



Kurzstellungnahme zum Referentenentwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz

Am 9. April legte der Bundesfinanzminister den Referentenentwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz (nachfolgend: GrStRG-E) vor, der sehr zeitnah ins Bundeskabinett eingebracht werden soll. Die geplante Grundsteuer B orientiert sich am Wert des Bodens und des aufstehenden Gebäudes. Die wirtschaftlichen, sozialen und planerischen Wirkungen einer solchen verbundenen Grundsteuer wurden in der Fachliteratur bereits breit erörtert. Die vorliegende Kurzstellungnahme bezieht sich daher auf rechtliche und technisch-administrative Aspekte. Auch die Änderungsvorhaben, welche die Grundsteuer A (land- und forstwirtschaftliche Betriebe) betreffen, werden nicht thematisiert.

1. Hintergrund

Hintergrund ist das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10. April 2018, das eine Neuregelung bis Ende dieses Jahres forderte – die dann im Zeitraum von fünf Jahren umgesetzt werden muss (BVerfG 2018, Rz. 167–179). So lange können die gegenwärtig noch geltenden Einheitswerte noch als Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer herangezogen werden (BVerfG 2018, Tenor, Nr. 1; Rz. 97). Gelingt dies nicht, droht die Aussetzung der zweitwichtigsten kommunalen Steuer – zumindest dann, wenn die Gesetzgebungshoheit nicht in die Hand der Länder übergeht.

Der Gesetzgeber – so das Bundesverfassungsgericht – hat bei der Neuregelung einen weiten Spielraum. Die neuen Regeln für die Gestaltung der Bemessungsgrundlage müssen aber den Belastungsgrund der Steuer erfassen und die Relation der Wirtschaftsgüter realitätsgerecht abbilden (GrStRG-E, S. 87).

Der nunmehr vorliegende Gesetzentwurf kodifiziert das vom Bundesfinanzminister erstmalig am 29.11.2018 vorgestellte wertabhängige Modell (WAM), das im Rahmen von darauffolgenden Finanzministertreffen Anfang 2019 noch weiterentwickelt wurde. Im Kern handelt es sich um eine Modernisierung und Aktualisierung des derzeit geltenden Grundsteuersystems (a. A. Beck 2019); der Bundesfinanzminister bezweckt mit dem Gesetzentwurf ein „minimalinvasives“ Vorgehen, damit der Bund mit Blick auf Art. 105 Abs. 2, Art. 72 Abs. 2 und Art. 125a Abs. 2 GG die Gesetzgebungskompetenz beibehalten kann.

2. Belastungsgrund

Als Belastungsgrund nennt der neue Gesetzentwurf die Erfassung der objektiven Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners, die durch den Grundbesitz vermittelt wird. Indikator hierfür ist die durch den Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung, die durch den Sollertrag abgebildet wird

(GrStRG-E, S. 89). Das Bewertungsziel bzw. der Belastungsgrund sind folgerichtig umzusetzen. Für die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage folgt daraus, dass die Struktur der Grundsteuerwerte nicht ohne triftigen Grund von der Struktur der Verkehrswerte abweichen darf (Löhr und Kempny 2019, S. 538).

3. Umsetzung des Belastungsgrundes in den Bewertungsverfahren

Der Referentenentwurf umfasst Änderungen des Grundsteuergesetzes (nachfolgend: GrStG-ÄE) und des Bewertungsgesetzes (nachfolgend: BewG-ÄE). Die Verfahren zur steuerlichen Wertermittlung sind im Referentenentwurf stark an diejenigen der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) angenähert. Hieraus erwächst eine hohe Komplexität, die man jedoch über die Fortschritte in der Digitalisierung und der Verschneidung von Daten der Steuer- und Katasterverwaltung aufzufangen hofft. Allerdings soll die erste Hauptfeststellung schon zum 1.1.2022 stattfinden (Begr. GrStRG-E, S. 93); die Umsetzung dieses Zeitplans dürfte mit den Fortschritten der Digitalisierung von Finanz- und Katasterverwaltung abhängen (hierzu: Begr. GrStRG-E, S. 88).

Im Gesetzentwurf stellt das vereinfachte Ertragswertverfahren nach dem Vorbild der ImmoWertV auch das Regelverfahren für die steuerliche Bewertung dar. Anders als nach der ImmoWertV werden dabei jedoch auch beispielsweise selbstgenutzte Einfamilienhäuser, also Nicht-Renditeobjekte, nach dem Ertragswertverfahren bewertet (§ 250 Abs. 2 i.V.m. §§ 252 bis 257 BewG-ÄE). Das Auffangverfahren, das v.a. bei Nichtwohngrundstücken Anwendung finden soll, für die sich keine (üblichen) Mieten ermitteln lassen, ist das ebenfalls an der ImmoWertV orientierte, aber vereinfacht anzuwendende Sachwertverfahren (§ 250 Abs. 3 und 4 i.V.m. §§ 258 bis 260 BewG-ÄE).

Das Ertragswertverfahren ist wie nachfolgend dargestellt aufgebaut:

	jährlicher Rohertrag (§ 254 BewG, Anlage 39 zum BewG)
./.	nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten (§ 255 BewG, Anlage 40 zum BewG)
=	jährlicher Reinertrag (§ 253 Absatz 1 BewG)
X	Vervielfältiger / Barwertfaktor (§§ 253 Absatz 2, 256 BewG, Anlage 37, 38 zum BewG)
=	Barwert des Reinertrages (§§ 252, 253 BewG)

+	abgezinster Bodenwert (§ 257 BewG, Anlage 41 zum BewG)

=	Grundsteuerwert (§ 252 BewG)

Unterschiede in den Immobilienwerten im Raum ergeben sich v.a. aufgrund von Unterschieden in den Bodenwerten: Die unterschiedliche Miete zwischen München und dem bayerischen Wald ergibt sich v.a. aufgrund der unterschiedlichen Wertigkeit der Standorte, nicht so sehr aufgrund von Unterschieden in der Gebäudesubstanz. Auch die Entwicklung der Immobilienwerte über die Zeit hinweg hängt primär von der Entwicklung der Bodenwerte ab (Knoll et al. 2017).

Diese lagebedingten Bodenwertdifferenzen bildet das Ertragswertverfahren *grundsätzlich*

- während der Nutzungsdauer des Gebäudes über die Unterschiede in den Mieten und
- nach Ablauf der Nutzungsdauer des Gebäudes über die Unterschiede im abgezinster Bodenwert ab.

Bei den letztgenannten Bodenwerten wird auf die Bodenrichtwerte zurückgegriffen (§ 196 BauGB). Ein Problem hierbei stellen die Unterschiede in der Ermittlungsmethodik der Gutachterausschüsse dar. Zum Beispiel: Manche Gutachterausschüsse stellen beispielsweise die Bodenrichtwerte mit Blick auf die wertrelevante Geschossflächenzahl normiert dar, manche nicht. Einige Gutachterausschüsse haben sehr engmaschige Bodenrichtwertzonen, andere wieder nicht. M.a.W.: Die ausgewiesenen Bodenrichtwerte sind über die Republik hinweg oftmals wenig vergleichbar. Sie bedürfen grundsätzlich der Vereinheitlichung – und dies setzt wiederum eine Einschränkung der Länderzuständigkeit und mehr Kompetenzen für den Arbeitskreis der Oberen Gutachterausschüsse (AK OGA) voraus. Andererseits kommt es bei der vom Bundesverfassungsgericht angemahnten realitätsgerechten Abbildung auf die Belastungsstruktur innerhalb der Kommune an, und nicht auf diejenige zwischen unterschiedlichen Kommunen. Solange die Methodik für die Ermittlung und Ausweisung der Bodenrichtwerte innerhalb derselben Kommune dieselbe ist, sind die genannten Probleme daher vorläufig tolerierbar (sie müssen allerdings z.B. mit Blick auf die Aufteilung des Grundsteueraufkommens auf mehrere Gemeinden angegangen werden, s. Begr. GrStRG-E, S. 95).

Was die Mieten angeht, so wird bei Wohngrundstücken

- hinsichtlich des Niveaus (zwischen den Gemeinden) auf die aus dem Mikrozensus des Statistischen Bundesamtes abgeleiteten durchschnittlichen Nettokaltmieter je Quadratmeter Wohnfläche zurückgegriffen. Diese werden für jedes Bundesland nach drei Grundstücksarten, drei Wohnflächengruppen und fünf Baujahrgruppen unterschieden (Begr. GrStRG-E, S. 126, zu § 254 Abs. 2 BewG-ÄE) und dann noch nach Mietniveauunterschieden zwischen den Gemeinden eines Landes modifiziert (Begr. GrStRG-E, S. 126, zu § 254 Abs. 2 BewG-ÄE);
- bezüglich der Belastungsstruktur innerhalb der Gemeinde wird bei großen Großstädten ab 600.000 Einwohnern noch ein zweifach gestaffelter „Metropolenzuschlag“ in Abhängigkeit vom Bodenrichtwert vorgenommen (Begr. GrStRG-E, S. 126, zu § 254 Abs. 2 BewG-ÄE).

3

Bei Wohngrundstücken soll durch diese pauschalisierenden Ansätze für den Steuerpflichtigen die Steuererklärung vereinfacht werden. Die Vorgehensweise wird in der Begründung des Gesetzentwurfs an einem Beispiel für München illustriert (s. Begr. GrStRG-E, S. 124, zu § 252 BewG-ÄE):

Einfamilienhaus in München: Baujahr 2002, Wohnfläche 150 Quadratmeter, Bodenrichtwert 2.000 EUR

Ermittlung der monatlichen Nettokaltmiete			EUR/m ²
	gesetzlich normierte durchschnittliche Nettokaltmiete für Bayern (Anlage 39 zum BewG, Teil I)		7,24
+	Zuschlag für München nach der Mietniveaustufe VI (Anlage 39 zum BewG, Teil II)	32,50%	2,35
	Zwischensumme		9,59
+	Mietniveauezuschlag Großstadt (Anlage 39 zum BewG, Teil III)	10,00%	0,95
	monatliche Nettokaltmiete		10,54

Die ersten beiden Schritte beziehen sich also nur auf das Mietniveau: Für Bayern ergibt sich also eine amtlich ermittelte Durchschnittsmiete von 7,24 EUR/m². Dieser Ansatz wird mit Blick auf München modifiziert: Die Stadt wird innerhalb Bayerns in die höchste Mietstufe eingeordnet und erhält einen Zuschlag von 32,50 Prozent. Zusätzlich wird noch einmal angesichts des Bodenrichtwertes ein lagespezifischer Zuschlag von 10 Prozent vorgenommen.

Allerdings wird Aufkommensneutralität angestrebt, was auf Bundesebene über eine entsprechende Absenkung der Steuermesszahlen und auf Gemeindeebene über eine Anpassung der Grundsteuerhebesätze erreicht werden soll. Es ist davon auszugehen, dass auch die einzelnen Kommunen an einer aufkommensneutralen Umstellung interessiert sind (alles andere würde für die jeweiligen Bürgermeister i.d.R. politischen Selbstmord bedeuten; s. auch Landsberg 2018, S. 169). Insoweit sind die Niveauadjustierungen zunächst einmal für die relative Belastung der verschiedenen Wohnimmobilien irrelevant. Hierbei kommt es primär auf die Wertstruktur an. Das angesetzte Mietniveau für die Wohnimmobilien ist allerdings mit Blick auf Belastungsverschiebungen zwischen Wohn- und Nichtwohnimmobilien bedeutsam.

Eine lagespezifische Differenzierung des Grundsteuerwertes zwischen den Wohngrundstücken innerhalb derselben Kommune wird – abgesehen vom auf die Restnutzungsdauer abgezinsten Bodenwert – lediglich durch den „Metropolenzuschlag“ erreicht; dieser gilt aber nur für die größten Städte und ist zudem mit seiner lediglich zweifachen Differenzierung (in Abhängigkeit von den Bodenwerten) ziemlich pauschal. An dieser Stelle werden die Grenzen der grundsätzlich zwar zulässigen Typisierbarkeit sicherlich schon strapaziert. Und: Die meisten Bundesbürger nicht in Berlin, Hamburg, München, Köln, Frankfurt am Main, Stuttgart und Düsseldorf. In diesen kleineren Kommunen gibt es keinen Mietniveauszuschlag; die entsprechende Differenzierung nach Lagen entfällt.

Nachfolgend wird die Konsequenz der diesbezüglich fehlenden Differenzierung am Beispiel einer saarländischen Mittelstadt (Saarlouis, ca. 35.000 Einwohner) dargestellt. Dabei werden zwei fiktive Einfamilienhäuser miteinander verglichen, die sich lediglich durch den Standort voneinander unterscheiden.

	Immobilie A	Immobilie B
Wohnfläche	120 m ²	
Grundstücksfläche	800 m ²	
Restnutzungsdauer	40 Jahre	
Bewirtschaftungskosten	21 %	
Liegenschaftszinssatz	2,50 %	
Bodenrichtwert	150 EUR/m ²	50 EUR/m ²
Nettokaltmiete	6,0 EUR/m ²	6,0 EUR/m ²

4

Steuerlich ist nun folgende Nettokaltmiete relevant:

Ermittlung der monatlichen Nettokaltmiete		EUR/m²
normierte durchschnittliche Nettokaltmiete für das Saarland		5,94
Abschlag Gemeindeebene für Saarlouis (Mietniveaustufe II)	- 10,00%	-0,59
Steuerlich anzusetzende Miete		5,35

Im Beispiel wird also fingiert, dass sich die für die Verkehrswertermittlung und die steuerliche Wertermittlung relevanten Daten allein durch den Mietansatz unterscheiden. Nachfolgend ist die Berechnung der Verkehrs- und Grundsteuerwerte für das Beispiel dargestellt:

Berechnung der Werte	Immobilie A		Immobilie B	
	Verkehrswert	Grundsteuerwert	Verkehrswert	Grundsteuerwert
Nettokaltmiete in EUR/m ²	6,00	5,35	4,50	5,35
Rohertrag	8.640,0	7.698,2	6.480,0	7.698,2
Bewirtschaftungskosten	-1.814,4	-1.616,6	-1.360,8	-1.616,6
Reinertrag	6.825,6	6.081,6	5.119,2	6.081,6
Vervielfältiger	25,10	25,1	25,10	25,1
Barwert Reinertr.	171.341,5	152.665,3	128.506,1	152.665,3
Abgezinster Bodenwert	44.691,7	44.691,7	14.897,2	14.897,2
Wert	216.033,2	197.357,0	143.403,4	167.562,5
Gerundet (auf 1.000 EUR)*	220.000,0	200.000,0	140.000,0	170.000,0
Relation Steuerwert zu Verkehrswert	91 %		121 %	
*Anmerkung:	Die steuerlichen Rundungsvorschriften werden vorliegend vernachlässigt.			

Der Grundsteuerwert von Immobilie A beträgt also 91 Prozent des Verkehrswertes, der Grundsteuerwert von Immobilie B 121 Prozent. Weil die Mietansätze (Wohnen) für diese Mittelstadt – wie für die weit überwiegende Anzahl der deutschen Kommunen – zwar noch Baujahr, Haustyp (EFH, ZFH etc.), Ort, aber nicht nach Lagen differenzieren, werden die Unterschiede im Bodenwert während der Nutzung der Immobilie ausgeblendet. Diese fehlende Differenzierung ist nicht mit dem Grundgedanken des Ertragswertverfahrens kompatibel, „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 verbleibt.“ (Begr. GrStRG-E, S. 92). Die Folge der mangelnden Lagedifferenzierung ist innerhalb der verschiedenen Klassen von Wohnimmobilien (EFH, ZFH etc.) eine regressive Belastungswirkung – lediglich nach Ablauf der Restnutzungsdauer fließt der Bodenwert ein, und dies nur in abgezinster Form. De facto handelt es sich um einen Kompromiss zwischen dem wertabhängigen und dem wertunabhängigen Modell (Flächenmodell, WUM). Allerdings liegen dem WUM und dem WAM vollkommen unterschiedliche Bewertungsziele zugrunde (Löhr 2019, S. 92-95), so dass ein Kompromiss systemfremd ist.

Insoweit ist die Vorgabe einer realitätsgerechten Bewertung, anders als in der Gesetzesbegründung (Begr. GrStRG-E, S. 120, zu § 249 Abs. 1 BewG-ÄE) behauptet, sicherlich nicht folgerichtig umgesetzt. Im o.a. Beispiel beträgt die Abweichung vom Verkehrswert für das lageschwächere Grundstück schon mehr als 20 Prozent und übersteigt damit schon die vom Bundesverfassungsgericht – allerdings für die Bedarfsbe-

wertung – aufgestellte Toleranzgrenze von 20 Prozent (BVerfG 2006, Rz. 55). Allerdings sind größere Abweichungen durchaus möglich. Eine Escape-Klausel ist dabei nicht vorgesehen; eine solche wäre auch eher angebracht, um erratische Abweichungen des Grundsteuer- vom Verkehrswert aufzufangen. Das oben dargestellte Grundproblem einer regressiven lagespezifischen Belastung ist aber ein systematisches, da sich die angesetzte niveauadjustierte Durchschnittsmiete unterhalb der üblichen Mieten für höherwertige und oberhalb der tatsächlichen Mieten für geringwertigere Immobilien bewegt. Eine Escape-Klausel wäre schon deswegen unangemessen, weil Schwellen zu definieren wären, ab denen diese überhaupt greift – unterhalb der betreffenden Schwellen würden die dargestellten regressiven Verteilungswirkungen aber eben systematisch zum Zuge kommen. Dementsprechend wäre dringend anzuraten, eine Differenzierung der Mieten nach dem Vorbild des „Metropolenzuschlages“ generell vorzunehmen – und zwar in feinerer Abstufung, als dies mit dem „Metropolenzuschlag“ geschehen soll.

Für Nichtwohnmobilien wird hingegen im Ertragswertverfahren die tatsächlich gezahlte bzw. eine übliche Miete angesetzt (Begr. GrStRG-E, S. 126-127, zu § 254 Abs. 2 BewG-ÄE); hier schlagen also die Bodenwertunterschiede während der Laufzeit durch. Ähnliches gilt für diejenigen Nichtwohnmobilien, die nach dem Sachwertverfahren berechnet werden; hier kommt es über Wertzahlen zu einer typisierten Marktanpassung. Hinsichtlich der abzusehenden Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Bruttogrundflächen bei den letztgenannten Immobilien ist jedoch hier eine Escape-Klausel wünschenswert (s. unten, Abschnitt 6.).

Über die Gründe, warum die Bodenwertunterschiede während der Nutzungsdauer der Immobilie bei Wohnimmobilien anders als bei Nichtwohnmobilien zu einem erheblichen Teil ausgeblendet werden, erfährt man im Gesetzentwurf nichts – obwohl diese auf der Hand liegen: Eine zu starke Verteuerung des Wohnens in guten Lagen soll vermieden werden. Allerdings dürfte es schwierig zu begründen sein, weswegen man eine entsprechende Differenzierung in Großstädten über 600.000 Einwohnern vornimmt, wo es zu einer signifikanten Mehrbelastung kommen kann, und umgekehrt dort unterlässt, wo das bezahlbare Wohnen durch eine mögliche steuerliche Mehrbelastung ohnehin kaum gefährdet. Für die Mieter sind dabei übrigens die absoluten Veränderungen von primärem Interesse. Im Übrigen ist in § 15 Abs. 3 GrSt-ÄE eine reduzierte Steuermesszahl für die Versorgung mit günstigem Wohnraum vorgesehen.

4. Mindestwert für bebaute Grundstücke

Nach § 251 BewG-ÄE darf der für ein bebautes Grundstück anzusetzende Wert nicht geringer sein als 75 Prozent des Wertes, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück zu bewerten wäre. Unbebaute Grundstücke werden sachgerecht über den Bodenrichtwert bewertet (§ 247 Abs. 1 BewG-ÄE). Der Abschlag von 25 Prozent kann in Fällen der Unterausnutzung von Grundstücken angemessen sein; entsprechend der Gesetzesbegründung sollen jedoch Freilegungskosten in Liquidationsfällen abgebildet werden, wenn der nicht abgezinste Bodenwert ohne Berücksichtigung der Freilegungskosten den im Ertragswertverfahren ermittelten Wert erreicht oder übersteigt (Begr. GrStRG-E, S. 123, zu § 251 BewG-ÄE). In einer Spitzenlage einer hochpreisigen Stadt bedeutet ein Abschlag von 25 Prozent jedoch in absoluten Eurobeträgen eine vielfach höhere Berücksichtigung dieser Kosten im Vergleich zu einer peripheren Lage, die angesichts der wesentlich geringeren tatsächlichen Kostendifferenzen kaum zu rechtfertigen ist. Es stellt sich die Frage, ob an dieser Stelle die Grenzen der Typisierung nicht überschritten sind und dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch Genüge getan wird. Gerade Fälle der Freilegung sollten anders behandelt

werden: Denkbar wäre eine Orientierung an bestimmten Absolutbeträgen pro Quadratmeter mit regionalspezifischen Auf- und Abschlägen. Im Übrigen könnte auch daran gedacht werden, in Ergänzung zur Grundsteuer C (Mobilisierung unter- und ungenutzter Grundstücke als Lenkungszweck, s. Abschnitt 11. unten) gänzlich auf Abschläge zu verzichten und den Bodenrichtwert als Mindestwert heranzuziehen; durch eine solche Lenkungs Komponente wäre ausnahmsweise einmal eine Vereinfachung erreicht. Dies gälte es aber in der Gesetzesbegründung deutlich zu machen, weil es sich insoweit um eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips handeln würde, die einer Rechtfertigung bedarf.

5. Ergänzende Regelungserfordernisse

Es bleibt also festzuhalten: Um das Gesetzesvorhaben rechtssicher zu machen, gälte es nachzusteuern. Entgegen einiger Meinungen, die in der Presse zum Ausdruck kamen, ist bei Wohnnutzungen dabei keineswegs eine Abschwächung der Differenzierung nach Lagen angebracht – das Gegenteil ist der Fall. Die Differenzierung könnte vorgenommen werden, indem der lagespezifische Zuschlag verallgemeinert und verfeinert wird, und sich nicht nur auf Metropolen beschränkt.

Es sind jedoch noch weitere Regelungserfordernisse zu nennen, die allerdings größtenteils auf der untergesetzlichen Ebene (Aktualisierung der Richtlinie für die Bewertung des Grundvermögens, BewRGr) erfolgen könnten (und vermutlich auch werden):

- Im Ertragswertverfahren ist die Wohn- oder Nutzfläche anzusetzen. Im untergesetzlichen Regelwerk wäre darzustellen, wie diese für steuerliche Zwecke genau zu berechnen sind (dabei bietet sich für die Wohnfläche der Rückgriff auf die Wohnflächenverordnung an).
- Auch bei Nichtwohnmobilien, die im Sachwertverfahren zu bewerten sind, muss eine Flächenberechnung vorgegeben werden.
- Ein weiteres Problem stellt die Restnutzungsdauer dar, die lt. Entwurf bei Renovierungen etc. gegebenenfalls „entsprechend“ anzupassen ist (Begr. GrStRG-E, S. 125, zu § 253 Abs. 2 und S. 131, zu § 259 Abs. 4 BewG-ÄE). Hier sind eine Vielzahl von Fällen möglich (Umbauten, Anbauten, Aufstockungen etc.), die ebenfalls zumindest in Gestalt von Fallbeispielen in den BewRGr zu illustrieren wären; eine abschließende Berechnungsvorschrift erscheint hier schwer möglich.

Schließlich ist auch noch eine Escape-Klausel empfehlenswert (s. unten, Abschnitt 6.).

6. Potenzielle Streitbefangenheit, Escape-Klausel

Streitbefangen dürften v.a. sein

- Der Ansatz der „üblichen Miete“ bei Nichtwohnmobilien, die im Ertragswertverfahren bewertet werden;
- Die Ermittlung der zutreffenden Bruttogrundfläche bei Nichtwohnmobilien, die im Sachwertverfahren ermittelt werden – dies gilt unabhängig von der Existenz einer steuerlichen Vorschrift allein aus tatsächlichen Gründen (z.B. die Problematik der Absonderung von Betriebsvorrichtungen);
- Die Behandlung von separat nutzbaren Teilflächen;
- Die fehlende Berücksichtigung „besonderer objektspezifischer Grundstücksmerkmale“, die von erheblicher Relevanz für den Verkehrswert sein können; man denke nur an Kontaminationen von Wohngrundstücken (Begr. GrStRG-E, S. 124, zu § 252 BewG-ÄE).

Die Behandlung derartiger Konstellationen wird man zwar in aktualisierten BewRGr beispielhaft darstellen, aber nicht abschließend regeln können. Aus diesem Grunde bietet sich – wie oben bereits erwähnt – eine Escape-Klausel an. Diese sollte trotz der damit einhergehenden weiteren Verkomplizierung in Kauf genommen werden. Ohnehin sollte die Escape-Klausel erst ab einer entsprechend hohen Schwelle (gemessen in der prozentualen Differenz zwischen Verkehrs- und Grundsteuerwert) zur Anwendung kommen, so dass sie nur vereinzelte grobe Abweichungen auffängt. Die Erhöhung des Arbeitsaufwands für die Finanzverwaltung dürfte sich damit in Grenzen halten.

7. Verbleibende rechtliche Zweifel

Unabhängig von den o.a. Ergänzungs- und Adjustierungserfordernissen verbleiben noch weitere rechtliche Zweifel aufzuklären. Exemplarisch seien hier folgende Bedenken genannt:

- Die Bezugnahme auf die objektive Leistungsfähigkeit ist an die „Fundustheorie“ angelehnt, die viele Steuerrechtler als überholt betrachten. Die Grundsteuer wird so in die Nähe einer Sondervermögensteuer gerückt; die besondere Belastung einer bestimmten Vermögensart ist aber umstritten (Art. 3 Abs. 1 GG). Allerdings soll durch das GrStRG-E lediglich das noch geltende System aktualisiert werden; und vom Bundesverfassungsgericht wurde ja nicht der Belastungsgrund der derzeit geltenden Grundsteuer grundsätzlich in Zweifel gezogen.
- Zudem wird die Frage aufgeworfen, ob es zulässig ist, denselben Belastungsgrund (Leistungsfähigkeit) für verschiedene Steuern heranzuziehen: Die originäre Steuer, die die Leistungsfähigkeit erfassen soll, ist ja die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (Scheffler und Roith 2018).
- Teilweise wird bezweifelt, ob man tatsächlich mit dem vorliegenden Entwurf um eine Verfassungsänderung herumkommt. Schließlich gehen – so das Argument – ja vollkommen neue Elemente (v.a. Bodenrichtwerte) in das Gesetzesvorhaben ein (Beck 2019), so dass die Gesetzgebungskompetenz des Bundes keinesfalls so klar ist, wie im Gesetzentwurf dargestellt (Begr. Begr. GrStRG-E, S. 94).
- Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ist v.a. dann fraglich, wenn das Gesetzesvorhaben noch durch eine Öffnungsklausel ergänzt werden sollte, wie dies von der CSU und einigen Ländern gewünscht ist. Hier könnte sich das größte Hindernis für den Gesetzentwurf auftun.

Im Rahmen einer Kurzstellungnahme können die angerissenen Fragen nicht beantwortet werden; es ist jedoch ein offensiver Umgang hiermit zu empfehlen.

8. Öffnungsklausel

Öffnungsklauseln wären aus Sicht des (Wettbewerbs-) Föderalismus grundsätzlich bedenkenswert. Dagegen spricht eine mögliche Zersplitterung des Rechts; auch bestehen u.a. Wechselwirkungen mit anderen Steuerarten (z.B. § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG), die einer Neuregelung bedürften (Begr. GrStRG-E, S. 95-97). Das größte Problem dürften jedoch die Auswirkungen auf den Finanzausgleich darstellen: Wird die Grundsteuer nicht aus dem Finanzausgleich herausgenommen (was für sich genommen politisch und rechtlich schwierig durchzuführen sein dürfte), bleibt nur die Einigung auf ein Referenzmodell, auf dessen Basis der Finanzausgleich durchgeführt wird. Dieses würde wahrscheinlich das dargestellte WAM darstellen.

9. Verwaltungstechnische Folgeprobleme

Einigt man sich im Rahmen des Länderfinanzausgleichs auf das WAM als Referenzmodell, müssten diejenigen Länder, die von der Öffnungsklausel Gebrauch machen, pauschalisierende „Schattenveranlagungen“ durchführen, auf deren Basis der Finanzausgleich durchgeführt wird. Neben dem zusätzlichen Aufwand ergibt sich dabei v.a. das Problem, dass es zu keiner Kontrolle durch den Steuerpflichtigen kommt (der nicht unmittelbar von den Konsequenzen der „Schattenveranlagung“ betroffen ist). Zudem haben bestimmte Länder einen Anreiz, „zielgerichtete“ (Unter-) Bewertungen vorzunehmen. Dies könnte sie auch davon Abstand nehmen lassen, einer stärkeren Vereinheitlichung der Methoden der Bodenrichtwertermittlung, die mit Blick auf das Regelmodell dringend notwendig ist, zuzustimmen. Konkret müsste der Arbeitskreis der Oberen Gutachterausschüsse weitgehendere fachliche Befugnisse erhalten, was aber nur auf Basis einer Änderung der entsprechenden Bund-Länder-Verwaltungsvereinbarung (BMU 2016) oder des Baugesetzbuches möglich ist. Es steht infrage, ob z.B. Bayern hier zustimmen würde. Scheitert eine solche stärkere Vereinheitlichung, steht auch die Verbesserung der Bodenrichtwerte als wichtiger Größe für die Grundsteuerwerte im Regelmodell WAM infrage.

Die Lösung dieser Problematik ist auch mit Blick auf die benötigte Zeit v.a. dann problematisch, wenn die skizzierten Aspekte im Paket verhandelt werden sollen.

10. Alternativen

Der Gesetzentwurf bzw. die Begründung hierzu sagt „Keine“. Dies ist angesichts der medienwirksam geführten Diskussion um Alternativen (z.B. wertunabhängiges Modell, Bodenwertsteuermodell) nicht nachvollziehbar und bedürfte einer näheren Begründung.

11. Grundsteuer C

Ergänzend will der Bundesfinanzminister noch einen „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken“ ins Kabinett einbringen. Es wird beabsichtigt, in Gebieten mit angespanntem Wohnungsmarkt baureife Grundstücke durch die Möglichkeit der Anlegung eines erhöhten Hebesatzes besser zu mobilisieren.

Dieser Entwurf ist von der Sache her gelungen – allerdings verbleiben auch hier Zweifel bezüglich der Gesetzgebungskompetenz des Bundes, wengleich diese im Gesetzentwurf behauptet wird.

12. Schlussbemerkungen

Der vorliegende Gesetzentwurf führt im Grundsatz das geltende System fort, aktualisiert es jedoch auf der Basis von Bewertungsverfahren, die der ImmoWertV angenähert sind. Ob der Vorschlag in der vom Bundesverfassungsgericht vorgegebenen Zeit umsetzbar ist, hängt sowohl vom politischen Prozess wie auch von den Digitalisierungsfortschritten der Kataster- und der Finanzverwaltung ab. Es gilt jedoch, die Entscheidung für ein wertorientiertes Grundsteuersystem konsequent umzusetzen. Diesbezüglich ist an einigen Stellen noch nachzusteuern, wenn das Reformvorhaben rechtssicher gestaltet werden soll. Ein –

politisches – Schlüsselproblem stellt die Frage dar, ob eine Öffnungsklausel eingeführt werden soll. Entscheidet man sich hierfür, wird sich wahrscheinlich eine Verfassungsänderung nicht vermeiden lassen.

Literatur

H.-J. Beck (2019): IVD zum Grundsteuerreformvorschlag: Keine Einigkeit, keine Rechtssicherheit, Stellungnahme vom 10.04.2019. Ivd: Grundsteuer: Alle Entwicklungen im Überblick. Online: <https://ivd.net/fachthemen/grundsteuer/?cn-reloaded=1>

BMU (2016): Bekanntmachung der Verwaltungsvereinbarung über die Zusammenarbeit auf dem Gebiet der amtlichen Grundstückswertermittlung vom 20. April 2016, Bundesanzeiger, 13. Mai 2016 (BAnzAT 13.05.2016 B2).

BverfG (2006): Urteil des Ersten Senats vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02.

BVerfG (2018): Urteil des Ersten Senats vom 18. Juli 2018 – 1 BvR 1675/16.

T. Hellmann (2003): Die Besteuerung des Privaten Grundeigentums – Ökonomische Analyse und steuersystematische Beurteilung bodenbezogener Steuerformen, Münster.

K. Knoll, M. Schularick, T. Steger (2017): No Price like Home: Global House Prices, 1870-2012. American Economic Review, Jg. 107, Heft 2, S. 331-353.

G. Landsberg (2018): Grundsteuer: Säule der kommunalen Selbstverwaltung. Wirtschaftsdienst (Zeitgespräch) 3, S. 166 – 169.

D. Löhr, S. Kempny (2019): Zur Grundsteuerreform: Grundzüge eines Bodenwertsteuergesetzes. DStR 57, H. 11, S. 537-543.

D. Löhr (2019): Grundsteuerreform: Abschaffung der Umlagefähigkeit. BetriebsBerater 3, S. 91-97.

DIE LINKE (2018): Reform der Grundsteuer, Positionspapier (Arbeitskreis III und AG Kommunalpolitik) vom 11.9.2018.

W. Scheffler, M. Roith (2018): Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, Berlin.

Kontakt:

Prof. Dr. Dirk Löhr

T: 06782 – 17 1324 oder 0172 – 623 9942

M: d.loehr@umwelt-campus.de

W: <http://clr.umwelt-campus.de/>