

Protokoll zum
188. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 26. Januar 2024¹

„Landesgrundsteuern – Eine verfassungsrechtliche Überprüfung unter besonderer
Berücksichtigung des historischen Kontextes“

Luise Brockerhoff

Dipl.-Juristin und externe Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	2
I. Einleitung.....	2
II. Entwicklung der Grundsteuer.....	2
III. Grundsteuerreform 2019 und Bundesmodell.....	4
IV. Äquivalenzmodelle	10
V. Bodenwertmodell.....	12

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 188. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden. Sodann stellt er die heutige Referentin, *Frau Luise Brockerhoff*, vor. Frau Brockerhoff sei externe Doktorandin an seinem Lehrstuhl und beschäftige sich mit den Landesgrundsteuern und deren verfassungsrechtlicher Überprüfung. Das Thema sei hochaktuell. Hintergrund sei ein aufwendiges Verfahren beim BVerfG, welches die bundeseinheitliche Altregelung der Grundsteuer aufgrund der Einheitswertbesteuerung gekippt habe. In der Folge habe es eine Verfassungsänderung gegeben, die dem Bund eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer eingeräumt habe. Daraufhin sei das GrStG des Bundes ergangen, einschließlich weiterer Änderungen des BewG. Für die Grundsteuer existiere allerdings eine spezielle Öffnungsklausel für die Länder hinsichtlich eigenständiger Regelungen (Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG). Das GrStG des Bundes sei also ein Modellvorschlag. Damit übergibt er Frau Brockerhoff das Wort.

Brockerhoff bedankt sich für die einleitenden Worte von Prof. Seer und die Möglichkeit, ihr Dissertationsprojekt heute vorstellen zu dürfen. Nach der Vorstellung der Agenda (s. Folie 2 ihrer Präsentation) beginnt sie mit der Entwicklung der Grundsteuer (s. Folien 4 ff. ihrer Präsentation).

II. Entwicklung der Grundsteuer

Die Grundsteuer sei eine der ältesten Steuern, die man kenne. Beginnen möchte sie mit der Einführung einer Grundsteuer durch das preußische GrStG 1861. Dieses habe erstmalig einheitliche Regelungen bezüglich der Grundsteuer für das preußische Gebiet enthalten. Die Grundsteuer habe sich dabei bereits am katasterförmig zu erfassen

senden Reinertrag der Grundstücke orientiert. Im Deutschen Reich kam es dann erstmals zu einer Verlagerung der Grundsteuer auf die Kommunen. Zunächst sei die Grundsteuer staatlich erhoben worden. Im Jahr 1893 sei diese dann gegenüber der Staatskasse außer Hebung gesetzt worden. Das Aufkommen sei dann infolge des Kommunalabgabengesetzes 1893 den Gemeinden zugeflossen. Diese Ausgestaltung habe auch in der Weimarer Republik fortgewirkt, obwohl das Steuererhebungsrecht durch die Erzberger'sche Finanzreform nahezu vollständig auf den Staat übergegangen sei. Eine Ausnahme habe nämlich für die Grund- und Gewerbesteuer bestanden. Dies sei aus Sicht von *Brockhoff* deswegen interessant, weil es sich auch heute noch um eine Steuer für die Kommunen handle. Das in der Folge erlassene Landessteuergesetz 1920 habe die Länder dabei zur Erhebung der Grundsteuer verpflichtet. Es habe aber keine einheitlichen Bewertungsvorgaben gemacht. Dies habe zu unterschiedlichen Landesregelungen geführt. Als Zwischenergebnis fasst sie zusammen, dass die Grundsteuer seit jeder Sache der Länder bzw. Kommunen gewesen sei.

Im Dritten Reich habe es demgegenüber eine andere Entwicklung gegeben. Gemäß dem Führerprinzip habe man versucht, den Staatshaushalt zu zentralisieren. Dies habe insbesondere für die Finanzen gegolten. Die in den Ländern divergierende Grundsteuer sei durch die Realsteuerreform und das Grundsteuergesetz 1936 vereinheitlicht worden. Dabei sei die Grundsteuer mit den Einheitswerten auf den Stichtag 1.1.1935 verknüpft worden. Die eigentlich vorgesehene und für eine realitätsgerechte Abbildung notwendige periodische Einheitswertfeststellung sei kurz vor dem 2. Weltkrieg aufgrund bürokratischer Erwägungen durch die Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz und zum Vermögensteuergesetz 1939 außer Kraft gesetzt worden. In den folgenden Jahren sei diese nicht wieder aufgenommen worden.

Nach dem 2. Weltkrieg gab es in den Besatzungszonen unterschiedliche Regelungen. In der BRD sei das GrStG entnazifiziert und die Regelungssystematik dann übernommen worden. Bereits 1964 habe der BFH im Rahmen eines Urteils zur ESt festgestellt, dass die Aussetzung der periodischen Hauptfeststellung zu einem verzerrten Bild der tatsächlichen Verhältnisse führe. Dies gehe mit einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG einher. Passiert sei in der Folge allerdings nicht viel. 1965 sei das BewG geändert und die Einheitswerte auf den Stichtag 1.1.1964 festgestellt worden, ohne dass eine turnusmäßige Feststellung aufgenommen worden sei. Dementsprechend seien in der BRD nur Werte auf den 1.1.1964 relevant gewesen. Infolge der Wiedervereinigung

haben dann zwei verschiedene Werte existiert, die später auch vom BVerfG als verfassungswidrig verworfen seien. Während in West-Deutschland der Stichtag 1.1.1964, habe in Ost-Deutschland nach wie vor der Stichtag 1.1.1935 gegolten.

1995 habe das BVerfG dann zunächst für die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Vermögensteuer festgestellt, dass eine Besteuerung aufgrund einer Einheitsbewertung ohne turnusmäßige Wertfeststellung verfassungswidrig sei. Mit der Grundsteuer habe sich das BVerfG (vorerst) nicht weiter auseinandergesetzt. In den folgenden Jahren habe es dann verschiedene Reformvorschläge gegeben. *Brockerhoff* stellt insbesondere heraus, dass es bereits 2001 einen Antrag von den Ländern Bayern und Hessen gegeben habe, dass die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer an die Länder zurückzuüberweisen sei (BR-Drs. 306/01). Sämtliche Vorschläge seien aber gescheitert. Sodann habe der BFH in „Appellentscheidungen“ im Jahr 2010 ernsthafte Zweifel an der Verfassungskonformität der Grundsteuer geäußert. Dies habe das BVerfG dann in seinem Grundsteuer-Urteil (1 BvL 11/14 u.a.) im Jahr 2018 bestätigt. Es habe die Regelungen zur Einheitsbewertung von Grundvermögen am allgemeinen Gleichheitssatz gemessen und festgestellt, dass diese mit ihm nicht vereinbar seien. Dieses Urteil sei der Auslöser für die Grundsteuerreform 2019 gewesen.

III. Grundsteuerreform 2019 und Bundesmodell

Brockerhoff stellt in diesem Zusammenhang zunächst die drei Teilelemente des Grundsteuerreform-Pakets vor. Dieses bestünde aus

- dem Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 71, 105 und 125b) v. 15.11.2019, BGBl. I 2019, S. 1546, welches die Gesetzgebungskompetenzen angepasst habe,
- dem Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuerreformgesetz – GrStRefG) v. 26.11.2019, BGBl. I 2019, S. 1794, welches das BewG und das GrStG geändert habe,
- sowie dem Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung v. 30.11.2019, BGBl. I 2019, S. 1875, welches die Grundsteuer C eingeführt habe. Dazu stellt *Brockerhoff* fest, dass ihre heutigen Ausführungen sich auf die Grundsteuer B beschränken würden. In diesem Zusammenhang erläutert sie die drei Kategorien der Grundsteuer. Die Grundsteuer A beschäftige sich mit der Sonderbewertung von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, die Grundsteuer B mit dem regulären

Grundvermögen und die Grundsteuer C sei eine gesondert eingeführte Steuer, die dazu diene, baulandreife Grundstücke zu mobilisieren bzw. den Steuerpflichtigen zur Bebauung zu animieren.

Zunächst wendet sie sich dem Gesetz zur Änderung des GG und den Gesetzgebungskompetenzen zu. Diese würden den Ausgangspunkt landeseigener Grundsteuern darstellen. Die ursprüngliche Gesetzgebungskompetenz des Bundes habe auf der Bedürfnisklausel in Art. 72 Abs. 2 GG a.F. (iVm Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG) beruht. Im Jahr 1994 sei Art. 72 Abs. 2 GG in eine Erforderlichkeitsklausel geändert worden. Insofern habe sich die Frage gestellt, ob diese Voraussetzungen im Hinblick auf die Grundsteuer vorliegen würden (s. Folien 11 f. ihrer Präsentation). Dies sei vielfach bezweifelt worden. Die Kompetenz hätte allenfalls über Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG fortwirken können. Dies hätte aber eine grundlegende Neukonzeption ausgeschlossen. Dies sei ein maßgeblicher Grund für die neuen Gesetzgebungskompetenzen gewesen. Insofern sei Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG in eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes geändert worden. Seit langem habe man zudem Art. 72 Abs. 3 S. 1 GG geändert und in Nr. 7 die Möglichkeit für die Länder vorgesehen, eine vom Bund abweichende Gesetzgebung vorzusehen. Art. 125b Abs. 3 GG stelle des Weiteren sicher, dass ein einheitlicher Veranlagungszeitraum Anwendung finde.

Neben der Änderung des GrStG sei ein wesentlicher Teil des Grundsteuerreform-Pakets die Änderung des BewG gewesen. Brockerhoff thematisiert in diesem Zusammenhang die §§ 243–262 BewG zur Bewertung des Grundvermögens und die zugrundeliegenden Bewertungsverfahren. Beim Bundesmodell erfolge die Bewertung von unbebauten Grundstücken durch eine Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert. Bei bebauten Grundstücken komme dagegen das Ertragswert- oder Sachwertverfahren zur Anwendung. Diese beiden Verfahren stellt sie in der Folge vor und erläutert die Gemeinsamkeiten und Unterschiede (s. Folien 15–17 ihrer Präsentation).

Zum Ertragswertverfahren erläutert *Brockerhoff*, dass zwischen der Bewertung des Bodens und des Gebäudes zu differenzieren sei. Die Bewertung des Bodens folge in etwa der Bewertung eines unbebauten Grundstücks. Im Unterschied dazu werde bei einem bebauten Grundstück aber der Bodenwert mit einem Abzinsungsfaktor multipli-

ziert. Dies verhindere eine doppelte Erfassung des Ertrages. Insofern stehe der Abzinsungsfaktor in Relation zur Restnutzungsdauer des Gebäudes. Je geringer die Restnutzungsdauer des Gebäudes sei, desto geringer sei der Abzinsungsfaktor.

Prof. Seer merkt an, dass sich bei der verfassungsrechtlichen Prüfung die Frage stellen würde, ob der jeweilige Prozentsatz realitätsgerecht gegriffen sei.

Brockhoff fährt mit der Bewertung des Gebäudes fort. Hierbei bilde der annualisierte Rohertrag den Ausgangspunkt. Die Grundsteuer sei dabei eine Sollertragsteuer. Es wird insofern ein hypothetischer Ertrag zugrunde gelegt. Dieser beruhe auf einer monatlichen Nettokaltmiete, die durch die Anlage 39 des BewG vorgegeben werde. Die Nettokaltmiete werde über eine Mietniveaustufe angepasst, welche sich nach der Gemeinde richte. Von dem Rohertrag würden Bewirtschaftungskosten abgezogen und der Reinertrag dann mit einem Vervielfältiger multipliziert. Dies ergebe den kapitalisierten Reinertrag. Rechne man den Wert des Bodens und des Gebäudes zusammen, ergebe sich der Ertrags- und so der Grundsteuerwert.

Prof. Seer stellt hierzu fest, dass anders als im ErbStG nicht die tatsächliche Nettokaltmiete des Gebäudes, sondern eine typisierte Nettokaltmiete herangezogen werde.

Brockhoff ergänzt, dass dies daran liege, dass im ErbStG eine Bedarfsbewertung vorgenommen werde, während bei der Grundsteuer eine turnusmäßige Bewertung erfolge. Es würde prinzipiell einen erheblichen Aufwand bedeuten, die tatsächliche Nettokaltmiete bei der Grundsteuer zugrunde zu legen.

Prof. Seer stimmt ihr zu. Hieraus resultiere das Abwägungsproblem. Es sei fraglich, ob eine verfassungsrechtlich tolerable Abwägungsentscheidung gegeben sei. Um die Vollzugsfähigkeit des GrStG aufrecht zu erhalten, könne keine Ist-Bezugsgröße zugrunde gelegt werden. Die Typisierung stelle also einen Kompromiss dar. Die Frage sei aber, wie typisiert werde beziehungsweise welches Unterscheidungskriterium existiere.

Brockhoff führt dazu aus, dass die Nettokaltmiete vor allem nach der Gebäudeart, dem Alter des Gebäudes und den Ländern unterscheide. Nicht berücksichtigt werde allerdings die konkrete Lage. Für einen dennoch typisierenden Verkehrswert werde dann durch die Mietniveaustufen gegengesteuert. Die Stufen würden von einem Abschlag von -20 % bis zu einem Aufschlag von 40 % gehen und sich nach der Belegenheit in einer Gemeinde richten.

Nach *Prof. Seer* habe dies mit der Realität allenfalls annäherungsweise etwas zu tun. Seiner Ansicht nach führe dies dazu, dass die schlechteren Lagen ausgehend vom Verkehrswert eher höher und die besseren Lagen eher niedriger bewertet würden. Die Idee, nach Mietniveaustufen zu staffeln, komme dabei vom Wohngeld. Insofern könne man wohl jedenfalls nicht von Willkür sprechen. Man habe insoweit Wertungen des Sozialleistungsrechts in das System der Grundsteuer implementiert. Entscheidend sei aber die Frage, ob dies in der Abwägung mit einer (digitalen) Vollzugstauglichkeit des Rechts noch tolerabel sei. Sein Schüler und mittlerweile Kollege *Prof. Krumm* aus Münster scheine dies wohl in seinem Kommentar zur Grundsteuer noch zu tolerieren.

Brockerhoff führt aus, dass sie beim Bundesmodell derzeit noch unentschlossen sei. Mit Blick auf die Praktikabilität und die Ausgestaltung als Sollertragsteuer tendiere sie zu einer akzeptablen Typisierung.

Ein Teilnehmer merkt an, dass verfassungsrechtliche Zweifel aus den unterschiedlichen Situationen bzw. Lagen innerhalb einer Gemeinde resultieren können. Die Grundsteuer werde nämlich ausgehend von identischen Mietwerten berechnet.

Prof. Seer stimmt ihm zu. Die Unterschiede würden hingenommen. Allein über das Hebesatzniveau könne die jeweilige Kommune gegensteuern. Zu berücksichtigen sei in diesem Zusammenhang die Digitalisierungsfähigkeit des Rechts. Es würde sich etwa die Frage stellen, ob nicht innerhalb einer Gemeinde über den Mietspiegel gewisse Lageunterschiede berücksichtigt werden können. Dies wäre aus Gerechtigkeitsaspekten die erste Wahl. Er wirft die Frage auf, ob sich ein solcher Mietpreisspiegel (digital) vollzugsfähig einpflegen lassen ließe. Wenn dies nicht ginge, sei fraglich, ob das Gleichheitsdefizit so groß sei, dass eine Vergrößerung gleichwohl nicht vorgenommen werden dürfe. Wie auch *Frau Brockerhoff* sei er diesbezüglich unentschlossen. Es könne nicht sein, dass die Finanzverwaltung für konkrete Lagen im Einzelnen die konkrete Höhe des Mietpreisspiegels prüfen müsse. Seiner Ansicht nach käme es entscheidend darauf an, ob eine entsprechend Datenquelle unmittelbar zugriffsfähig sei und automatisiert eingepflegt werden könne.

Herr Niebuhr versteht die Entscheidung des BVerfG so, dass es bei dem Gebiet, in welchem die Gleichheit bestehen müsse, auf das gesamte Gebiet ankomme. Es komme also nicht nur auf das Gebiet innerhalb der Gemeinde an, sondern auf das Bundesgebiet bzw. die Bundesländer, die das Wertemodell anwenden. Innerhalb eines Gemeindegebiets komme es zudem (teilweise) auf die Bodenrichtwerte an. Dies

gewährleiste eine gewisse Individualisierung des Rohertrags. Zudem weist er darauf hin, dass es sich aus der Kombination von Bodenwert und Rohertrag – gerade in Innenstadtlagen – erhebliche Wertverzerrungen ergäben. Der Abzinsungsfaktor führe bei Ein- und Zweifamilienhäusern regelmäßig dazu, dass nur 30 % des Bodenwerts angesetzt würde, während bei einem neuen Mehrfamilienhaus nur 3 % des Bodenwerts angesetzt würde. Addiert mit dem Rohertrag komme man bei Letzteren dann oft auf Werte unter dem Bodenwert. Der Ertragswert liege dann unter dem Bodenwert. In diesen Fällen sei der Mindestwert anzusetzen, was 75 % des Bodenwerts entspreche (sog. Mindestwertgebieten). Der Abschlag von 25 % solle die fiktiven Abbruchkosten berücksichtigen. Dies führe zu abstrusen Ergebnisse, gerade wenn neben diesem Grundstück mit einem Mehrfamilienhaus ein unbebautes Grundstück liege, was mit dem vollen Bodenwert anzusetzen sei. Eine realisationsgerechte Bewertung liege insofern nicht vor. Aus seiner Sicht sei fraglich, ob Praktikabilitätsabwägungen diese Wertverzerrungen rechtfertigen können.

Prof. Seer stimmt Herrn Niebuhr zu. Bei den Gleichheitsaspekten sei jedoch ebenfalls zu berücksichtigen, dass Unterschiede zwischen den Gemeinden schon wegen des jeweiligen Hebesatzrechtes bestünden. Hierüber könne gerade entgegengesteuert werden, wenn die Bewertung zu hoch ausfiele.

Prof. Loose meldet sich zu Wort. Die spannende Frage sei, wie weit die Typisierung reiche. Die Regelung müsse praktikabel sein, weswegen eine genaue Wertfeststellung prinzipiell ausscheide, wobei aber auch eine hierhingehende Öffnungsklausel denkbar sei. Erst einmal komme es indes auf die einzelnen Typisierungskomponenten und deren mögliche Systemwidrigkeit an. Hierbei sei etwa auf den abgezinsten Bodenwert hinzuweisen. Dieser könne im Einzelnen zu erheblichen Wertverzerrungen führen. Eine weitere Systemwidrigkeit indiziere – so wie für Bochum – die grobe Einteilung der Wohnflächen. Trotz dieser Aspekte könnte zwar eine hinreichende Typisierung vorliegen. Wie Prof. Seer herausgestellt hat, komme es aber auf eine anderenfalls erhebliche Unpraktikabilität an.

Herr Asseth stellt die Frage, ab welcher Schwelle die Unterschiede innerhalb einer Gemeinde so groß seien, dass eine hinreichende Typisierung in eine Verfassungswidrigkeit umschlage.

Brockhoff gibt zu bedenken, dass eine harte Grenze für die Wertdifferenz nicht existiere. Im Bereich der Erbschaftsteuer sei das BVerfG von einer 20 %-Grenze ausgegangen. Prof. Hey habe in der öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss ferner die Auffassung vertreten, dass bei einem typisierenden Ertragswertverfahren die Grenze höher liegen müsse, etwa bei 30–40 %. Dies sei letztlich eine Abwägungsentscheidung innerhalb der Verhältnismäßigkeit.

Prof. Seer ist der Ansicht, dass die Nichtunterscheidung innerhalb eines Gemeindegebiets auf eine Gleichheitswidrigkeit hindeute. Zu relativieren sei diese Aussage aber, wenn es innerhalb eines Gemeindegebiets keine geeignete Einteilungsmöglichkeit der Grundstücke gebe, die auch digital abrufbar sei. Denkbar sei es etwa, im Wege einer RVO die Gemeinden zu verpflichten, die verschiedenen Gebiete in Zonen einzuordnen, die sich an Mietpreisspiegeln orientieren. Dabei wäre er aber für eine deutliche Vergrößerung. Fraglich sei die brauchbare Typisierung, die auch digitalisierungsfähig sei. Sein Postulat sei die strukturelle Gleichheit, die digitalisierungsfähig sei. Dies würde er als Rechtsprinzip in die Abwägung einbeziehen. Der Kipppunkt wäre aus seiner Sicht erreicht, wenn es eine Möglichkeit zur vollzugsfähigen Typisierung gebe, die zu einer deutlich höheren Gleichheit innerhalb eines Stadtgebiets führe.

Ein Teilnehmer merkt an, dass sich eine Ist-Wertfeststellung an der Anlage V und V der Steuererklärung orientieren könne.

Herr Dr. Ortwald bezweifelt dies. Seiner Erfahrung nach wäre die Datenquelle nicht belastbar genug, um eine gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen.

Herr Dr. Peus weist auf den Umstand hin, dass sich die prozentuale Wertveränderungen zwischen einzelnen Gemeinden in NRW zum Teil erheblich unterscheiden würden. Bspw. habe sich bei einem seiner Objekte in Bochum der Wert um 280 % verändert.

Nach *Prof. Seer* werde der Kämmerer der Stadt Bochum – soweit die Wertveränderungen strukturell so hoch ausfielen – zu prüfen haben, ob sie dem durch eine Verringerung des Hebesatzes entgegenwirke.

Brockhoff fährt mit der Abgrenzung von Ertrags- und Sachwertverfahren fort und spricht die sich hieraus ergebenden verfassungsrechtlichen Probleme an. Der Gesetzgeber habe sich dafür entschieden, neben dem Ertragswertverfahren auch das Sachwertverfahren hinzuziehen. Dem Grunde nach stelle dies kein Problem dar, da der

Gesetzgeber nach dem BVerfG zwei verschiedene Maßstäbe ansetzen dürfe. Das BVerfG habe sogar festgestellt, dass dies teilweise zur Sicherstellung einer realitätsgerechten Bewertung notwendig sei. Laut der Gesetzesbegründung stelle das Sachwertverfahren nur einen Auffangtatbestand dar. Nach *Brockerhoff* liege das Problem aber darin, dass das Sachwertverfahren mehr als nur ein Auffangtatbestand sei. Dies liege an den sog. gemischt-genutzten Grundstücken. Sie stellt sodann die Grenzen vor, ab wann ein gemischt-genutztes Grundstück vorliegt (s. Folie 28 ihrer Präsentation). Dies sei bei einer Wohnnutzung von $\leq 80\%$ der Fall. Dann werde das Grundstück nach dem Sachwertverfahren bewertet. In der Praxis dürfte allerdings eine Vielzahl von Grundstücken hiervon betroffen sein. Als Beispiel nennt sie etwa eine Immobilie in der Kölner Innenstadtlage mit einem gewerblichen Geschäft im Erdgeschoss. Es erfolge insofern eine Verlagerung zum Sachwertverfahren. *Brockerhoff* erläutert in diesem Zusammenhang noch einmal das Sachwertverfahren (s. Folie 17 ihrer Präsentation).

Prof. Seer sieht dies ebenfalls als Problem, weil dieser Umstand zu erheblichen Unterschieden in der Wertermittlung führen könne. Dies sei allerdings abhängig vom Einzelfall. Dies sei aus seiner Sicht recht willkürlich. Vor allem die 80 %-Grenze und das Alles-oder-nichts-Prinzip halte er für willkürlich, weil die verbleibende überwiegende Wohnnutzung negiert würde.

IV. Äquivalenzmodelle

Sodann wendet sich *Brockerhoff* den vom Bundesmodell abweichenden Ländermodellen zu. In Bayern, Hamburg, Niedersachsen und Hessen handele es sich hierbei um Äquivalenzmodelle, die sich im Einzelnen aber noch unterscheiden würden. Die Modelle und Unterschiede stellt *Brockerhoff* im Folgenden vor (s. Folien 35 ff. ihrer Präsentation). Alle vier Modelle rechtfertigen sich – anders als das Bundesmodell – nach dem Äquivalenzprinzip. Demnach stelle die Fläche einen Indikator für die Inanspruchnahme kommunaler Infrastrukturleistungen dar. Der Landesgesetzgeber gehe prinzipiell davon aus, dass jemand mit einem großen Grundstück mehr Infrastruktur in Anspruch nehme als jemand mit einem kleinen Grundstück. *Brockerhoff* stellt diese Ansicht in Frage. Vielmehr könne man in die andere Richtung diskutieren. Eine Familie mit einem kleinem Grundstück ohne Garten werde bspw. häufiger Grünanlagen nutzen als eine Familie mit einem großen Grundstück und eigenem Garten. In der Literatur

werde aber vertreten, dass nur eine Rechtfertigung über das Äquivalenzmodell in Betracht komme. Bei einer Rechtfertigung über das Leistungsfähigkeitsprinzip und einer Grundsteuer als Sollertragsteuer würde die Grenze zu einer Vermögensteuer verschwimmen. Dennoch präferiere *Brockerhoff* eine Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip.

Prof. Loose merkt an, dass insbesondere in Bayern die Sorge groß gewesen sei, dass eine nicht am Äquivalenzprinzip orientierte Grundsteuer eine Blaupause für eine Vermögensteuer bilden könne.

Prof. Seer stimmt *Brockerhoff* zu. Die entscheidende Frage sei, was Äquivalenz bedeute. Ihn überzeuge die Ansicht von *Prof. Kirchhof* nicht, dass beim Äquivalenzprinzip größere Maßstäbe gelten würden als bei einer Rechtfertigung über das Leistungsfähigkeitsprinzip. *Prof. Seer* verstehe Äquivalenz als Leistung und entsprechende Gegenleistung (do ut des). Eine Steuer habe aber keine Gegenleistung. Do ut des passe deswegen nicht. Man müsse sich deswegen fragen, ob allgemeine Vorteile des Grundeigentümers gebe, die bislang nicht monetarisiert worden seien. *Brockerhoff* habe deswegen richtigerweise die Infrastruktur wie Straßen, Grünanlagen, Schulen etc. angesprochen. Fraglich sei dann aber, welche Anforderungen das Äquivalenzprinzip an die Ausgestaltung der Steuer stelle. Er wirft die Frage auf, ob einfach irgendwie Äquivalenzzahl gegriffen werden könne, die mit einer Grundstücksfläche multipliziert werde und zwischen Wohngrundstücken und anderen Grundstücken differenziere. Er verneint dies. Ein solcher Indikator sei seiner Ansicht nach willkürlich. Ferner stimmt er *Brockerhoff* dabei zu, dass die Größe des Grundstücks nichts über die Nutzung von Infrastruktur aussage. Er könne keine Korrelation zwischen der Nutzungsäquivalenz und der Bemessungsgrundlage feststellen. Seiner Ansicht nach sei die Besteuerung deswegen nicht folgerichtig. Das Folgerichtigkeitsgebot beschränke sich in diesem Zusammenhang nämlich gerade nicht auf Steuern. Er weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass es in der Literatur teilweise ein anderes Verständnis von Äquivalenz gebe. *Volker Freund* verstehe die Äquivalenz insofern nicht als eine Nutzen- sondern als eine Kostenäquivalenz. Demnach dürfe eine Gemeinde die Kosten, die sie benötige, irgendwie umlegen. *Prof. Seer* könne dies nicht nachvollziehen, da es sich um rein fiskalische Erwägungen handle. Die abweichenden Einzelheiten bei den Modellen in Hamburg, Niedersachsen und Hessen würden seiner Ansicht nach nichts an dem Strukturfehler des Äquivalenzprinzips im Ausgangspunkt ändern. Eine Rechtfertigung würde allenfalls in Betracht kommen, wenn man die Anforderungen an den

Gleichheitssatz ganz niedrig ansetze und dem Gesetzgeber einen ganz weiten Gestaltungsspielraum zugestehe. *Prof. Seer* wirft sodann die Frage auf, ob man die am Äquivalenzprinzip orientierte Grundsteuer als Einwohnersteuer begreifen könne. Jeder Einwohner der Gemeinde habe insofern einen Nutzen der Infrastruktur, der nicht gesondert abgegolten werde. Man könne den Grundstückeigentümer dann als eine Art „Steuereinsammler“ verstehen. Man müsse dann einen Maßstab heranziehen, der etwa an die Zahl der Wohneinheiten in einer Gemeinde anknüpfe. Dann wäre die Grundsteuer auf Überwälzung die Einwohner angelegt und eine Nutzenäquivalenz könne gewissermaßen hergeleitet werden. Nach *Prof. Seer* wäre es zulässig, eine solche Äquivalenz abzubilden. Derzeit sei das Konzept aber nicht hierauf ausgerichtet.

Herr Niebuhr meldet sich zu Wort. Anknüpfungspunkte bei den Äquivalenzmodellen sei die Wohn- und die Grundstückfläche. Problematisch sei, dass sich die Berechnung der Wohnfläche – jedenfalls in Niedersachsen – nicht aus dem Gesetz ergebe. Es obliege jedem Steuerpflichtigen, die richtige Wohnfläche anzugeben. Seiner Ansicht nach könne hierin ein strukturelles Vollzugsdefizit gesehen werden.

Prof. Loose gibt zu bedenken, dass das Hamburger Modell nur die Stadt Hamburg als Stadtstaat betreffe. Dies könne eventuell einen Unterschied bei der verfassungsrechtlichen Würdigung machen.

V. Bodenwertmodell

Anschließend wendet sich *Brockerhoff* dem Bodenwertmodell zu, für welches sich Baden-Württemberg als einziges Land entschieden habe. Die Grundsteuer richte sich dabei nur nach dem Bodenwert, den auch das Bundesmodell für unbebaute Grundstücke heranziehe (s. Folie 45 ihrer Präsentation). Dieses Modell lasse die Gebäude außen vor. Der Landesgesetzgeber rechtfertige das Modell vornehmlich mit seiner Einfachheit.

In der Literatur werde das Modell vor allem deshalb kritisiert, weil sich der Gesetzgeber parallel an zwei Belastungsgründen, nämlich dem Äquivalenzprinzip und dem Leistungsfähigkeitsprinzip, orientiere. Nach *Brockerhoff* könne man aber gewissermaßen beide Prinzipien miteinander verknüpfen. Der sich am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierende Sollertrag könne wertbezogen ein Indikator dafür sein, ob man äquivalenztheoretisch kommunale Infrastruktur in Anspruch nehme. Dies unterscheide das Bodenwertmodell von den zuvor dargestellten Äquivalenzmodellen, weil die Begründung

Letzterer keine wertbezogene Bemessung zugrunde läge. *Brockerhoff* sehe keine verfassungsrechtlichen Hindernisse an den parallelen Belastungsentscheidungen.

Prof. Seer ergänzt, dass in Baden-Württemberg das Äquivalenzprinzip nicht mit der Inanspruchnahme von Leistungen durch die Einwohner begründet werde. Vielmehr werde darauf abgestellt, dass der Wert eines Grundstücks von externen Umständen, wie z.B. Lage, Anbindung, etc., abhängt. Diese statistisch nachweisbare Nutzenäquivalenz sei der äquivalenztheoretische Ausgangspunkt. Der Gesetzgeber gehe dabei von einer Vollziehbarkeit aus, weil mit den Bodenrichtwerten tendenziell verfügbare Größen zur Verfügung stünden. Gleichzeitig erkenne der Gesetzgeber eine Steigerung objektiver Leistungsfähigkeit darin, dass der Grund und Boden an Wert gewinne. In der Literatur werde dieser Ansatz kritisiert, weil ausgehend von der Leistungsfähigkeit das Gebäude erfasst werden müsse. Teilweise gebe es Autoren, die die Eigenschaft als Grundsteuer verneinen, weil allein an den Boden angeknüpft werde. Historisch werde man aber antworten müssen, dass die klassische Form der Grundsteuer die Bodensteuer sei. Die Gebäudesteuer sei eine Erweiterung dessen. Man sei deswegen auch bei der Nichtbesteuerung des Gebäudes aus Sicht von *Prof. Seer* im Typus der Grundsteuer. Man könne allenfalls gleichheitsrechtliche Probleme ausmachen, weil das Grundstück mit einem darauf stehenden Gebäude tendenziell höherwertig sei. Allerdings sei der Gesetzgeber wohl nicht daran gehindert, sich auf eine Bodensteuer zu beschränken. Verfassungsrechtlicher Maßstab sei dann auch nur dasjenige, was hiermit erfasst werden solle. Aus der Zusammenschau mit der Äquivalenz passe die Einbeziehung des Gebäudes ebenfalls nicht, weil die Wertsteigerung des Gebäudes überwiegend von eigenen Investitionen abhängt und nicht externen Einflüssen. Aufgrund der Vollzugsfähigkeit überzeuge ihn das Bodenwertmodell noch am ehesten. Einziges Problem sei, dass die Bodenrichtwerte die Verkehrsfähigkeit nicht gemeinhin richtig abbilden würden. Deswegen habe *Prof. Seer* im Rahmen einer Gutachtertätigkeit empfohlen, einen Gegenbeweis zuzulassen. Das Land Baden-Württemberg habe hierfür eine interessante Lösung gefunden. Ein Gegenbeweis sei demnach zulässig, wenn der Verkehrswert 30 % unter dem typisierten Bodenrichtwerte liege. Es existiere also ein Unsicherheitsgröße von 30 %, die – wie schon von *Brockerhoff* angesprochen – außerhalb einer Bedarfsprüfung über den vom BVerfG noch als vertretbar empfundenen 20 % liegen dürfe. Zu untersuchen sei, ob diese Grenze noch tolerabel sei. *Prof. Seer* kritisiert zudem, dass bei den Bundesfolgeländern keine Escape-Klausel vorhan-

den sei. Der Gesetzgeber wolle eine solche trotz des in § 198 BewG für die Erbschaftsteuer vorgesehenen Gegenbeweises nicht einführen, weil die Grundsteuer zu viele Fälle erfasse. Es sei fraglich, ob dieser Aspekt für eine hinreichende Rechtfertigung ausreiche.

Dr. Peus stellt die Frage, wie der Bodenrichtwert bei einer Vorder-/Hinterland-Rechnung zu berücksichtigen sei. Seiner Ansicht nach könne das Finanzamt nicht den Wert des Vorderlands auf das gesamte Grundstück beziehen.

Nach *Prof. Seer* dürfe die Gestaltung der entsprechenden Zone so nicht vorgenommen werden. Man müsse wohl zwischen dem Vorder- und Hinterland unterscheiden.

Nach *Herrn Niebuhr* sei eine Anpassung nach dem geltenden Recht prinzipiell nicht möglich, sofern die Zone das gesamte Grundstück umfasse. Der Bodenrichtwert werde nur angepasst, wenn der Entwicklungsstand abweiche.

Prof. Loose spricht noch einmal die Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren Verkehrswerts an. Das Bundesmodell sehe dies nicht vor. Im Allgemeinen werde aber darüber hinweg gegangen, dass der II. Senat des BFH zu den alten Einheitswerten, wo dies ebenfalls nicht möglich gewesen sei, die Berücksichtigung eines niedrigeren gemeinen Werts aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung zugelassen habe. Diese Rechtsprechung sei erst jüngst auf zwei Fälle im aktuellen BewG angewendet worden, wo ebenfalls kein Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts möglich gewesen sei. In beiden Entscheidungen sei ausgeführt worden, dass das Übermaßverbot die Berücksichtigung eines niedrigeren Wertes erfordere, wenn im BewG so weitgehend typisiert werde. Der II. Senat des BFH habe einen Abweichungsmaßstab von 40 % aufgestellt. Man werde darüber nachdenken müssen, ob diese Rechtsprechung auf die Neuregelungen anzuwenden seien.

Herr Niebuhr findet, dass eine Escape-Klausel sinnvoll sei. Er glaube aber nicht, dass der Nachweis durch eine von Prof. Loose angesprochene Auslegung möglich sei bzw. die Rechtsprechung übertragbar sei. Das BVerfG habe entschieden, dass eine solche Klausel dem Gesetzgeber nicht gegen seinen Willen aufgedrängt werden könne. Zudem solle gerade nicht der gemeine Wert ermittelt werden, sondern ein objektivierter Wert, gewissermaßen eine Durchschnittswertspanne.

Prof. Loose erwidert, dass er das erste Argument nicht für zwingend halte. Den zweiten Punkt finde er gewichtig. Er weist dennoch darauf hin, dass die ursprüngliche Rechtsprechung des II. Senats zum Einheitswert ergangen sei. Dieser sei ebenfalls nicht mit dem gemeinen Wert gleichzusetzen gewesen.

Prof. Seer wirft mit Blick auf das kommende Seminar die Frage auf, wie das gesetzeskonforme Zustandekommen des Bodenrichtwerts geprüft werden könne. Es gehe also um die Überprüfung des Gutachterausschusses. Diese Aspekte wolle er aber erst im kommenden Bochumer Steuerseminar diskutieren. Referent werde dann Herr Niebuhr zu dem Thema der Bodenrichtwerte in der steuerlichen Bewertung sein. Frau Brockerhoff dankt er für ihren Vortrag. Damit beendet er das heutige Seminar.