig bleiben und der Bundesregelung folgen. Erlässt ein Land ein eigenes Grundsteuergesetz mit abweichenden Bewertungsvorschriften, findet die *Lex-Posterior-Regel* Anwendung, so dass abweichend von Art. 31 GG das Landesrecht ausnahmsweise das Bundesrecht bricht.⁶⁸ Das Landes-Grundsteuergesetz besäße dann einen Anwendungsvorrang gegenüber dem Bundes-Grundsteuergesetz. Allerdings soll dieser Anwendungsvorrang nach einer Übergangsregelung (Art. 125b Abs. 3 GG -E) frühestens zum 1.1.2025 greifen dürfen. Diese Einschränkung soll eine frühere Diversifizierung der Grundsteuer verhindern. Dies entspricht zwar der äußeren Implementierungsfrist des zweistufigen Rechtsfolgenausspruchs des BVerfG (s. oben II.2.). Es sind jedoch keine überzeugende Gründe erkennbar, warum Länder nicht bereits zuvor ein verfassungskonformes Grundsteuergesetz erlassen dürfen. Selbst wenn der Hintergrund die Sorge sein sollte, eine gewisse Übergangszeit zur Konsentierung einer sachgerechten Finanzausgleichsregelung zu geben, zwingt dies die Länder nicht zur gesetzgeberischen Untätigkeit.⁶⁹ Kritisiert wurde von Sachverständigen in der Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages im Übrigen vor allem die systematische Stellung der Abweichungsregelung im Katalog des Art. 72 Abs. 3 GG, der bisher den früher der Rahmengesetzgebungskompetenz unterworfenen Sachmaterien des Art. 75 GG a.F. vorbehalten war. In der Tat gehört die Abweichungsregel wohl eher originär zur Gesetzgebungskompetenz des Art. 105 GG der Finanzverfassung. Diese Kritikpunkte werden die Länder indessen offenbar nicht davon abhalten, der vorgeschlagenen GG-Änderung zuzustimmen. Der Bundesrat hatte jedenfalls in seiner 980. Sitzung am 20.9.2019 keine Einwendungen.⁷⁰

IV. Bewertungskonzept der Bundesregierung (GrStRefG-Entwurf)

1. Verfahren und Bewertungsmaßstab eines pauschalierten Verkehrswerts

Der Entwurf des Grundsteuerreformgesetzes (GrStRefG) versteht die Grundsteuer weiterhin als eine *Sollertragsteuer*.⁷¹ Mit dem Grundbesitz werde dem Eigentümer die Möglichkeit einer ertragbringenden Nutzung und damit eine *objektive Leistungsfähigkeit* vermittelt, an welche die Grundsteuer anknüpfe. Die Bewertungsverfahren sollen daher in Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur *Verkehrswertermittlung* von Grundstücken auf der Grundlage des BauGB modernisiert werden.⁷² Die Verwaltungsverfahren halten sich eng an die bisherigen Regeln des BewG und GrStG. Die Grundstückswerte sollen alle sieben Jahre (statt alle sechs Jahre) aktualisiert werden, so dass das System – wie bisher – auf eine turnusmäßige Neubewertung aller Grundstücke hin ausgelegt ist. Da bei dieser Neubewertung ganz erheblich gestiegene Grundstückswerte zu erwarten sind, wird parallel die Grundsteuermesszahl (s. § 15 GrStG) drastisch abgesenkt (statt bisher grundsätzlich 0,35 % zukünftig nur noch 0,034 % [also um einen Faktor 10,29 verringert]), um so zu mit dem heutigen Gesamtniveau vergleichbaren (bundeseinheitlich geregelten) Grundsteuer-Messbeträgen zu gelangen. An diese von den Finanzämtern der Länder festzusetzenden Messbeträge knüpfen die Kommunen – wie bisher – mit ihren durch kommunale Satzungen beschlossenen Hebesätzen zur Festsetzung der Grundsteuer schließlich an. Verfahrensrechtlich bleibt es damit bei der Dreistufigkeit: Grundstückswertfeststellung durch die Lage-Finanzämter der Länder (s. § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO) – Festsetzung des Grundsteuermessbetrages durch die Lage-Finanzämter der Länder – Festsetzung der Grundsteuer durch die Gemeinden.

Gewisse Veränderungen ergeben sich im Detail bei den pauschalierten Verkehrswert-Maßstäben. Für unbebaute Grundstücke sollen die aus den von den kommunalen Gutachterausschüssen (s. §§ 192 ff. BauGB) geführten Kaufpreissammlungen abgeleiteten *Bodenrichtwerte* ($x \text{ m}^2$) herangezogen werden (s. § 247 BewG -E). Dieses Verfahren ist von der Bedarfswert-Feststellung für Erbschaft- und Schenkungsteuer her hinlänglich bekannt (dazu noch ausführlich unter 2.a)]. Bebaute Wohngrundstücke (Eigentumswohnungen, Ein-, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke) sollen im *Ertragswertverfahren* unter Heranziehung der nach Erhebungen des Statistischen Bundesamts (aus dem Jahre 2014) be-

kannten Nettokaltmieten (typisiert nach Bundesländer, Wohnungsgröße, Baujahr des Gebäudes und einer dem Wohngeldrecht entlehnten Mietniveaustufe) bewertet werden (§§ 250 -257 BewG -E, dazu näher unter 2.b]). Dabei wird der Bodenwert nach Bodenrichtwerten unter Anwendung eines sich nach dem Liegenschaftszins sowie der Gebäuderestnutzungsdauer bemessenden Abzinsungsfaktors gesondert hinzugerechnet. Diesem Vorgehen liegt der Gedanke zugrunde, dass in den Mieten eine Abgeltung des Werts des Grund und Bodens für den Zeitraum der typisierend angenommenen Restnutzungsdauer bereits enthalten ist und nach Ablauf der Restnutzungsdauer des Gebäudes der Wert des Grund und Bodens erhalten bleibt.⁷³

Alle anderen Grundstücke (bebaute Nicht-Wohngrundstücke) werden nach einem *vereinfachten Sachwertverfahren* bewertet (§§ 258 -260 BewG -E, dazu noch unter 2.c]). Dabei richtet sich der Gebäudewert nach typisierten Normalherstellungskosten

- 946 -

Seer, FR 2019, 941-950

- 947 -

des Jahres 2010, die nach dem Baupreisindex des Statistischen Bundesamts aktualisiert und um eine Alterswertminderung korrigiert werden. Hinzu tritt gesondert der aus den Bodenrichtwerten abgeleitete Bodenwert, der abweichend vom Ertragswertverfahren aber nicht abgezinst wird. Die Summe aus Boden- und Gebäudewert bildet den vorläufigen Sachwert des Grundstücks, der mittels einer typisierenden Wertzahl (*Marktanpassungsfaktor*) an die objektiv-realen Marktbedingungen angepasst wird.

2. Problemfelder der Bewertung nach dem Entwurf des GrStRefG

a) Bedeutung der Bodenrichtwerte - Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG durch Ausschluss eines Gegenbeweises

Zentrale Bedeutung in dem GrStRefG-Entwurf besitzen die sog. Bodenrichtwerte. Sie sind nicht nur für unbebaute Grundstücke, sondern für alle Grundstücke zu ermitteln, da der jeweilige *Bodenwert* auch bei bebauten Grundstücken (beim Ertragswertverfahren allerdings in abgezinster Höhe) separat anzusetzen ist (s. §§ 252 , 257 , 258 Abs. 2 BewG -E). Zudem besitzt der Bodenwert gem. § 251 BewG -E die Funktion eines *Mindestwerts* der bebauten Grundstücke (75 % des nicht abgezinsten Werts des Grund und Bodens). Im Gegensatz dazu sind die Regelungen zum Bodenrichtwert in § 247 BewG -E jedoch allenfalls rudimentär. Die Vorschrift verweist schlicht auf § 196 BauGB und ergänzt in § 247 Abs. 2 BewG -E, dass die Bodenrichtwerte von den Gutachterausschüssen (§§ 192 ff. BauGB) auf den Hauptfeststellungszeitpunkt zu ermitteln, zu veröffentlichen und nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung an die zuständigen Finanzbehörden zu übermitteln sind. Die inhaltlichen Vorgaben finden sich außerhalb des BewG in § 196 BauGB und in § 10 ImmoWertV.

Eine Anleitung zur Ermittlung der Bodenrichtwerte bietet die sog. *Bodenwertrichtlinie* (BRW-RL), die das Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung am 11.1.2011 veröffentlicht hat.⁷⁴ Nr. 2 Satz 1 BRW-RL definiert den Bodenrichtwert als durchschnittlichen Lagewert des Bodens für eine Mehrheit von Grundstücken innerhalb eines abgegrenzten Gebiets (*Bodenrichtwertzone*), die nach den Grundstücksmerkmalen (aufgeführt in § 4 Abs. 2 ImmoWertV), insbesondere nach Art und Maß der Nutzbarkeit (§ 6 Abs. 1 ImmoWertV), weitgehend übereinstimmen und für die im Wesentlichen gleiche allgemeine Wertverhältnisse (§ 3 Abs. 2 ImmoWertV) vorliegen. Der für die jeweilige Bodenrichtwertzone festgesetzte Bodenrichtwert bezieht sich auf ein den Vergleichsmaßstab (Benchmark)

bildendes *Bodenrichtwertgrundstück* mit bestimmten, darzustellenden Grundstücksmerkmalen (s. Nr. 2 Satz 2 BRW-RL).

Wenn die Bodenrichtwerte allgemein maßgebende Bedeutung für die Grundsteuer-Veranlagungen erhalten, haben die Finanzbehörden der Länder sicherzustellen, dass die Bodenrichtwertzonen zumindest in den jeweiligen Bundesländern nach einheitlichen Kriterien festgelegt werden. Immerhin enthält Art. 16 des GrStRefG-Entwurfs eine bundeseinheitliche Schärfung der Bodenrichtwertzonen in Gestalt einer Ergänzung des § 10 Abs. 3 ImmoWertV.⁷⁵ Danach sind die Bodenrichtwertzonen grundsätzlich so abzugrenzen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrheit der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück (= Benchmark) nicht mehr als 30 % betragen. Die damit in Kauf genommene Streubreite von +/- 30 % liegt zwar über dem vom BVerfG zur erbschaftsteuerlichen Bedarfsbewertung angedeuteten, in den steuerlichen Massenverfahren hinzunehmenden Unschärfebereich von +/- 20 %.⁷⁶ Für den Bereich einer nicht nur im Bedarfsfall, sondern turnusmäßig flächendeckend vorzunehmenden massenhaften Bewertung aller Immobilien wird der Gesetzgeber aber den Unschärfebereich noch etwas ausdehnen dürfen, so dass diese Bandbreite wohl noch in dessen Gestaltungsspielraum fällt.⁷⁷

Im Zusammenhang mit der Bedarfsbewertung für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke (s. § 179 BewG) geht die Rechtsprechung des BFH davon aus, dass die Bodenrichtwerte im Finanzgerichtsprozess nicht justiziabel sind.⁷⁸ Der BFH beruft sich dazu auf den Wortlaut der Norm („bestimmt sich“) und auf den Typisierungszweck, dem es widerspräche, wenn bei der Rechtsüberprüfung des Wertansatzes über die Richtigkeit des Bodenrichtwerts gestritten werden könne. Außerdem argumentiert der BFH mit der besonderen Sachkunde und Erfahrung der Gutachterausschüsse (§ 192 Abs. 3 Satz 1 BauGB) sowie ihrer größeren Ortsnähe, die ihnen eine vorgeifliche Kompetenz bei der Feststellung der Bodenrichtwerte für die Bedarfsbewertung zukomme. Deshalb sei es den Finanzämtern auch nicht gestattet, aus den von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Bodenrichtwerten im Schätzungswege „eigene“ Bodenrichtwerte abzuleiten. Diese Rechtsprechung wird man nach Wortlaut und Intention des § 247 Abs. 1 BewG -E auch auf die Grundsteuerwerte anwenden müssen, da sich die Begründung des GrStRefG zur Bewältigung des Massenverfahrens ausdrücklich auf diese Rechtsprechung bezieht.⁷⁹

Jedoch stellt sich die Frage, ob die Einschränkung mit dem aus Art. 19 Abs. 4 GG folgenden *Gebot effektiven Rechtsschutzes* vereinbar ist. Art. 19 Abs. 4 GG garantiert nicht nur den Zugang zu den Gerichten (hier: den Finanzgerichten), sondern auch eine *tatsächlich wirksame Kontrolle* der angefochtenen hoheitlichen Maßnahme.⁸⁰ Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistet dem Betroffenen, soweit seine Rechte verletzt sein können, einen Anspruch auf vollständige Nachprüfung der angefochtenen Maßnahme in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht.⁸¹ Die Einwendungen gegen die Bodenrichtwerte präkludieren

- 947 -

Seer, FR 2019, 941-950

- 948 -

BFH-Rechtsprechung wird bei der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Bedarfsbewertung im Lichte des Individualrechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG nur erträglich, weil § 198 BewG dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, den *Gegenbeweis* eines *niedrigeren gemeinen Werts* anzutreten. Der Steuerpflichtige kann zwar nicht einwenden, dass der von den Gutachterausschüssen festgestellte Bodenrichtwert falsch ist. Er kann aber einwenden, dass der gemeine Wert des ihm zugewendeten Grundstücks geringer als der Bodenrichtwert ist.⁸² Dafür trägt er aber die subjektive Beweis-

last, wobei er nach der Rechtsprechung des BFH den Gegenbeweis durch ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Grundstücksbewertung führen muss.⁸³

Selbst diese Möglichkeit fehlt aber den Grundstückseigentümern gegenüber den Grundsteuerwerten nach dem GrStRefG-Entwurf. §§ 247–260 GrStRefG-E enthalten keine dem § 198 BVerfGE entsprechende Vorschrift über den Gegenbeweis. Es muss davon ausgegangen werden, dass der Ausschluss eines Gegenbeweises der gesetzgeberischen Intention im Interesse eines vollziehbaren Massenbewertungsverfahrens entspricht. Damit bleibt aber unter Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG der effektive (materielle) Rechtsschutz auf unverhältnismäßige Weise auf der Strecke. R 6 IV BRW-RL erläutert ausdrücklich, dass das Bodenrichtwertgrundstück frei von Merkmalen ist, die nur im Rahmen einer Einzelbegutachtung ermittelt werden können. Das bedeutet, dass z.B. die *folgenden Umstände* für den Bodenrichtwert *unbeachtlich* sind:

- individuelle privatrechtliche Vereinbarungen und Belastungen,
- individuelle öffentlich-rechtliche Merkmale (z.B. Baulasten, Denkmalschutzauflagen, Bindungen des öffentlich geförderten Wohnungsbaus),
- Altlasten, Rauch-/Staub-/Windradbelastungen und sonstige Immissionen.

Abweichend von § 12 ImmoWertV und R B 179.2 ErbStR 2011 enthält die an die Bodenrichtwerte knüpfende, typisierende Grundsteuerwertermittlung nicht einmal allgemein die Möglichkeit, bei vom Bodenrichtwertgrundstück abweichender Geschossflächenzahl, Grundstücksgröße oder -tiefe *Umrechnungskoeffizienten* für das zu bewertende Grundstück anzuwenden. Diese Möglichkeit beschränkt sich nach §§ 251, 257 Abs. 1 Satz 2 BewG -E nur auf Ein- und Zweifamilienhäuser und dann dort auch nur auf die Grundstücksfläche. Dabei bezieht sich der Umrechnungskoeffizient nicht auf etwaige Vorgaben der Gutachterausschüsse, sondern nach Anlage 36-E schlicht auf die jeweilige Grundstücksgröße; Zuschnitt, Ecklage und andere wertbeeinflussende Faktoren bleiben unberücksichtigt. Unterschreitet die Grundstücksfläche 500 qm, erhöht sich der Wert um einen Faktor von 1-1,24. Übersteigt diese 500 qm, vermindert sich der Wert um einen Faktor von 1-0,64.

Nach alledem kann es nicht nur in einem atypischen Einzelfall, sondern in einer Fülle von Einzelfällen zu grundsteuerrechtlichen *Überbewertungen* führen. Da der betroffene Steuerpflichtige nicht die Möglichkeit eines Gegenbeweises besitzt, besteht die *Gefahr einer systembedingten Überbesteuerung*, gegen die kein effektiver Rechtsschutz eröffnet wird. Dies wird gegenüber Art. 19 Abs. 4 GG nicht zu halten sein.

b) Ertragswertverfahren - Gleichheitswidrige Nivellierung in Ballungsgebieten

Das für Grundsteuerzwecke vorgesehene pauschalierende Ertragswertverfahren (§§ 251–257 BewG -E) weicht in nicht unerheblicher Weise von dem für Erbschaftsteuerliche Zwecke geltenden Ertragswertverfahren (§§ 184–188 BewG) ab. Während für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke gem. § 186 Abs. 1 BewG der Rohertrag nach den jeweiligen tatsächlichen Verhältnissen (durch Ansatz der tatsächlich erzielten Nettokaltmiete) zu ermitteln ist, stellt § 254 BewG -E i.V.m. Anlage 39-E auf Nettokaltmieten ab, die landeseinheitlich gelten und sich nur hinsichtlich der Gebäudeart (EFH, ZFH, Mietwohngrundstück), der Wohnfläche (< 60qm, ≥ 60 qm u. < 100 qm, ≥ 100 qm) und des Baujahrs des Grundstücks (bis 1948, 1948–1978, 1979–1990, 1991–2000, ab 2001) unterscheiden. Die in der Anlage 39-E ausgewiesenen Nettokaltmieten sind aus dem Mikrozensus des Statistischen Bundesamts des Jahres 2014 abgeleitet und auf den Bewertungsstichtag 1.1.2022 hochgerechnet worden.⁸⁴ Die Bundesregierung geht davon aus, dass ca. 24 Millionen wirtschaftliche Einheiten anhand des Ertragswertverfahrens zu bewerten sind,⁸⁵ was das praktische Bedürfnis für eine deutliche Vereinfachung und Typisierung im Massenverfahren entstehen lässt. Dem durch die *grobe landeseinheitliche Typisierung*

aufgeworfene Problem der Nivellierung zwischen ländlichen Räumen und städtischen Ballungszentren versucht der Gesetzgeber in § 254 BewG -E i.V.m. Anlage 39-E durch Zu- und Abschläge in Gestalt von sechs Mietniveaustufen zu begegnen. Für die Einordnung der Gemeinden in die Mietniveaustufen verweist § 263 Abs. 2 BewG -E auf eine Rechtsverordnung. Diese wird sich an der Eingruppierung nach § 12 WoGG i.V.m. § 1 Abs. 3 u. Anlage 1 WoGV86 für Wohngeldzwecke orientieren. Je nach Einstufung der Gemeinde werden die Mietpreise um bis zu 22,5 % (Mietpreisniveaustufe 1) abgesenkt oder bis zu 32,5 % (Mietpreisniveaustufe 6) angehoben.

Unberücksichtigt bleibt dann aber die Nivellierung *innerhalb* der jeweiligen Gemeinde. Das bewirkt ein gleichheitsrechtlich relevantes Defizit zumindest in den Großstädten. In dem Referentenentwurf war immerhin noch ein sog. Metropolenzuschlag enthalten, der in Abhängigkeit vom Bodenrichtwert vorgenommen werden sollte. Dieser findet sich im Regierungsentwurf nicht mehr. Das Ergebnis dieser undifferenzierten Anwendung der Nettokaltmiete unabhängig davon, in welchem Stadtteil das Wohngebäude liegt, führt zu einer *regressiven lagespezifischen Belastung* innerhalb der Kommunen.⁸⁷ Da am Grundsatz der Einheitlichkeit des Hebesatzes (§ 25 Abs. 4 GrStG) durch das GrStRefG nicht gerüttelt wird,⁸⁸ besitzen die jeweiligen Kom-

- 948 -

Seer, FR 2019, 941-950

- 949 -

munen auch keine Möglichkeit, den unterschiedlichen Wertverhältnissen innerhalb ihres Gemeindegebiets durch differenzierende Hebesätze Rechnung zu tragen. Um es beispielhaft auf einen kurzen Nenner zu bringen: Auf Wohngebäude in Köln-Chorweiler findet dieselbe Nettokaltmiete Anwendung wie auf gleichgroße und gleichaltrige Wohngebäude in Köln-Rodenkirchen. Diese systematisch regressive Belastungswirkung verstößt gegen den Grundsatz der realitätsgerechten Wertrelation und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG . *Dirk Löhr* hat es pointiert wie folgt umschrieben:⁸⁹ „De facto handelt es sich beim einheitlichen Mietansatz um einen Kompromiss zwischen dem wertabhängigen und dem wertunabhängigen Modell (Flächenmodell). Beiden Modalitäten liegen aber ganz unterschiedliche Bewertungsziele und Belastungsgründe zugrunde, weswegen ein solcher Kompromiss systemfremd ist.“

Ein weiteres Problem wirft die *Restnutzungsdauer* des jeweiligen Gebäudes auf. Sie ist gleich in mehrfacher Hinsicht bewertungsrelevant. Gemäß § 253 Abs. 2 Satz 2 BewG -E i.V.m. Anlage 38-E hängt von ihr der *Vervielfältiger* ab. Des Weiteren beeinflusst sie gem. § 257 Abs. 2 BewG i.V.m. Anlagen 41-E den *Abzinsungsfaktor* zur Ermittlung des Bodenwertanteils. Schließlich ist sie gem. §§ 254 , 255 BewG i.V.m. Anlagen 39, 40-E für die pauschalierten Nettokaltmieten und die Bewirtschaftungskosten zur Ermittlung des Reinertrages relevant. Die Restnutzungsdauer ist nach § 253 Abs. 2 Satz 3 BewG -E der Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer lt. Anlage 38-E und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag. Sind nach der Bezugsfertigkeit des Gebäudes Veränderungen eingetreten, die die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängert haben, geht § 253 Abs. 2 Satz 4 BewG -E von einer Verlängerung der Restnutzungsdauer aus. Als Mindestrestnutzungsdauer eines noch nutzbaren Gebäudes unterstellt § 253 Abs. 2 Satz 5 BewG -E schließlich 30 % der für dieses Gebäude geltenden Gesamtnutzungsdauer.

Das aus dem Einkommensteuerrecht bekannte Abgrenzungsproblem zwischen sofort abzugsfähigen Erhaltungs- und nur über die AfA zu berücksichtigenden nachträglichen Herstellungskosten⁹⁰ stellt sich damit zukünftig auch im Grundsteuer-Bewertungsrecht. Als Beispiele für eine Verlängerung der Restnutzungsdauer nennt die Regierungsbegründung die Kernsanierung oder Entkernung eines Gebäudes sowie solche Fälle, in denen nicht nur eine umfassende Modernisierung (z.B. der Heizung,

Fenster u. Sanitäreinrichtungen) vorgenommen, sondern auch der Rohbau (z.B. die Fundamente, tragende Innen- und Außenwände, Treppen, die Dachkonstruktion oder Geschossdecken) erneuert worden ist.⁹¹ Dass diese Abgrenzung streitanfällig und rechtsunsicher sein wird, liegt auf der Hand. Allerdings ist die Wirkung für Boden- und Ertragswert gegenläufig: Während eine lange Restnutzungsdauer den Bodenwertanteil durch einen erhöhten Abzinsfaktor mindert, erhöhen sich für den Gebäudeertragswert sowohl die Nettokaltmiete als auch der Vervielfältiger.⁹²

Beispiel:

Mehrfamilienhaus (10 Wohnungen zwischen 60–100 qm [insg. 900 qm], Baujahr 2012, 1000 qm Grundfläche, NRW): BRW 400 €/qm, Restnutzungsdauer (RND) des Gebäudes = 70 Jahre, typisierter Liegenschaftszins (LZ) 4,5 %, Abzinsungsfaktor (AF) 0,0459:

abgezinster Bodenwertanteil = 400.000 € x 0,0459 AF =	18.360 €
Kapitalisierter Gebäudereinertrag	
6,53 € x 900 qm x 12 Monate =	70.524 €
./i. pauschalierte Bewirtschaftungskosten 21% =	<u>14.810 €</u>
Gebäuderohertrag	55.714 €
x Vervielfältiger (RND 70 Jahre, LZ 4,5%) 21,2 =	1.181.136 €
Ertragswert insgesamt	1.199.496 €

Nachbargrundstück (regelmäßig renovierter Altbau derselben Größe) Mindest-RND = 30 Jahre, AF 0,2670:

abgezinster Bodenwertanteil = 400.000 € x 0,2670 AF =	106.800 €
Kapitalisierter Gebäudereinertrag 5,93 € x 900 qm x 12 =	64.044 €
./i. pauschalierte Bewirtschaftungskosten 27%	<u>17.292 €</u>
Gebäuderohertrag	46.752 €
x Vervielfältiger (RND 30 Jahre, LZ 4,5%) 16,29 =	761.590 €
Ertragswert insgesamt	868.390 €

Das Beispiel macht deutlich, dass das typisierende Ertragswertverfahren den am Markt durchaus begehrten renovierten Altbau aufgrund der angenommenen kurzen Restnutzungsdauer tendenziell maßvoll unterhalb von Verkehrswerten bewertet, während junge Mietwohngebäude mit langen Restnutzungsdauern verkehrswertorientierter erfasst werden. Auch hier droht die bereits unter a) behandelte Gefahr einer im Einzelfall möglichen Überbewertung insbesondere in Fällen, in denen das Gebäude unter gewichtigen *Baumängeln* leidet. Auch hier wird es mit Art. 19 Abs. 4 GG kaum vereinbar sein, den Beweis eines niedrigeren Verkehrswerts nicht zuzulassen.

c) Sachwertverfahren - Erweiterung seines Anwendungsbereichs

Das Sachwertverfahren besitzt zwar auch nach dem Entwurf des GrStRefG eine *Auffangfunktion*. Sein Anwendungsbereich geht aber deutlich sowohl über das bisherige Recht als auch über den für die erb-schafteuerliche Bedarfsbewertung eröffneten Anwendungsbereich hinaus. Gemäß § 250 Abs. 3 BewG -E sind nämlich auch vermietete Geschäftsgrundstücke und vermietete gemischt-genutzte Grundstücke im Sachwertverfahren zu bewerten, obwohl für diese Grundstücke am Immobilienmarkt Ertragswerte angesetzt werden.

- 949 -

Seer, FR 2019, 941-950

- 950 -

Grundstücksart	Ertragswert	Sachwert
Mietwohngrundstücke (> 80 % Nutzfläche = Wohnzwecke)	X	-
EFH/EW/ZFH (Wohnen)	X	-
Geschäftsgrundstücke (> 80 % Nutzfläche = betriebl./öff. Zwecke)	-	X
Teileigentum (nicht zu Wohnzwecken dienend)	-	X
gemischt genutzte Grundstücke (20 % < betriebl./öff. Zwecke < 80 %)	-	X

Sonstige bebaute Grundstücke	-	X
-------------------------------------	---	----------

Der Grund für diese deutliche Erweiterung des Anwendungsbereichs des Sachwertverfahrens liegt darin, dass für die vermieteten Geschäftsgrundstücke und gemischt-genutzten Grundstücke bundesweit kein ohne weiteres auswertbares statistisches Material über die Geschäftsraummieter vorliegt.⁹³ Allerdings führt dies zu recht willkürlichen Abgrenzungen bei den gemischt-genutzten Grundstücken. Beträgt der Anteil der Wohnungen in dem Gebäude max. 80 % der Nutzfläche, wird es insgesamt nach dem Sachwertverfahren bewertet, beträgt der Anteil der Wohnungen dagegen 81 % der Nutzfläche, findet insgesamt das Ertragswertverfahren Anwendung. Dies erscheint ebenso willkürlich wie der generelle Ausschluss des Ertragswertverfahrens bei der Bewertung von Geschäftsgrundstücken (insbesondere von Büro-, Ladenflächen).

V. Vollzugsfähigkeit und Alternativen der Vereinfachung

Die unter IV.2. angesprochenen Problemfelder haben einen ersten Eindruck vermittelt, wie aufwendig das Unterfangen einer lückenlosen bundesweiten Bewertung aller Immobilien ist. Um diese Aufgabe bewältigen zu können, bedarf es des Einsatzes von erheblichen personellen Ressourcen sowie des Ausbaus einer vernetzenden Informationstechnologie. Die Regierungsbegründung verweist dazu auf ein elektronisches Steuererklärungsverfahren und den Aufbau einer nach bundeseinheitlichem Konzept zu entwickelnden Geodatenstruktur. Dazu müssten die Daten des Immobilienmarkts auf elektronische Weise genutzt und die vorhandenen Grundstücksinformationen anderer Behörden und Stellen den Finanzbehörden elektronisch übermittelt werden. Es wird erwartet, dass nach erfolgter Digitalisierung die Nutzung amtlicher Grundstücksinformationen und Daten des Immobilienmarkts auf elektronischen Wege im Zusammenspiel mit den Vereinfachungen des materiellen Rechts dazu führt, dass das Bewertungs- und Besteuerungsverfahren für alle Beteiligten „einfach, transparent und nachvollziehbar“ ausgestaltet ist.⁹⁴

Trotz aller Digitalisierungsbemühungen bleiben Zweifel, ob dies gelingen kann. Vor allem die Bewertung des kompletten Gebäudebestandes wird sich als verwaltungsaufwendig und streitanfällig erweisen. Es sprechen gute Gründe dafür, sich auf den Ansatz des Bodenwerts in Gestalt einer *Bodenwertsteuer* zu beschränken.⁹⁵ Es bleibt abzuwarten, ob Bundesländer die Abweichungsklausel des Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG -E nutzen und von dieser Alternative Gebrauch machen werden. Aber selbst das vorgestellte Konzept der Bundesregierung ließe sich – steuersystematisch gewinnbringend – deutlich vereinfachen: Der Sollertrag von gewerblichen *Betriebsgrundstücken* unterliegt bereits einer kommunalen Realsteuer, der Gewerbesteuer. Was spricht dagegen, die zu einem Gewerbebetrieb gehörenden Betriebsgrundstücke von der Grundsteuer zu befreien? Eine solche Befreiung wäre keine Subvention im Sinne einer Sozialzwecknorm, sondern eine *systembedingte Fiskalzweckbefreiung*.⁹⁶ Gleichzeitig könnte die systematisch verfehlt,⁹⁷ streitanfällige Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 GewStG 98 gestrichen werden. Dies wäre ein spürbarer Vereinfachungsbeitrag, der die Bewertung des Betriebsvermögens überflüssig werden ließe. Das verwaltungsaufwendige Sachwertverfahren könnte weitgehend erspart bleiben. Die steuerlich im Privatvermögen befindlichen vermieteten Geschäftsgrundstücke könnten – wie auch für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke – marktkonform im Ertragswertverfahren bewertet werden. In einem zweiten Schritt wäre auch die realsteuerrechtliche Behandlung von Land- und Forstwirten und bisher nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Selbständigen zu klären. Bei Einbeziehung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in die Gewerbesteuer würde auch die Grundsteuer A überflüssig⁹⁹; zugleich würde das Einkommensteuerrecht von überflüssigen Abgrenzungen zwischen den Gewinneinkunftsarten befreit. Ob die Bundesländer schließlich die Kraft haben werden, die Abweichungsklausel für noch weitergehende eigene Vereinfachungs-Konzepte zu nut-

zen, wird sich zeigen. Dabei wäre aber auch ein wertunabhängiges einfaches Modell am Maßstab einer folgerichtig typisierenden Nutzenäquivalenz zu messen.¹⁰⁰



Universitätsprofessor u. Steuerberater

Ruhr-Universität Bochum

Steuerrecht

steuerrecht@rub.de

www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de

Fußnoten

- 1) Der Beitrag beruht auf einem Impulsvortrag auf dem 72. Berliner Steuergespräch v. 16.9.2019 zur Reform der Grundsteuer.
- 2) BVerfG v. 10.4.2018 - 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147.
- 3) Reichsbewertungsgesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1035. Es ist nach dem 2. Weltkrieg beibehalten worden (BewG v. 13.8.1965, BGBl. I 1965, 851, neugefasst durch Bekanntmachung v. 1.2.1991, BGBl. I 1991, 230; zuletzt geändert durch Art. 2 des Gesetzes v. 4.11.2016, BGBl. I 2016, 2464).
- 4) Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., Köln 2018, § 1 Rz. 56 .
- 5) BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91 , BVerfGE 93, 121 - VSt; BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91 , BVerfGE 93, 165 - ErbSt.
- 6) Dieser musste für die ErbSt aufgrund v. BVerfG v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02 , BVerfGE 117, 1 = FR 2007, 338 Rz. 136 ff., durch den Gesetzgeber nachjustiert werden (s. §§ 182 ff. BewG).
- 7) Dasselbe gilt für die Ersatzbemessungsgrundlage der GrESt, s. BVerfG v. 23.6.2015 - 1 BvL 13/11 u.a., BVerfGE 139, 285.

- 8) BFH v. 2.2.1995 – II R 36/03 , BStBl. II 2005, 428.
- 9) BVerfG v. 18.2.2009 – 1 BvR 1334/07 , BVerfGK 15, 89 – Nichtannahmebeschluss der 1. Kammer des 1. Senats.
- 10) BFH v. 30.6.2010 – II R 60/08 , BStBl. II 2010, 897 (900 f.); BFH v. 30.6.2010 – II R 12/09 , BStBl. II 2011, 48 (49).
- 11) BFH v. 22.10.2014 – II R 16/13 , BStBl. II 2014, 957.
- 12) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2).
- 13) Siehe BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 96–98.
- 14) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 104, mit Hinweis auf die Reg.Begr. zum BewÄndG 1965, BT-Drucks. IV/1488, 31.
- 15) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 104–108.
- 16) Zu den Mängeln im Einzelnen s. BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 110–126; zusammenfassend *Seer*, DB 2018, 1488 (1489).
- 17) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 132.
- 18) Scil.: Gemeint ist der Verzicht auf turnusmäßige Bewertungen (Hauptfeststellungen).
- 19) Begriff des BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 134.
- 20) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 49: Verfahren 1 BvR 889/12.
- 21) Zur Judikatur krit. *Seer* in *Tipke/Lang* (Fn. 4), § 22 Rz. 287–289 m.w.N.
- 22) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 173.
- 23) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 171.
- 24) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 178, mit Hinweis auf Angaben der Länder Hessen u. Niedersachsen zum voraussichtlichen Verwaltungsaufwand für die Umsetzung einer Neuregelung (s. BR-Drucks. 515/16, 35 f.).
- 25) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 176.
- 26) Siehe BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 , BVerfGE 138, 136 = FR 2015, 160 m. Anm. *Bareis/Kühn*. Dort sah sich der 1. Senat des BVerfG sogar veranlasst, am 30.3.2016 über seinen Pressesprecher „klarzustellen“, dass das bisherige ErbStG auch über die im Urteil genannte Fortgeltungsfrist des 30.6.2016 hinaus anzuwenden sei, wenn es dem Gesetzgeber nicht gelänge, bis dahin das geforderte Reformgesetz zu erlassen; a.A. etwa *Drüen*, DStR 2016, 643 (645 f.); *Seer*, GmbHR 2016, 673 (675 f.).
- 27) *Henneke*, DVBl. 2018, 794 (797) weist in seiner Urteilsanmerkung allerdings richtig darauf hin, dass das BVerfG diese Frage letztlich unbeantwortet gelassen hat und von „Bund und Länder je nach Zuständigkeit“ spricht, so BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 1), Rz. 178.
- 28)

- So BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02 , BVerfGE 111, 10 (28 ff.) – Ladenschluss; BVerfG v. 27.7.2004 – 2 BvF 2/02 , BVerfGE 111, 226 (268 ff.) – Abschaffung Habilitation zugunsten Juniorprofessur; BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03 , BVerfGE 112, 226 (250) – Verbot von Studiengebühren. Krit. zur Modifikationskompetenz des Bundes *Lindner*, NJW 2005, 399 (400 f.); *Sachs/Jasper*, NVwZ 2015, 465 (468 ff.). Dazu noch näher unten 2.
- 29) Begriff nach *Lindner*, NVwZ 2007, 180 (182); *Sachs/Jasper*, NVwZ 2015, 465 (467).
 - 30) Sogar gänzlich ablehnend *Sachs/Jasper*, NVwZ 2015, 465 (468 ff.).
 - 31) Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 27.10.1994, BGBl. I 1994, 3146.
 - 32) Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 28.8.2006, BGBl. I 2006, 2034.
 - 33) Begrifflichkeit in BVerfG v. 24.11.2010 – 1 BvF 2/05 , BVerfGE 128, 1 (34).
 - 34) Die Unterscheidung zwischen „unkonditionierter“ und „konditionierter“ Gesetzgebung macht *Uhle* in Kluth (Hrsg.), FödRefG, 2007, Art. 72 GG, Rz. 7.
 - 35) Für die sog. örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern begründet Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG sogar eine ausschließliche Gesetzgebungskompetenz der Länder, s. BVerfG v. 4.6.1975 – 2 BvR 824/74 , BVerfGE 40, 56 (60).
 - 36) *Degenhart* in Sachs, Grundgesetz, 8. Aufl. 2018, Art. 72 Rz. 11.
 - 37) BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 , BVerfGE 138, 136 = FR 2015, 160 m. Anm. *Bareis/Kühn*, Rz. 111 zur Erbschaft- und Schenkungsteuer.
 - 38) So jedenfalls für die Verschonungssubvention der §§ 13a, b ErbStG: BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 , BVerfGE 138, 136 = FR 2015, 160 m. Anm. *Bareis/Kühn*, Rz. 112 ff.
 - 39) *Hantzsch*, DStZ 2012, 758 (761); *Becker*, BB 2013, 861 (862).
 - 40) Die Grundsteuer-Hebesätze B schwanken im Bundesgebiet (und auch in den einzelnen Bundesländern) zwischen ca. 300 % und ca. 900 % der (bundeseinheitlich ermittelten) Steuermessbeträge, s. Statistisches Bundesamt (Destatis), Finanzen und Steuern, Änderungen von Realsteuerhebesätzen 1. Halbj. 2018, 5 ff. (ausführliche Statistik aller Hebesätze in allen Bundesländern).
 - 41) Siehe *Mayer*, DB 2018, 2200 (2203 f.).
 - 42) Zur Mantelgesetzfunktion des BewG s. *Seer* in Tipke/Lang (Fn. 4), § 1 Rz. 59.
 - 43) Dazu *Seer* in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rz. 151 (April 2011).
 - 44) Ebenso *Mayer*, DB 2018, 2200 (2205).
 - 45) Die Reformpläne des Bundes sind ausschließlich grundsteuerbezogen, s. Entwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes (GrStRefG) der Bundesregierung, BR-Drucks. 354/19 v. 9.8.2019.
 - 46) Anders aber der Wissenschaftliche Dienst des Deutschen Bundestages, Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Grundsteuer, WD 3 – 091/07, 2007, 4 ff., ohne vertiefende Argumente zu liefern.

- 47) Überzeugend *Hantzsch*, DStZ 2012, 758 (761 f.); insoweit zustimmend *Becker*, BB 2013, 861 (863 f.).
- 48) Eingehend BVerfG v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04, 2189/04 , BVerfGE 125, 141 Rz. 56 ff. – Mindesthebesatz.
- 49) BMF – Referat I A 6 v. 28.8.2018: Steuereinnahmen nach Steuergruppen/Ist-Ergebnisse für den Zeitraum 2014–2017.
- 50) Dies geschieht gem. § 6 GFRG durch eine GewSt-Umlage, die Bund und Ländern zugute kommt. Die Berechnungsformel lautet nach § 6 Abs. 2 GFRG: (Istaufkommen GewSt : Hebesatz der Gemeinde) x Vervielfältiger. Die GewSt-Umlage betrug im Jahre 2016 insgesamt ca. 7,4 Milliarden € (= 14,8 % des GewSt-Gesamtaufkommens), s. BMF, Entwicklung der Gewerbesteuerumlage seit der Gemeindefinanzreform 1969, Berlin 2018, mit statistischen Zahlen für den Zeitraum 1969–2016.
- 51) Das BVerfG (Fn. 48), Rz. 58 ff., hat diese Regelung sowohl unter dem Gesichtspunkt der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie und deren Ausprägung eines Hebesatzrechts (Art. 28 Abs. 2 Satz 3, Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG) als auch der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Art. 72 Abs. 2 GG gebilligt.
- 52) *Seiler* in Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rz. 159 (Mai 2015), will aus dem Hebesatzrecht der Länder bzw. der Kommunen n. Art. 105 Abs. 2a Satz 2, 106 Abs. 6 Satz 2 GG im Umkehrschluss die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes zur Regelung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerb- und der Grundsteuer folgern.
- 53) Anders mag dies für die Grunderwerbsteuer als nichtkommunale Landessteuer zu beurteilen sein.
- 54) *Hantzsch*, DStZ 2012, 758 (762).
- 55) So aber *Becker*, BB 2013, 861 (864 f.); wohl auch *Henneke*, DVBl. 2018, 794 (795 f.); unentschieden *Lammers*, DStZ 2018, 866 (870 f.).
- 56) *Henneke*, DVBl. 2018, 794 (795).
- 57) So bereits *Seer*, DB 2018, 1488 (1491).
- 58) Siehe auch *Mayer*, DB 2018, 2200 (2204 f.).
- 59) Siehe BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01 , BVerfGE 106, 62 (149).
- 60) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 82–91.
- 61) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 87 ff.
- 62) BVerfG v. 10.4.2018 (Fn. 2), Rz. 89, unter Hinweis auf BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02 , BVerfGE 111, 10 (28 ff.) – Ladenschluss; BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03 , BVerfGE 112, 226 (250) – Verbot von Studiengebühren.
- 63) Mit Recht krit. gegenüber einer Modifikationskompetenz des Bundes bei fortgeltendem Bundesrecht *Sachs/Jasper*, NVwZ 2015, 465 (467 ff.).

- 64) Zu einzelnen Reformvorschlägen s. *Seer*, DB 2018, 1488 (1491 ff.).
- 65) BR-Drucks. 327/19 v. 19.7.2019. Die Regelung wird in der Öffentlichkeit häufig auch als „Öffnungsklausel“ bezeichnet. Diese Umschreibung ist nicht zutreffend. Es handelt sich um eine weitergehende *Abweichungsklausel* (zur sog. Öffnungsklausel s. *Greve*, NVwZ 2019, 701: dort werden aus dem eigenen Zuständigkeits- u. Verantwortungskreis des Bundes nur einzelne Regelungsbefugnisse den Ländern übertragen).
- 66) So die Begründung der Einführung dieser bis 2006 im Grundgesetz unbekanntenen neuen Kategorie, s. BT-Drucks. 16/813, 11.
- 67) Siehe *Uhle* in Kluth (Fn. 34), Art. 72 GG, Rz. 47.
- 68) *Uhle* in Kluth (Fn. 34), Art. 72 GG, Rz. 53.
- 69) So auch *Hey* u. *Schmidt* in ihren Stellungnahmen zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 11.9.2019, abrufbar unter <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/049-sitz-656062>.
- 70) Stellungnahme des Bundesrats v. 20.9.2019, BR-Drucks. 327/19 (Beschluss).
- 71) Regierungsentwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes (GrStRefG), BR-Drucks. 354/19, 86 (v. 9.8.2019).
- 72) So die Begründung des Regierungsentwurfs zum GrStRefG (Fn. 71), BR-Drucks. 354/19, 88.
- 73) So die Begründung des Regierungsentwurfs zum GrStRefG (Fn. 71), BR-Drucks. 354/19, 89.
- 74) Bundesanzeiger v. 11.2.2011, Nr. 24, S. 597.
- 75) Regierungsentwurf zum GrStRefG (Fn. 71), BR-Drucks. 354/19, 117.
- 76) BVerfG v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02 , BVerfGE 117, 1 = FR 2007, 338, Rz. 137 .
- 77) Das BVerfG v. 7.11.2006 (Fn. 76) hat es zudem an anderer Stelle seines Beschlusses (Rz. 167) auch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer noch für vertretbar gehalten, wenn die Bodenrichtwerte nur ein Bewertungsniveau von durchschnittlich 70 % der tatsächlichen Verkehrswerte erreichten.
- 78) BFH v. 11.5.2005 - II R 21/02 , BStBl. II 2005, 686 (687); BFH v. 26.4.2006 - II R 58/04 , BStBl. II 2006, 793 (795) = FR 2006, 897; BFH v. 25.8.2010 - II R 42/09 , BStBl. II 2011, 205 Rz. 15 f.
- 79) Regierungsentwurf zum GrStRefG (Fn. 71), BR-Drucks. 354/19, 117 f.
- 80) Statt vieler *Sachs*, in *Sachs* (Fn. 36), Art. 19 GG Rz. 143 m.w.N.
- 81) Grundlegend BVerfG v. 5.2.1963 - 2 BvR 21/60 , BVerfGE 15, 275 (282); seitdem ständ. Rspr. s. BVerfG v. 20.2.2001 - 2 BvR 1444/00 , BVerfGE 103, 142 (156); BVerfG v. 22.11.2016 - 1 BvL 6/14 , BVerfGE 143, 216 Rz. 20 f.
- 82) BFH v. 11.5.2005 - II R 21/02 , BStBl. II 2005, 686 (687).
- 83) So ausdrücklich BFH v. 10.11.2004 - II R 69/01 , BStBl. II 2005, 259 (260).

- 84) Regierungsentwurf zum GrStRefG (Fn. 71), BR-Drucks. 354/19, 124.
- 85) Regierungsentwurf zum GrStRefG (Fn. 71), BR-Drucks. 354/19, 120.
- 86) Wohngeldverordnung v. 19.10.2001, BGBl. I 2001, 2722, zuletzt geändert durch Ges. v. 11.11.2016, BGBl. I 2016, 2500, mit einer Einstufung der einzelnen Gemeinden in der Anlage zu § 1 Abs. 3 WoGV.
- 87) Überzeugend *Löhr*, DStR 2019, 1433 (1434 ff.).
- 88) Eine Ausnahme bildet lediglich die sog. *Grundsteuer C* in Gestalt des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung, s. BR-Drucks. 353/19, durch Anfügung eines § 25 Abs. 5 GrStG-E, wonach die jeweilige Kommune als Sonderkategorie der unbebauten Grundstücke für baureife Grundstücke einen gesonderten (erhöhten) Hebesatz beschließen kann (zur Grundsteuer C s. *Löhr*, BB 2019, 1431).
- 89) *Löhr*, DStR 2019, 1433 (1434 ff.).
- 90) Statt vieler *Schindler* in Kirchhof (Hrsg.), EStG, 18. Aufl. 2019, § 6 Rz. 56 ff.
- 91) Regierungsentwurf zum GrStRefG (Fn. 71), BR-Drucks. 354/19, 123.
- 92) Zugleich mindern sich gegenläufig die pauschalierten Bewirtschaftskosten (s. Anlage 40 zum BewG-E).
- 93) Regierungsentwurf zum GrStRefG (Fn. 71), BR-Drucks. 354/19, 120.
- 94) Regierungsentwurf zum GrStRefG (Fn. 71), BR-Drucks. 354/19, 85.
- 95) Dazu näher *Löhr*, Wirtschaftsdienst 2017, 809 (813 ff.); *Hiller/Neubauer*, DStZ 2018, 281 (284, 287 f.); *Seer*, DB 2018, 1488 (1493 f.); *Löhr/Kempny*, DStR 2019, 537; *Marx*, Ubg 2016, 358 (s.a. *Marx*, DStZ 2019, 687 [692]).
- 96) Zum Charakter von Fiskalzweckbefreiungen s. *Hey* in Tipke/Lang (Fn. 4), § 8 Rz. 138.
- 97) Um einer Doppelbelastung von GewSt und GrSt zu begegnen, ist nicht die GewSt-Bemessungsgrundlage zu kürzen, sondern die tatsächlich entrichtete GrSt von der GewSt (in Gestalt einer Steuerermäßigung) abzuziehen, s. bereits *Seer*, StuW 1993, 114 (123 f.).
- 98) Siehe zu dieser Vorschrift nur *Wagner* in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2019, § 9 Nr. 1 Rz. 1 ff.
- 99) *Marx*, DStZ 2019, 687 (692), spricht sich unabhängig davon für die Befreiung der land- u. forstwirtschaftlichen Grundstücke von der Grundsteuer (und damit für den Verzicht der sog. Grundsteuer A) angesichts sinkender Steuereinnahmen und unverhältnismäßig hoher Erhebungskosten aus.
- 100) *Seer*, DB 2018, 1488 (1492 f.); großzügiger für das bayrische Modell einer Einfach-Grundsteuer aber *Freund*, FR 2019, 933 in diesem Heft.

© Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln