

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. (Notre Dame)

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht
Direktor des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht
Juristische Fakultät der Universität Augsburg

Verletzt das Grundsteuergesetz des Bundes das Grundgesetz?

Verfassungsrechtliches Gutachten

im Auftrag

des Bundes der Steuerzahler e.V.

und des Verbandes Haus & Grund Deutschland

Nur für den internen Gebrauch!

**Kein Nachdruck, keine
Weitergabe an Dritte, keine
Veröffentlichung erlaubt**

April 2023

Inhaltsverzeichnis

I.	Das Grundsteuergesetz des Bundes ist verfassungswidrig – Zusammenfassung in Thesen.....	3
II.	Das Bundesmodell und die vielstimmige verfassungsrechtliche Kritik	12
	1. Der Ausgangspunkt: die verfassungswidrigen Einheitswerte	12
	2. Die Grundsteuer und die Frage nach ihrem Belastungsgrund	13
	3. Die lange Reformdebatte – ein Bundesgesetz und fünf Ländergesetze	18
	4. Breite verfassungsrechtliche Kritik am wertorientierten Bundesgesetz.....	21
III.	Der kompetenzrechtliche Konstruktionsfehler des Bundesgesetzes	24
	1. Der Bund erließ das Gesetz auf Grundlage der alten Kompetenzordnung	24
	2. Die Verfassungsreform in den 1990er Jahren und die Fortgeltung von Bundesrecht ...	25
	3. Gleichwertige Lebensverhältnisse, Rechts- und Wirtschaftseinheit.....	26
	4. Konstruktionsfehler: Das Grundsteuergesetz schreibt die Einheitswerte fort.....	28
IV.	Kein erkennbarer Belastungsgrund – Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG	33
	1. Art. 3 Abs. 1 GG: Erkennbarer Belastungsgrund, realitätsgerechte Bewertung	33
	2. Der Rechtsbegriff des steuerlichen Belastungsgrundes	35
	3. Keine hinreichende Klarheit über den Belastungsgrund im Bundesgesetz.....	37
	4. Fehlendes grundsteuerliches Belastungssystem	39
V.	Kein eigenes Bewertungssystem – Unterscheidungsgebot, Typenbindung.....	43
	1. Das verfassungsrechtliche Unterscheidungsgebot von Steuern.....	43
	2. Steuerliche Typenbindung des Gesetzgebers	44
	3. Der Bewertungsansatz des Bundes greift strukturell in den Bereich anderer Steuern...	45
	4. Keine eigenständige Begründung und Bewertung der Grundsteuer	46
VI.	Absolut gesetzte Bodenrichtwerte – gleichheitswidriger Sonderweg.....	47
	1. Art. 3 Abs. 1 GG: Folgerichtigkeit, Gestaltungsraum des Gesetzgebers	47
	2. Steuerlicher Sonderfall: Bewertungssystem mit absolut gesetzten Bodenrichtwerten ..	49
	3. Die Bodenrichtwerte sind – wie der Begriff es ausdrückt – reine Richtwerte	50
	4. Gleichheitsverstoß: keine Korrektur fehlerhafter Bodenrichtwerte.....	52
VII.	Keine folgerichtige Bewertung, sondern ein halbherziges Mischsystem.....	57
	1. Das veränderte Ertragswertverfahren	57
	2. Der Bund nutzt seinen gesetzgeberischen Entscheidungsraum nicht	58
	3. Pauschalierte Nettokaltmieten, Restnutzungsdauer – maßgebliche Wertfaktoren werden gleichheitswidrig nicht berücksichtigt	59
	4. Alter der Gebäude – keine folgerichtige, sondern eine halbherzige Wertermittlung.....	61
VIII.	Das Grundsteuergesetz des Bundes verletzt die Freiheitsrechte	64
	1. Doppeltes freiheitliches Maß – enger grundsteuerlicher Belastungsraum	64
	2. Zahllast – Übermaßbesteuerung	66
	3. Freiheitsverstoß – der Bund hat ohne Grund ein kompliziertes Gesetz erlassen.....	67
	4. Unzumutbares Gesetz – vermeidbare überkomplizierte Mitwirkungspflichten	68
IX.	Grundgesetzwidriger steuerlicher Sonderweg – Ergebnisse	71

I. Das Grundsteuergesetz des Bundes ist verfassungswidrig – Zusammenfassung in Thesen

1. Die neue Grundsteuer hat die Zielgerade erreicht. Ab dem Jahr 2025 werden die reformierten Grundsteuergesetze angewandt (Art. 125b Abs. 3 GG). Das Bundesverfassungsgericht hat im April 2018 das geltende Grundsteuergesetz für verfassungswidrig erklärt. Dieses Gesetz nutzte weiterhin die Einheitswerte aus den 1930er Jahren, obwohl die Werte ersichtlich gleichheitswidrig waren. Die Parameter wurden in den östlichen Bundesländern seit dem Jahr 1935 und in den westlichen Ländern seit 1964 nicht fortgeschrieben. Der Bund hat in Reaktion auf die Entscheidung aus Karlsruhe Ende 2019 ein neues Grundsteuergesetz erlassen. In der parallel in Kraft gesetzten Verfassungsreform wurde dem **Bund** die nun **unbeschränkte Kompetenz** zugewiesen, die Grundsteuer neu zu regeln. Die **Bundesländer** können aber abweichende eigene Grundsteuergesetze erlassen (Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG).

2. Die Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen haben eigene Grundsteuergesetze in Kraft gesetzt. Der Regelungswille dieser fünf Bundesländer beruht auf **zwei maßgeblichen Mängeln des Bundesgesetzes**. Die Grundsteuer des Bundes orientiert sich am Verkehrswert von Grund und Boden. Doch ist *erstens* der Aufwand, diese Werte zu ermitteln, deutlich zu hoch und – so fährt die vielstimmige Kritik fort – leicht vermeidbar. Bereits vor Jahren hat der Bundesrat einer grundsteuerlichen Orientierung am Verkehrswert daher eine klare Absage erteilt (BR-Drs. 515/16, 35). *Zweitens* verletzt das Grundsteuergesetz des Bundes – wie ebenfalls vielfach eingewandt wurde – das Grundgesetz.

3. Das Bundesgesetz bewirkt aufgrund des Grundgesetzverstößes rechtswidrige grundsteuerliche Masseneingriffe. Die Verfassungsverletzungen drohen zudem, mit der Grundsteuer eine finanzielle Lebensader der Gemeinden zum Versiegen zu bringen. Dann würden sich schwierige Erstattungsfragen innerhalb der öffentlichen Hand stellen, wenn sich die Kommunen am Bund oder ihren Ländern schadlos halten wollen. Der Bund und die elf Länder, die das Bundesgesetz anwenden, müssen daher die Zeit bis zur Geltung des neuen Gesetzes im Jahr 2025 nutzen, um das Grundsteuerrecht in

das Maß der Verfassung zu führen. Diese **notwendige Reform** profitiert davon, dass in den vergangenen Monaten eine Fülle von Grundsteuerdaten erhoben wurde. Die **neuen Kenntnisse über die Grundsteuer** sind nun deutlich besser als die Informationen zur Zeit des Gesetzgebungsverfahrens. Die Verfassungsverletzungen durch das Bundesgesetz sind klarer zu erkennen und können besser korrigiert werden.

4. Die Grundsteuer belastet den inländischen Grundbesitz. Ihr Aufkommen steht den Gemeinden zu (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). In der Klarheit über diesen Steuergegenstand und die Ertragszuweisung ist der **Belastungsgrund** der Abgabe nicht abschließend geklärt. Die sog. „Fundustheorie“ rechtfertigt die Grundsteuer nicht. Auch weitere Begründungen wie eine durch das Grundvermögen vermittelte Leistungsfähigkeit oder der mögliche Nutzen des Grundbesitzes vermögen nicht zu überzeugen. Ohnehin unterscheiden sie den Belastungsgrund der Grundsteuer nicht hinreichend von dem der Vermögensteuer. Der Gesetzgeber würde sicheren verfassungsrechtlichen Boden betreten, wenn er die Grundsteuer – wie die Länder Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen – als **Äquivalenzabgabe** begründen und bemessen würde. Die Steuer würde dann neben Gebühren und Beiträgen für gemeindliche Angebote entrichtet, die den Grundbesitz erschließen, besser nutzbar machen und ihm daher zugutekommen, für Straßen, Kindergärten und Schulen, für Grünanlagen, Spielplätze sowie für Kultur- und Sportstätten.

5. Zu Beginn der Bundesrepublik hatte der Bund die **Gesetzgebungskompetenz**, die Grundsteuer zu regeln. Im Zuge der Verfassungsreform Mitte der 1990er Jahre hat er diese Kompetenz an die Länder verloren. Das Grundsteuergesetz des Bundes blieb dennoch in Kraft. Durch ein sog. Freigabegesetz hätte der Bund den Ländern die neue Regelungsmöglichkeit eröffnen können (Art. 125a Abs. 2 GG). Ein solches Freigabegesetz ist für die Grundsteuer nie erlassen worden. Gilt ein Bundesgesetz in dieser Weise fort, soll es nicht versteinern. Der Bund darf das Gesetz zwar nicht neu regeln, weil die Kompetenz nun den Ländern zusteht. Doch kann er es unter „Beibehaltung der wesentlichen Elemente“ modifizieren. Diese sog. **Fortschreibungskompetenz** ist aber „eng auszulegen“ (BVerfG). Der Bund hat sein Grundsteuergesetz erarbeitet, bevor sich die Neuregelung der Grundsteuerkompetenzen im Herbst 2019 abzeichnete und er die unbeschränkte Kompetenz (Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG) innehatte. Das Grundsteuergesetz des Bundes versucht daher, in den engen Grenzen der Fortschreibungskompetenz die Einheitswerte zu vereinfachen und dabei ihre wesentlichen Elemente beizubehalten (BT-Drs. 19/11085, 90). Dieses Unterfangen war trotz des hohen ge-

setzgeberischen Aufwandes zum Scheitern verurteilt. Die Einheitswerte aus den 1930er Jahren sind für eine folgerichtige Vereinfachung zu kompliziert und nach 90 Jahren für das heutige steuerliche Massenfallrecht nicht mehr geeignet. Keiner würde versuchen, die ökologische Verkehrswende dadurch zu vollziehen, fahruntüchtige **Oldtimer** aus den 1930er Jahren für die Masse der Verkehrsteilnehmer in Elektroautos umzubauen. Das Grundsteuergesetz des Bundes leidet unter einem **kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehler**. Der Bund hätte, nachdem ihm die unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz über die Grundsteuer zugewiesen wurde, ein neues verfassungskonformes Gesetz erlassen müssen.

6. Dem Steuergesetzgeber steht nach dem **Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG** ein weiterer steuerlicher Gestaltungsraum offen, in dem er sich auch von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen und auch in größerem Umfang Typisierungen und Pauschalierungen nutzen darf, um den Vollzug des steuerlichen Massenfallrechts zu vereinfachen und alle Steuerbetroffenen zu entlasten. Dabei sind die eng miteinander verbundenen Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips sowie der folgerichtigen und gleichheitsgerechten Gesetzgebung zu wahren. Vereinfachungen müssen zu einer möglichst gleichmäßigen Steuerlast führen. Ein neues Steuergesetz hat den Belastungsgrund der Abgabe erkennbar zu regeln und aus diesem die Bewertung und damit die Steuerlast folgerichtig, realitäts- und gleichheitsgerecht zu entwickeln. Der jeweilige Belastungsgrund einer Steuer erklärt, warum auf einen Steuergegenstand zu wessen Gunsten zugegriffen wird und welche Bemessungsgrundlage deshalb mit welcher Erhebungstechnik und welchen Auswirkungen gewählt wird. In der verfassungsgeforderten Klarheit über den Belastungsgrund ist die Grundsteuer von anderen Steuern und insbesondere der Vermögen- und Einkommensteuer rechtserheblich zu unterscheiden. Der Gesetzgeber muss die Grenzen des jeweiligen Steuertypus wahren (insges. BVerfG).

7. Diese Verfassungsaufträge erfüllt das Grundsteuergesetz des Bundes – wie vielfach kritisiert wurde – nicht. Der allgemeine Gleichheitssatz wird verletzt. Der **Belastungsgrund der Grundsteuer** wird nicht in hinreichender Klarheit bestimmt. Die Begründung des Gesetzentwurfs betont zwar mehrfach, dass der Belastungsgrund verfassungsrechtlich zu klären ist. Der Begriff wird im Anschluss aber nur ein Mal und dies auch nicht in den allgemeinen Ausführungen zum neuen Bewertungsrecht, sondern in den Darlegungen zu den einzelnen Vorschriften erwähnt. Hiernach werde der Belastungsgrund der Grundsteuer in der „Anlehnung“ an die „Vorschriften zur Ermittlung von Verkehrswerten von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuchs“ erfasst

(BT-Drs. 19/11085, 107, zum verfassungsrechtlichen Maßstab: 81 f., 84). Die genannten Regelungen des Baugesetzbuchs gelten für verschiedene Steuern. Sie können daher von vornherein den Belastungsgrund der Grundsteuer nicht erkennbar machen. Der Verkehrswert ist das Bemessungsziel der neuen Grundsteuer. Dieses Ziel ist aber aus dem Belastungsgrund zu entwickeln (BVerfG) und kann diesen daher nicht erklären.

8. Auch die **verstreuten Hinweise** auf den „Grundbesitz“ als Steuergegenstand, die verfassungsrechtliche Grenze der „Sollertragsteuer“, die „Infrastrukturleistungen“ der Gemeinde, die „objektive Leistungsfähigkeit“ des Vermögens und das Bewertungsziel eines „objektiviert-realen Werts“ geben keine Klarheit über den Belastungsgrund. Begriffe, die im Zusammenhang mit der Besteuerung von Vermögen maßgeblich sind, werden gleichsam im Gießkannenprinzip erwähnt, ohne eine erkennbare Belastungsentscheidung zu treffen. Ohnehin grenzen diese Begriffe die Grundsteuer nicht in der geforderten Weise von der Vermögensteuer ab. Entgegen der vom BVerfG, vom BFH, vom Bundesrat und auch von der Begründung des Gesetzentwurfs betonten Vorgabe bleibt der Belastungsgrund der neuen Grundsteuer unklar. Das widerspricht Art. 3 Abs. 1 GG.

9. Letztlich entwickelt das Bundesgesetz **kein eigenständiges Bewertungssystem** für die neue Grundsteuer. Dies liegt auch daran, dass sich die Bewertung am Verkehrswert von Grund und Boden orientiert. Dieser Wert kennzeichnet die Leistungsfähigkeit, nach der sich die Vermögensteuer richtet, sollte sie erhoben werden. Zudem ist der Wert für einen Verkauf maßgeblich, dessen Ertrag aber der Einkommensteuer und nicht der Grundsteuer unterliegt. In der fehlenden Eigenständigkeit der grundsteuerlichen Bemessung befolgt das Grundsteuergesetz des Bundes das steuerliche Unterscheidungsgebot von Abgaben und die Typusbindung nicht hinreichend. Dies ist auch eine Folge des kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehlers. Die Vereinfachung der zu komplizierten Einheitswerte führt nicht zu einem eigenständigen und gleichheitsgerechten Steuersystem.

10. Die **Bodenrichtwerte** spielen bei der Bemessung der Grundsteuer nach dem Bundesgesetz eine entscheidende Rolle. Es handelt sich um durchschnittliche Lagewerte, die von Gutachterausschüssen aufgrund von Kaufpreissammlungen ermittelt werden. Das Steuerrecht nutzt die Werte für unterschiedliche Abgaben. Es ist sich dabei bewusst, dass die Steuerbemessung dann zuweilen ungenau ist, insbesondere wenn Gutachterausschüsse für ein Gebiet fehlen, die maßgeblichen Kaufpreissammlungen nicht

ausreichen oder veraltet sind, ein Bodenrichtwert insgesamt ausbleibt und Werte vergleichbarer Flächen heranzuziehen sind. Die Werte weisen erhebliche systemische Bewertungsmängel auf und sind zuweilen kaum vergleichbar. Es handelt sich – der Selbstbezeichnung folgend – um reine Richtwerte. Um trotz dieser Ungenauigkeiten einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz und das grundgesetzliche Verbot der Übermaßbesteuerung zu verhindern, ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts mit dem BFH und vielen weiteren Stimmen verfassungsrechtlich geboten. Als der Gegenbeweis geregelt wurde, wies auch der Finanzausschuss des Bundestages hierauf hin (BT-Drs. 16/11107, 22). Doch verwehrt das Grundsteuergesetz des Bundes die Möglichkeit, durch einen Gegenbeweis den systemischen Ungenauigkeiten der Bodenrichtwerte zu begegnen. Die fehlende Korrekturmöglichkeit verletzt das Grundgesetz.

11. Die strukturellen Fehler der absolut gesetzten Bodenrichtwerte lassen sich am Beispiel der Stadt Berlin verdeutlichen. So hat die begehrte Wohnbaufläche (W) Wannsee einen vergleichsweise geringen Bodenrichtwert von 1.500 bei einer Geschossflächenzahl von 0,4. In der weniger attraktiven Lage Neukölln liegt der Wert bei 3.200 und ist damit – bei einer höheren Geschossflächenzahl – mehr als doppelt so hoch (W 2,5). In Charlottenburg-Wilmersdorf variieren die Werte in denselben Straßen bei gleicher Geschossflächenzahl zwischen 4.700 und 7.500 (W 2,5) sowie bei einer Mischnutzung von Wohnen und Gewerbe (M) zwischen 14.000 und 19.000 (M 4,5). Der Kurfürstendamm verbindet verschiedene Gegenden Berlins, dabei aber auch sehr unterschiedliche Bodenrichtwerte von 14.000 und 20.000 bis 23.000 (M 4,5). Zudem können aufgrund der absolut gesetzten Bodenrichtwerte abweichende Geschossflächenzahlen, Grundstückstiefen, Altlasten, Bodenbelastungen oder Bodenversiegelungen nicht berücksichtigt werden. Diese Steuerbemessung ist gleichheits- und freiheitswidrig, solange nicht – wie im Steuerrecht üblich und vom Grundgesetz gefordert – der Gegenbeweis eines niedrigeren gemeinen Werts zugelassen wird.

12. Die Bodenrichtwerte bewirken so für die grundsteuerliche Bemessung eine **Zwickmühle**. Würde für die Grundsteuer der verfassungsgeforderte Gegenbeweis zugelassen, würden sich angesichts der Vielzahl der Einheiten und der notwendigen wiederkehrenden Bewertung die Verwaltungslasten erheblich erhöhen. Wird der Gegenbeweis verwehrt, wird die Verfassung verletzt. Die Bodenrichtwerte sollten daher für die Bemessung der Grundsteuer nicht genutzt werden. Das Bundesgesetz setzt sie jedoch absolut und verstößt so gegen das Grundgesetz.

13. Der Steuergesetzgeber hat einen weiten **Entscheidungsraum**, das Steuerrecht zu vereinfachen, den Vollzug gleichheitsgerecht zu erleichtern und so alle Steuerbetroffenen zu entlasten. Diesen Entscheidungsraum zur Steuervereinfachung nutzt das Bundesgesetz nicht. Es regelt kein einfaches Bewertungssystem. Vielmehr greift es auf zahlreiche Parameter zurück, wenn die Gebäudeart, Wohnflächen, das Baujahr und Mietniveaustufen-Abschläge, Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die Restnutzungsdauer, der Abzinsungsfaktor sowie der Bodenwert maßgeblich sind. Diese aufwändige Bewertung ist turnusmäßig zu aktualisieren. Das Grundgesetz eröffnet dem Gesetzgeber einen Entscheidungsraum, damit dieser nach seinem Willen gestalten und entsprechende Gesetze erlassen kann. Dieser Gestaltungsraum wurde aber nicht geschaffen, um unter der Annahme nicht mehr bestehender kompetenzrechtlicher Schranken den vergeblichen Versuch zu unternehmen, veraltete und zu komplizierte Einheitswerte zu vereinfachen. Der Bund nutzt die verfassungsrechtliche Möglichkeit der Vereinfachung und Digitalisierung des Steuerrechts nicht.

14. Insgesamt lässt das veränderte Ertragswertverfahren **maßgebliche grundstücks-spezifische Parameter** gleichheitswidrig außer Acht, wenn die pauschalen Nettokaltmieten realitätsfern typisieren oder die Restnutzungsdauer eine begehrte Gründerzeitvilla aufgrund ihres hohen Alters strukturell zu gering bewertet. Auch werden privatrechtliche Vereinbarungen und Belastungen, spezifische öffentlich-rechtliche Merkmale wie Baulasten, Denkmalschutzaufgaben, Bindungen der Wohnbauförderung, Altlasten, Immissionen, ein besonders guter Erhaltungszustand oder Baumängel nicht hinreichend berücksichtigt. Das Bundesgesetz folgt dem Gebot einer pauschalen, dabei aber möglichst gleichmäßigen Belastung augenscheinlich nicht.

15. In einer der ersten Stellungnahmen zum neuen Grundsteuergesetz wies das Bundesfinanzministerium auf die Vereinfachung des **Bewertungssystems** der Einheitswerte hin. Waren für Wohngrundstücke 20 Parameter maßgeblich, seien gegenwärtig nur noch fünf notwendig. Bei Gewerbegrundstücken seien die Kriterien von mehr als 30 auf maximal acht zurückgenommen worden. Zwar liegt hierin eine Vereinfachung. Doch erzeugt eine solche erhebliche Reduktion der entscheidenden Faktoren ein anderes und verfassungswidriges Bewertungsrecht. So ist das Baujahr einer Immobilie bei einer detaillierten Bewertung anhand zahlreicher Parameter ein wichtiger Faktor. Die nun geregelte Rolle des Gebäudealters verletzt jedoch den Gleichheitssatz. In steigender Reihenfolge werden Immobilien aus den Baujahren bis 1948, von 1991 bis 2000 und ab 2001 hoch, aus den Baujahren 1949 bis 1978 sowie 1979 bis 1990 hingegen

niedriger bewertet (Anlage 39 zum BewG). Doch spiegeln diese Altersstufen den Wert einer Immobilie nicht treffend, wenn eine teure Gründerzeitvilla mit einem günstigen Bau aus den 2020ern verglichen wird, wenn ein hoch solides Steinhaus aus den 1970ern wertvoller ist als ein Fertigbau aus dem Jahr 1985 und wenn ein Passivhaus aus den 1990ern aufgrund des maßvollen Energieverbrauches begehrter ist als ein Betonbau aus den letzten fünf Jahren. Das neue Bewertungsrecht des Bundes führt insgesamt – wie vielfach kritisiert – zu unsystematischen und widersprüchlichen Grundsteuerlasten. Immobilienwerte sind entweder in zahlreichen Faktoren genau zu ermitteln oder in klaren vereinfachenden Typisierungen gleichheitsgerecht zu bewerten. Das Grundsteuergesetz des Bundes errichtet ein verfassungswidriges Mischsystem.

16. Die Grundsteuer erzeugt **Gerechtigkeitsprobleme**, weil sie als Objektsteuer – anders als die Einkommensteuer – ohne Ansehung der Person belastet, den Millionär wie die einkommensschwache Familie strukturell der gleichen Besteuerung unterzieht. Ohnehin ist die steuerliche Leistungsfähigkeit des Grundbesitzes heikel. Hausgrundstücke, die mit erheblichen Krediten finanziert werden, sind wirtschaftlich in Teilen der Bank zuzurechnen. Dennoch müssen die zuweilen hoch verschuldeten Grundbesitzer die volle Abgabe entrichten. In diesen bedenklichen Wirkungen benachteiligt die Grundsteuer privaten Grundbesitz, weil dieser keinen steuerlichen Ertrag erwirtschaftet, aus dem die Abgabe gezahlt werden kann. Die Grundsteuer wird zudem als Einwohnerabgabe kritisiert, weil sie Hauseigentümer und – über den Mietzins – auch Mieter und damit letztlich alle tragen. In der Belastung des Wohnens greift sie auf eine Existenzbedingung zu. Das Existenzminimum darf so nicht verletzt, eine angespannte Wohnsituation nicht übermäßig verschärft werden. Letztlich werden Lebensbedingungen belastet, die der Staat auf andere Weise fördert. Diese gegenläufige Wirkung im existenziellen Bereich wird teilweise als ein Verfassungsverstoß, jedenfalls als eine kaum zu stemmende steuerliche Rechtfertigungslast begriffen. Insgesamt untersagt das Grundgesetz die Grundsteuer nicht – es setzt ihr aber enge Grenzen.

17. In diesen engen Grenzen muss das Grundsteuergesetz des Bundes in der Zahllast und in den Mitwirkungspflichten das **freiheitsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip** wahren. Doch wird das Übermaßverbot in beiden Säulen verletzt. Zwar steht die endgültige Grundsteuerlast erst fest, wenn die Gemeinden über die Hebesätze entschieden haben. Doch werden die strukturell zu hohen Bewertungen von Immobilien aufgrund fehlerhafter Bodenrichtwerte oder pauschaler Nettokaltmieten, angesichts des Alters von Immobilien, von Restnutzungsdauern oder von nicht berücksichtigten

wertmindernden Faktoren verfassungswidrige Überbelastungen bewirken. Der Bund hat aus kompetenzrechtlichen Gründen, die zum Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes nicht mehr bestanden, ein unnötig kompliziertes und damit nicht erforderliches Grundsteuersystem in Kraft gesetzt. Die Länder Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen geben Beispiele für schonendere Grundsteuergesetze, die die öffentliche Hand verlässlicher finanzieren. Das neue Bundesgesetz verlangt, an Stelle der üblichen Kubikmeter die Brutto-Grundfläche eines Gebäudes anzugeben, obwohl diese Grundfläche die Steuerpflichtigen in der Regel erst ermitteln mussten, die Kubikmeter hingegen den Steuerpflichtigen und Finanzämtern in vielen Fällen vorliegen. Diese vermeidbare Belastung ist erkennbar nicht erforderlich und daher verfassungswidrig. Die grundrechtliche Freiheit wird auch dadurch verletzt, dass die öffentliche Hand die Steuerpflichtigen zu Informationen verpflichtet und die richtige Abgabe sodann strafbewehrt prüft, obwohl dem Staat die Daten bereits vorliegen.

18. Das Bundesgesetz mutet den Steuerbetroffenen insgesamt vermeidbare Mitwirkungslasten zu, obwohl nur die Zahllast den Auftrag der Steuer erfüllt, die öffentliche Hand zu finanzieren. Der Bund legt den Steuerpflichtigen, den Steuerberatern und auch dem Fiskus Verwaltungsobliegenheit auf, **nur weil er auf die nach der Verfassungsreform im Herbst 2019 bestehende unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz nicht mit einem neuen Grundsteuergesetz reagieren wollte.** Das zuvor entworfene Grundsteuergesetz des Bundes ist bereits deshalb ersichtlich verfassungswidrig. Es mag so an das **acqua alta** auf dem Markusplatz in Venedig erinnern. Der Bund hat das alte verwinkelte System der Stege, die bei einem Hochwasser genutzt werden, in breiten Holzpfaden vereinfacht. Doch zwingt er nun die Menschen, die neuen Stege zu nutzen, obwohl kein Hochwasser besteht, nur weil er die Stege nicht abbauen will.

19. Das Grundsteuergesetz des Bundes geht insgesamt in **zehn Schritten einen steuerlichen Sonderweg**, der das Grundgesetz verletzt. Das Gesetz wurde – *erstens* – in den schwierigen Schranken der Fortschreibungskompetenz konzipiert, obwohl diese Schranken zum Zeitpunkt seines Erlasses nicht mehr bestanden. Die Regelungen und die Begründung des Gesetzentwurfs lassen – *zweitens* – den Belastungsgrund der Grundsteuer und ein eigenes Bewertungssystem nicht erkennen. Anders als sonst im Steuerrecht können – *drittens* – die erheblichen Ungenauigkeiten der Bodenrichtwerte nicht durch einen Gegenbeweis in das Maß der Grundrechte geführt werden. Insgesamt nutzt der Bundesgesetzgeber – *viertens* – seinen Entscheidungsraum nicht, das Steuerrecht zu vereinfachen. Die gewählten Kriterien sind – *fünftens* – in Teilen zu

grob und daher gleichheitswidrig (pauschale Nettokaltmieten, Restnutzungsdauer, Alter des Gebäudes). Immobilienwerte sind – *sechstens* – entweder in zahlreichen Parametern genau zu ermitteln oder in vereinfachenden Typisierungen gleichheitsgerecht zu bewerten. Das Grundsteuergesetz des Bundes errichtet hingegen ein verfassungswidriges Mischsystem, das aufgrund der Ungenauigkeiten – *siebtens* – zu hohe Zahl-lasten bewirken wird. *Achtens* werden an Stelle von bekannten Parametern (Kubikmeter) ohne sachlichen Grund unbekannte Werte (Brutto-Grundfläche) genutzt. Es ist – *neuntens* – ebenfalls nicht erforderlich und zumutbar, wenn die öffentliche Hand Daten, die ihr bekannt sind, von den Steuerpflichtigen erhebt und strafbewehrt prüft. Insgesamt hat der Bund – *zehntens* – ein unnötig kompliziertes und daher freiheitswidriges Grundsteuergesetz in Kraft gesetzt.

20. Die Bundesländer Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen weisen demgegenüber den Weg, wie die notwendige Reform gelingen kann. Die Grundsteuergesetze dieser Länder nutzen wenige Parameter und sind bald vollständig digital anwendbar. Die Staatseinnahmen werden so gesichert. Vor allem aber werden in einem **wahrhaften Befreiungsschlag** alle Steuerbetroffenen entlastet: die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Gerichte, die Steuerberater und die Steuerpflichtigen.

II. Das Bundesmodell und die vielstimmige verfassungsrechtliche Kritik

1. Der Ausgangspunkt: die verfassungswidrigen Einheitswerte

Die lange Diskussion über die Grundsteuer hat die Zielgerade erreicht.¹ Ab dem 1. Januar 2025 werden die neuen Grundsteuergesetze angewandt werden. Diese Frist hat das Bundesverfassungsgericht gesetzt, als es im April 2018 die geltende grundsteuerliche Bewertung für verfassungswidrig erklärte.² Doch begann die verfassungsrechtliche Diskussion über die Grundsteuer spätestens im Jahr 1995. In diesem Jahr stellte das Bundesverfassungsgericht fest, dass die Einheitswerte das Grundgesetz verletzen. Das Bewertungssystem stammt aus dem Jahr 1934.³ Der Gedanke war, die Bewertung für unterschiedliche Abgaben zu vereinheitlichen. Für die Vermögen-, Gewerbesteuer-, Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Grundsteuer galten nicht jeweils eigene, sondern steuerübergreifende Werte. Aufgrund des sehr aufwändigen Bewertungsverfahrens wurden die Werte in den östlichen Bundesländern aber seit dem Jahr 1935 und in den westlichen Ländern seit 1964 nicht fortgeschrieben. Deutliche Bewertungsgefälle waren die Folge. Der Gleichheitssatz wurde ersichtlich verletzt.⁴ Das Bundesverfassungsgericht erklärte daher die Vermögensteuer⁵ sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer⁶ für gleichheitswidrig. Zum 1. Januar 1998 schaffte der

¹ Siehe zum Folgenden bereits *G. Kirchhof*, DStR 2018, 2661 ff.; *ders.*, Stellungnahme für die öffentlichen Anhörungen am 11.9.2019 des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, Prot. 19/49, Anlage 3; *ders.*, DStR 2020, 1073 ff.; *ders.*, Bodenwertsteuer und Grundgesetz. Zum neuen Grundsteuergesetz des Landes Baden-Württemberg, 2020; *ders.*, DB 2020, 2600 ff.

² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (213 ff. Rn. 169 ff.) – Grundsteuer.

³ Gesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1035; Gesetz v. 13.8.1965, BGBl. I 1965, 851.

⁴ Das Bundesverfassungsgericht weist darauf hin, dass „die umfangreichen Bewertungsarbeiten zur Hauptfeststellung 1964“ erst „Anfang der 1970er Jahre“ und damit mehr als sechs Jahre später abgeschlossen werden konnten; siehe auch BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (150 f. Rn. 4 f.) – Grundsteuer; *M. Krumm/P. Paeßens*, GrStG, 2022, Grundlagen Rn. 7.

⁵ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (133 ff.) – Vermögensteuer.

⁶ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172 ff.) – Erbschaftsteuer I.

Gesetzgeber die ebenfalls betroffene Gewerbesteuer ab.⁷ Damit war auch das verfassungsrechtliche Schicksal der verbliebenen Grundsteuer besiegelt.⁸ Eine Reformdiskussion begann.⁹ Es ist kein Ruhmesblatt des Verfassungsstaats, dass erst 25 Jahre später und nach einer weiteren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts die notwendigen Grundsteuerreformen tatsächlich auf den Weg gebracht wurden.¹⁰

Das Bundesverfassungsgericht hat den Gesetzgeber beauftragt, bis Ende 2019 verfassungskonforme Grundsteuergesetze zu beschließen. Diese werden aber erst im Jahr 2025 Anwendung finden. Die notwendige neue Bewertung von rund 36 Mio. Einheiten¹¹ braucht Zeit. Sie kann bis Ende 2024 umgesetzt werden.¹² Der neue Art. 125b Abs. 3 GG schreibt diese Frist gesetzlich fest.¹³

2. Die Grundsteuer und die Frage nach ihrem Belastungsgrund

Die Grundsteuer richtet sich ab dem Jahr 2025 nach dem Grundsteuergesetz des Bundes, außer ein Land erlässt abweichende grundsteuerliche Regelungen.¹⁴ Die Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen haben eigene Grundsteuergesetze erlassen.¹⁵ In den übrigen Bundesländern greift das Bundesgesetz.

⁷ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform, 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590 (2593).

⁸ BFH, 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (209 ff. Rn. 157 ff.) – Grundsteuer.

⁹ Sogleich unter II. 3.

¹⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 – Grundsteuer.

¹¹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 91, 98. Das Bundesverfassungsgericht knüpfte mit 35 Mio. an eine ältere Zahl des Bundesrates an (Gesetzentwurf des Bundesrates zur Änderung des Bewertungsgesetzes, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 35; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (215 f. Rn. 178) – Grundsteuer).

¹² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (213 ff. Rn. 169 ff.) – Grundsteuer.

¹³ Art. 125b Abs. 3 GG: „Auf dem Gebiet des Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 darf abweichendes Landesrecht der Erhebung der Grundsteuer frühestens für Zeiträume ab dem 1. Januar 2025 zugrunde gelegt werden.“

¹⁴ Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG in der Fassung des 64. Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125b) vom 15.11.2019, BGBl. I 2019, 1546.

¹⁵ Gesetz zur Regelung einer Landesgrundsteuer (Landesgrundsteuergesetz – LGrStG) vom 4. November 2020 (BWGBl. 2020, 974, ber. 2022, 595), § 61 zuletzt geändert durch Artikel 6 der Verordnung vom 21. Dezember 2021 (BWGBl. 2022, 1, 2); Bayerisches Grundsteuergesetz (BayGrStG) vom 10. Dezember 2021 (BayGVBl. 2021, 638), das durch § 4 des Gesetzes vom 23. Dezember 2022 (BayGVBl. 2022, 704) geändert worden ist; Hamburgisches Grundsteuergesetz (HmbGrStG) vom 24. August 2021 (HmbGVBl. 2021, 600), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Januar 2023 (HmbGVBl. 2023, 66); Hessisches Grundsteuergesetz (HGrStG) vom 15. Dezember 2021 (GVBl. 2021, 906); Niedersächsisches Grundsteuergesetz (NGrStG) vom 7.

Das Saarland und Sachsen haben für die Anwendung des Bundesgesetzes die Höhe der Steuermesszahlen modifiziert.¹⁶

Die öffentliche Hand erzielt durch die Grundsteuer Einnahmen von rund 15 Mrd. Euro im Jahr.¹⁷ Diese Aufkommen stehen den Gemeinden zu. Weitere kommunale Steuereinnahmen fließen aus der Gewerbesteuer und den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern.¹⁸ Zudem erhalten die Gemeinden Anteile der Einkommen- und der Umsatzsteuer.¹⁹ Die Gewerbesteuer erbrachte im Jahr 2021 rund 60 Mrd. Euro, die sonstigen Gemeindesteuern rund 1 Mrd. Euro.²⁰ Die Grundsteuereinnahmen lagen damit im Jahr 2021 nur bei einem Viertel des Ertrags der Gewerbesteuer. Sie bilden dennoch eine finanzielle Lebensader der Gemeinden. Diese haben das grundgesetzliche Recht, die Hebesätze der Grund- und der Gewerbesteuer im Rahmen der Gesetze festzusetzen.²¹ Die Steuerlast wird letztlich durch die Kommunen bestimmt. Die Gemeinden können so die Einnahmen eigenständig an ihre Ausgaben anpassen.

Die Grundsteuer belastet den Grundbesitz. Dieser Steuergegenstand hat sich durch die Reform der Grundsteuer nicht geändert.²² Ein Steuergesetz muss nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts den Steuergegenstand regeln und zudem den Belastungsgrund der Abgabe erkennbar machen, um aus beidem die Steuer gleichheitsgerecht zu bemessen.²³ Der Belastungsgrund erklärt, warum ein Steuergegenstand

Juli 2021 (Nds.GVBl. 2021, 502), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 17. Mai 2022 (Nds.GVBl. 2022, 304).

¹⁶ Gesetz Nr. 2040 zur Einführung einer Landesgrundsteuer (Saarländisches Grundsteuergesetz – GrStG-Saar) vom 15. September 2021 (Amtsbl. I 2021, 2372); Sächsisches Gesetz über die Festsetzung der Steuermesszahlen bei der Grundsteuer (Sächsisches Grundsteuermesszahlengesetz – SächsGrStMG) vom 21. Dezember 2021 (SächsGVBl. 2022, 9); Monatsbericht des BMF, November 2021, 35; BMF, Amtliches Handbuch Bewertung/Grundsteuer, Ausgabe 2022/2025, Vorwort (<https://grsth.bundesfinanzministerium.de/grsth/2022-2025/Vorwort/inhalt.html>; 12.4.2023); siehe auch sogleich unter II. 3. m.w.N.

¹⁷ Destatis, Kassenmäßige Steuereinnahmen des Bundes, der Länder und der Gemeinden nach Steuerarten, 6. Mai 2022 (<https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Tabellen/steuerhaushalt-kassenmaessige-steuereinnahmen-vor-steuerverteilung.html>; 12.4.2023).

¹⁸ Insgesamt Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG.

¹⁹ Art. 106 Abs. 3 S. 1 Hs. 2, Abs. 5 und Abs. 5a GG.

²⁰ Destatis, Kassenmäßige Steuereinnahmen des Bundes, der Länder und der Gemeinden nach Steuerarten, 6. Mai 2022 (<https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/Tabellen/steuerhaushalt-kassenmaessige-steuereinnahmen-vor-steuerverteilung.html>; 12.4.2023).

²¹ Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG.

²² § 2 GrStG; § 2 GrStG 2025.

²³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 Rn. 97 f.) – Grundsteuer; BVerfG, 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243) – Kinderbetreuungskosten; BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (7) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (143) – Vermögensteuer; sogleich unter IV. 1. und 2. m.w.N.

als Zeichen einer steuerlichen Leistungsfähigkeit gewählt wird, welche Bemessungsgrundlage deshalb mit welcher Erhebungstechnik belastet wird und wer das Einkommen erhält.²⁴ Diese gesetzliche Belastungs- und Einnahmeentscheidung ist daher für das Verständnis einer Abgabe und deren verfassungsrechtliche Prüfung maßgeblich.

Der Belastungsgrund der Grundsteuer ist nicht abschließend geklärt. Nach der zunächst vertretenen sog. Fundustheorie galten Vermögen und Grundbesitz als besonders gesichert und damit fundiert, weil Wechselfälle des Lebens wie Krankheit, Arbeitslosigkeit oder andere besondere Entwicklungen beides kaum verändern. Die Theorie wird heute überwiegend abgelehnt. Das Vermögen und auch der Grundbesitz sind nicht per se sicherer als andere Quellen von Finanzkraft.²⁵ Die bemerkenswerten Wertsenkungen von Immobilien in bestimmten Gegenden Deutschlands, die in den letzten Jahren neben den erheblichen Preissteigerungen aufgetreten sind, verdeutlichen, dass der Ertrag von Grund und Boden nicht stets besonders sicher und damit ‚fundiert‘ ist. Erträge aus einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung sind durch das Arbeitsrecht und die Sozialversicherungen in Deutschland in einer besonderen Weise geschützt, sodass diese zuweilen sicherer sind als ein Grundbesitzertrag. Hinzu treten Eigentümerpflichten der Pflege, Erneuerung und Nutzung des Grundbesitzes, die in der Regel guten Gründen wie ökologischen und sozialen Erwägungen folgen, die Vermögenspositionen aber zuweilen schwächen.

Zudem entzieht die vermögensteuerliche Grenze der Sollertragsbesteuerung im Zusammenwirken mit der Einkommensteuer der Fundustheorie den Boden. Nach der Sollertragsgrenze dürfen die Vermögen- und auch die Grundsteuer nicht einfach das Vermögen belasten, sondern nur auf den möglichen Ertrag des Vermögens zugreifen, auch wenn dieser nicht erzielt, der Grundbesitz nicht vermietet wird. Diese Deutung des Grundgesetzes durch das Bundesverfassungsgericht wird von vielen Stimmen gestützt,²⁶ zuweilen aber auch abgelehnt.²⁷ Doch fanden die Vermögensteuern bereits in ihren Ursprüngen in Deutschland eine Grenze in dem Erfordernis, sie aus der frei ver-

²⁴ Insgesamt sogleich unter IV.

²⁵ *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Auflage 2003, 923, 956 f.; *J. Hey*, in: dies./R. Maiterth/H. Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, 34 f.; jeweils m.w.N.

²⁶ *D. Birk*, DStJG 22 (1999), 7 (20); *N. Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, 18 f.; *P. Bechstein*, Die Rechtfertigung von Einzelsteuern, 1997, 133 ff.; jeweils m.w.N.

²⁷ *J. Wieland*, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstattet für ver.di, 2003, insbes. 47 f.; *A. Musil*, DStR 2017, 1903 (1904).

fügbaren Finanzkraft – aus Geldmitteln – entrichten zu können, wenn sie nicht zu einer „schleichenden Vermögenskonfiskation“ führen sollen.²⁸ Bei einem Steuersatz von zwei Prozent würde die Steuer sonst nach 50 Jahren den Steuergegenstand konfiszieren. „Hier begegnen sich“ – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „das fiskalische Interesse an der Erhaltung der Steuerquelle und das Individualinteresse an der Bewahrung des eigenen Vermögens.“²⁹ Die Vermögensteuer ist nur verhältnismäßig und langfristig nur geeignet, den Staat zu finanzieren, wenn sie die Bemessungsgrundlage bewahrt und nicht wie der stete Tropfen höhlt.³⁰ Auch die Grundsteuer muss daher die Vermögenssubstanz unberührt lassen. Sie darf niemanden zwingen, seinen Grundbesitz zu veräußern. Die Vermögensteuer ist wie die Grundsteuer daher auf den üblicherweise zu erwartenden Vermögensertrag – den Sollertrag – beschränkt. Dies hat Folgen für die Fundustheorie. Die Einkommensteuer erfasst einen Istertrag, der aus Grundstücken erzielt wird. Daneben vermittelt ein lediglich mögliches Einkommen, das gerade nicht zufließt, keine besondere Sicherheit.

Zuweilen wird der Nutzen für die Rechtfertigung der Grundsteuer herangezogen.³¹ Sind damit die gemeindlichen Leistungen gemeint, die dem Grundbesitz dienen, geht dieser Ansatz im Äquivalenzprinzip auf. Wird auf den Nutzen abgestellt, den der Grundbesitz für den Eigentümer hat, vermag der Belastungsgrund nicht vollständig zu überzeugen. Der Ansatz müsste – vergleichbar mit der Fundustheorie – den besonderen Nutzen von Grund und Boden im Vergleich zu anderen Quellen von Finanzkraft erklären. Sodann müsste hieraus eine gleichheitsgerechte Bewertung hergeleitet werden. Ein solcher besonderer Nutzen ist aber – wie die Kritik an der Fundustheorie gezeigt hat – höchst zweifelhaft. Auch ist die Nutzenbegründung insbesondere dann schwierig, wenn ein Grundstück nicht bewirtschaftet, ein Hausgrundstück nicht bewohnt wird, der jeweilige Grund und Boden insgesamt keinen Ertrag erwirtschaftet. Schließlich vermögen weder die Fundus- noch die Nutzentheorie zu erklären, warum die Grundsteuer den Gemeinden zusteht.

²⁸ Entwurf eines Vermögensteuergesetzes v. 21.10.1921, Reichstag, 1. Wahlperiode 1921, Bd. 369, Nr. 2862, 14; A. Hensel, Steuerrecht, 3. Auflage 1933, 225.

²⁹ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 ff., Zitat: 139 f.) – Vermögensteuer.

³⁰ N. Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, 121 f.; H. Kube, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, 16.

³¹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 84; Antrag der Fraktion DIE LINKE, 21.2.2019, BT-Drs. 19/7980, 3; ähnlich D. Löhr, BB 2020, 1687 (1690, 1692).

Die Grundsteuer wird sodann mit der durch das Grundvermögen vermittelten Leistungsfähigkeit erklärt.³² Die Abgabe muss in der Tat die elementare Vorgabe, gleichheitsgerecht nach der Leistungsfähigkeit zu besteuern,³³ umsetzen. Dabei erfasst sie im Grundbesitz den Steuergegenstand als Zeichen der Leistungsfähigkeit. Dieser Gegenstand und der damit verbundene Belastungsgrund unterscheiden sich aber nicht hinreichend von der Vermögensteuer. Würde diese Abgabe wieder erhoben, würde sie ebenfalls auf das Vermögen leistungsgerecht zugreifen. Die grundsteuerliche Rechtfertigung darf sich daher hierin nicht erschöpfen, muss aufgrund der verfassungsrechtlichen Unterscheidungspflicht zu anderen Abgaben³⁴ im Schwerpunkt aus einem anderen Belastungsgrund entwickelt werden.

Damit drängt sich das vielfach vertretene Äquivalenzprinzip als Belastungsgrund der Grundsteuer auf.³⁵ Als Äquivalenzabgabe unterscheidet sich die Grundsteuer in ihrer Begründung und Bemessung ersichtlich von der Vermögensteuer und auch von anderen Abgaben wie der Einkommensteuer. Die Erträge erhalten die Gemeinden für Infrastrukturangebote, die dem Grundbesitz zugutekommen, für Straßen, weitere Erschließungsleistungen, Kindergärten und Schulen, für Grünanlagen, Spielplätze, Kultur- und Sportstätten. Zwar werden bestimmte Leistungen in Beiträgen etwa für die Erschließung des Grundbesitzes sowie in Gebühren für Wasser oder die Müllabfuhr abgegolten. Gebühren und Beiträge werden aber anders als die Grundsteuer in einer individuellen Äquivalenz bemessen, nach der sich die Finanzlast nach den angebotenen Leistungen zu richten hat.³⁶ Die Grundsteuer würde hingegen in einer allgemeinen Äquivalenz für kommunale Angebote gezahlt, die durch diese Abgaben nicht abgegolten wer-

³² Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 84 et passim; Gesetzentwurf des Bundesrates zur Änderung des Bewertungsgesetzes, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

³³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 Rn. 97 f., 200 f. Rn. 131, 212 Rn. 168) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141 ff. Rn. 98 ff.) – Verlustverrechnung bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgeräteststeuer Hamburg; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; sogleich unter IV. 1. und 2.

³⁴ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rn. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; sogleich unter V. 1. und 2. m.w.N.

³⁵ Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, 2; Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Gutachten „Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland – Mängel und Alternativen [1989], 1998, 1 (36); Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17 (1971), 714 f.; Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, 2010, 5; A. Schmehl, DStJG 35 (2012), 249 (283 ff.); W. Scheffler, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, 30 ff.; G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 ff.; V. Freund, FR 2019, 931 (938).

³⁶ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Auflage 2003, 957, 961 f.

den. Diese Angebote der Gemeinden muss ein Steuerpflichtiger nicht annehmen, wenn er eine Sportanlage oder einen Spielplatz nicht nutzt. Sie dienen aber auch dann seinem Grundbesitz und rechtfertigen so die Grundsteuerlast. Kommunen erhalten zwar staatliche Zuwendungen und Mittel auch für solche Infrastrukturleistungen aus dem Finanzausgleich.³⁷ Doch wiegen diese Zuflüsse nicht alle Leistungen auf, sodass sie die Äquivalenzrechtfertigung der Grundsteuer nicht verhindern. Ohnehin liegt ihnen nicht die allgemeine Äquivalenz dieser Abgabe zugrunde. Die Grundsteuer wird als Äquivalenzabgabe treffend begründet und für Leistungen entrichtet, die dem Grundbesitz zugutekommen, ihn besser nutzbar machen und damit auch seinen Wert positiv beeinflussen.

3. Die lange Reformdebatte – ein Bundesgesetz und fünf Ländergesetze

Der Bund hat im Herbst 2019 ein neues Grundsteuergesetz erlassen.³⁸ Parallel wurde das Grundgesetz geändert. Die Neuregelung gibt dem Bund die unbeschränkte Kompetenz, die Grundsteuer zu regeln. Zudem erlaubt sie den Bundesländern, eigene Grundsteuergesetze an die Stelle des Bundesgesetzes zu setzen.³⁹ Fünf Länder haben von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht.⁴⁰

Die Reformen knüpfen insbesondere an drei Vorschläge aus der langen Debatte über eine neue Grundsteuer seit den maßgeblichen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts Mitte der 1990er Jahre an.⁴¹ Die Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen erarbeiteten im Jahr 2010 das sog. Äquivalenzmodell, das auch Süd- oder Flächenmodell genannt wird. Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach der Fläche des Grundstücks sowie der Gebäude und sodann nach nutzungsabhängigen Äquivalenz-

³⁷ G. Schwarting, in: ders., Der kommunale Haushalt, 5. Auflage 2019, Rn. 215 ff.

³⁸ Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts vom 26.11.2019 (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG; im Folgenden: Grundsteuer-Reformgesetz des Bundes), BGBl. I 2019, 1794; siehe auch das Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung vom 30.11.2019, BGBl. I 2019, 1875.

³⁹ Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG in der Fassung des 64. Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125b) vom 15.11.2019, BGBl. I 2019, 1546.

⁴⁰ Soeben unter II. 2. und sogleich.

⁴¹ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (133 ff.) – Vermögensteuer; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172 ff.) – Erbschaftsteuer I; soeben unter II. 1.

zahlen. Der Belastungsgrund der Grundsteuer wird klar benannt. Die Abgabe soll die Leistungen der Gemeinden, die dem Grundbesitz zugutekommen, ausgleichen (Äquivalenz).⁴² Diese werden in den Flächen und Äquivalenzzahlen typisiert.⁴³ Eine Arbeitsgruppe der Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen und Schleswig-Holstein schlug im gleichen Jahr vor, die Grundsteuer nach den Verkehrswerten des Grundbesitzes zu bemessen (sog. Verkehrswert- oder Nordmodell).⁴⁴ Der Bundesrat hielt dieses System aber für zu verwaltungsaufwändig und erwog daher, der grundsteuerlichen Bewertung den Kostenwert, also den „Investitionsaufwand für eine Immobilie“, typisierend zugrunde zu legen (sog. Kostenwertmodell).⁴⁵

Der Freistaat Bayern hat sich am Äquivalenzmodell orientiert. Die Grundsteuer soll mit einem möglichst geringen Verwaltungsaufwand nach der Fläche des Grundstücks, des Gebäudes und nach differenzierenden Äquivalenzzahlen bemessen werden (sog. Flächen- oder auch Einfachmodell).⁴⁶ Für zwei Hausgrundstücke derselben Größe ist hiernach die gleiche Grundsteuer zu entrichten, obwohl sich ihre Lagen und damit auch ihre Werte maßgeblich unterscheiden, das eine in einer Villengegend und das andere in einem weniger attraktiven Stadtviertel liegt.⁴⁷ Drei Länder haben das Flächenmodell daher um einen pauschalen Lagefaktor ergänzt. In Hamburg wurde das sog. Wohnlagemodell in Kraft gesetzt,⁴⁸ in Hessen das Flächen-Faktor-Verfahren⁴⁹ und in Niedersachsen das Flächen-Lage-Modell.⁵⁰ All diesen vier Grundsteuergesetzen

⁴² Soeben unter II. 2.

⁴³ Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, 3 ff.

⁴⁴ Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten. Machbarkeitsstudie, 2010, 4 f. (<https://docplayer.org/38309930-Grundsteuer-auf-der-basis-von-verkehrswerten-machbarkeitsstudie-kurzfassung-die-senatorin-fuer-finanzen-freie-hansestadt-bremen.html>; 12.4.2023).

⁴⁵ Gesetzentwurf des Bundesrates zur Änderung des Bewertungsgesetzes, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 34 ff.

⁴⁶ Bayerisches Grundsteuergesetz (BayGrStG) vom 10. Dezember 2021 (BayGVBl. 2021, 638), das durch § 4 des Gesetzes vom 23. Dezember 2022 (BayGVBl. 2022, 704) geändert worden ist.

⁴⁷ Zu diesem Einwand, der daher naheliegenden pauschalen Wertkomponente für eine neue Grundsteuer und dem Befund, dass das Gesetz Bayerns dennoch das Maß der Verfassung wahrt, *G. Kirchhof*, DStR 2018, 2661 (2669 f.).

⁴⁸ Hamburgisches Grundsteuergesetz (HmbGrStG) vom 24. August 2021 (HmbGVBl. 2021, 600), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Januar 2023 (HmbGVBl. 2023, 66); <https://www.hamburg.de/fb/grundsteuer/> (12.4.2023).

⁴⁹ Hessisches Grundsteuergesetz (HGrStG) vom 15. Dezember 2021 (GVBl. 2021, 906); <https://finanzamt.hessen.de/grundsteuerreform> (12.4.2023).

⁵⁰ Niedersächsisches Grundsteuergesetz (NGrStG) vom 7. Juli 2021 (Nds.GVBl. 2021, 502), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 17. Mai 2022 (Nds.GVBl. 2022, 304); <https://ltn.niedersachsen.de/steuer/grundsteuer/grundsteuerreform-in-niedersachsen-215354.html> (12.4.2023).

ist gemein, dass sie die Grundsteuer als Äquivalenzabgabe rechtfertigen, den Belastungsgrund insofern klar erkennbar machen⁵¹ und in dieser Ausrichtung sowie in der Vereinfachung und Digitalisierung des Steuerrechts verfassungskonform sind. Die Steuergesetze weisen in die steuerliche Zukunft, weil sie langfristig weitgehend digital und daher mit einem vernachlässigbaren Aufwand angewandt werden können.⁵²

Baden-Württemberg orientiert sich an keinem der bisher erwogenen grundsteuerlichen Modelle. Vielmehr hat der Landtag die sog. Bodenwertsteuer beschlossen und damit einen Sonderweg eingeschlagen, der sich von den bisherigen Reformvorschlägen deutlich unterscheidet.⁵³ Für die Bemessung der Steuer sind nur die Grundstücke, nicht aber die Immobilien maßgeblich. Dies wird als gleichheitswidrig kritisiert, weil es einen grundsteuerlichen Unterschied macht, ob auf einem Grundstück ein auffälliges Haus, eine Villa, ein Mehrfamilienkomplex oder keine Immobilie steht.⁵⁴

Auch der Bund hat ein ganz eigenes Grundsteuermodell in Kraft gesetzt. Dieses findet nun in elf Bundesländern Anwendung. Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, das Saarland, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen haben nicht von der verfassungsrechtlichen Möglichkeit Gebrauch gemacht, eigene Grundsteuergesetze zu erlassen.⁵⁵ Dabei nutzen das Saarland und der Freistaat Sachsen die Bundesregelungen, weichen aber von der Höhe der Steuermesszahlen des Grundvermögens ab.⁵⁶ Wenn im Folgenden das Grundsteuergesetz des Bundes verfassungsrechtlich geprüft wird, betrifft diese Analyse daher die grundsteuerliche Belastung des Grund und Bodens in diesen elf Bundesländern.

⁵¹ Art. 1 Abs. 2, Art. 3 BayGrStG; § 1 Abs. 3, § 3 HmbGrStG; Gesetzentwurf der Landesregierung für ein Hessisches Grundsteuergesetz (HGrStG), 14.9.2021, Drs. 20/6379, 12; § 2 Abs. 3, § 4 NGrStG.

⁵² G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 ff.; ders., DStR 2020, 1073 ff.

⁵³ Gesetz zur Regelung einer Landesgrundsteuer (Landesgrundsteuergesetz – LGrStG) vom 4. November 2020 (BWGBl. 2020, 974, ber. 2022, 595), § 61 zuletzt geändert durch Artikel 6 der Verordnung vom 21. Dezember 2021 (BWGBl. 2022, 1, 2).

⁵⁴ Zu dieser Kritik G. Kirchhof, DB 2020, 2600 ff.

⁵⁵ Monatsbericht des BMF, November 2021, 35; BMF, Amtliches Handbuch Bewertung/Grundsteuer, Ausgabe 2022/2025, Vorwort (<https://grsth.bundesfinanzministerium.de/grsth/2022-2025/Vorwort/inhalt.html>; 12.4.2023; siehe auch soeben unter II. 2.).

⁵⁶ Gesetz Nr. 2040 zur Einführung einer Landesgrundsteuer (Saarländisches Grundsteuergesetz – GrStG-Saar) vom 15. September 2021 (Amtsl. I 2021, 2372); Sächsisches Gesetz über die Festsetzung der Steuermesszahlen bei der Grundsteuer (Sächsisches Grundsteuermesszahlengesetz – SächsGrStMG) vom 21. Dezember 2021 (SächsGVBl. 2022, 9).

4. Breite verfassungsrechtliche Kritik am wertorientierten Bundesgesetz

Der Wille von fünf Bundesländern, von der neuen verfassungsrechtlichen Kompetenz Gebrauch zu machen und eigene Grundsteuergesetze an Stelle des Bundesgesetzes zu setzen,⁵⁷ beruht auf zwei maßgeblichen Mängeln des Bundesgesetzes. Die Grundsteuer orientiert sich – wie früher die Einheitswerte – am Wert von Grund und Boden.⁵⁸ Doch ist die Ermittlung der Werte in den elf Bundesländern, die das Bundesmodell anwenden,⁵⁹ – *erstens* – sehr aufwändig. Der Erhebungsaufwand wird dadurch erhöht, dass die Werte in einem bestimmten Turnus zu aktualisieren sind. Alle Einheiten sind folglich wieder steuerlich zu behandeln. Ohne eine solche Aktualisierung würde die Bemessungsgrundlage veralten und – erneut wie bei den Einheitswerten – der Gleichheitssatz verletzt. Wegen der Aktualisierung und der vielfältigen Parameter, die genutzt wurden, ist eine umfassende digitale Anwendung des Gesetzes – anders als bei den fünf Grundsteuersystemen der Bundesländer⁶⁰ – kaum möglich. Die Steuerpflichtigen, die Steuerberater, die Gemeinden, der Fiskus und die Finanzgerichte werden nicht langfristig entlastet, sondern kontinuierlich steuerlich belastet. Der Aufwand ist – so die vielstimmige Kritik, die bereits im Gesetzgebungsverfahren geäußert wurde⁶¹ – zu hoch und zudem vermeidbar. Bereits vor Jahren hat der Bundesrat einer grundsteuer-

⁵⁷ Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG; soeben unter II. 3.

⁵⁸ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 82, 85, 107; Monatsbericht des BMF, Juli 2019, 13: „Die Grundsteuer orientiert sich daher weiterhin am Wert einer Immobilie.“ Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz – GrStRefUG), 22.4.2021, BT-Drs. 19/28902, 1, 15, spricht von der Bemessungsgrundlage und dem „Bewertungsziel eines objektivierten Grundsteuerwerts.“

⁵⁹ Soeben unter II. 3.

⁶⁰ Soeben unter II. 3.

⁶¹ Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 1 ff.; Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, 2; C. Fuest, ifo Institut, ebenda, Anlage 9, 1 ff.; Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, 3; Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V./Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V./Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände e.V./Bundesverband deutscher Banken e.V./Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V./Handelsverband Deutschland (HDE) e.V./Bundesverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistungen e.V., ebenda, Anlage 5; GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V., ebenda, Anlage 6, 1; L. J. Jarass, ebenda, Anlage 10; G. Kirchhof, ebenda, Anlage 11; M. Warneke, DSi kompakt, ebenda, Anlage 1, 1, 3; R. Seer, FR 2019, 941 (950); M. Winnemann/B. Koller, BB 2020, 215; zu anderen Verkehrswertmodellen: G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2664 f.).

erlichen Orientierung am Verkehrswert eine klare Absage erteilt. „Eine individuelle Verkehrswertermittlung scheidet [...] als zu verwaltungsaufwändig aus.“⁶²

Zweitens verletzt das Grundsteuergesetz des Bundes – wie ebenfalls mehrfach und bereits im Gesetzgebungsverfahren kritisiert⁶³ – das Grundgesetz. Der Bund und die Länder, die das Bundesgesetz anwenden, müssen daher die Zeit bis zur Geltung der Gesetze im Jahr 2025⁶⁴ nutzen, um das Grundsteuerrecht in das Maß der Verfassung zu führen.

Die Grundsteuer ist eine monetäre Lebensader der Gemeinden.⁶⁵ Gelingt eine verfassungsrechtliche Korrektur des Grundsteuergesetzes des Bundes nicht, geraten die finanziellen Grundlagen der Kommunen in den elf Bundesländern, die das Bundesgesetz nutzen, in Gefahr.⁶⁶ Die Gemeinden haben die grundgesetzlichen Mängel des Bundesgesetzes nicht zu verantworten. Wollten sie sich im Falle eines Ausfalls der Grundsteuer deshalb beim Bund schadlos halten oder ihre Länder finanziell in Anspruch nehmen, weil diese das Bundesgesetz trotz der breiten verfassungsrechtlichen Kritik⁶⁷ übernommen haben, würden sich schwierige Erstattungsfragen innerhalb der öffentlichen Hand stellen. Die Folgen für die öffentlichen Haushalte wären beträchtlich. Das verfassungswidrige Bundesgesetz bewirkt zudem eine Fülle an grundgesetzwidrigen Steuereingriffen und eine Vielzahl von kostspieligen Steuerstreitigkeiten. Die hohe Zahl der Einsprüche, die gegenwärtig zu bescheiden sind, verdeutlicht den beträchtlichen Aufwand. Insgesamt drängt der Verfassungsauftrag, das Grundsteuerge-

⁶² Gesetzentwurf des Bundesrates zur Änderung des Bewertungsgesetzes, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36; bereits unter II. 3.

⁶³ Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, 17.10.2019, WD 4 – 3000 119/19, 13; R. Seer, FR 2019, 941 (949); J. Hey, ZG 2019, 297 ff.; F. J. Marx, DSz 2019, 687 (692); D. Löhr, DStR 2019, 1433 ff.; Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 2; Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, 1; L. J. Jarass, ebenda, Anlage 10, 1; D. Löhr, ebenda, Anlage 12, 2; G. Kirchhof, ebenda, Anlage 11; in die Richtung eines Verfassungsverstoßes weisen: Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, 12; H.-J. Beck, Das Grundeigentum 2019, 483 (484); M. Eichholz, DStR 2020, 1217 ff.; kritisch gegenüber einem früheren Entwurf: Th. I. Schmidt, NVwZ 2019, 103 (106); für einen Verfassungsverstoß mit Blick auf ein älteres Modell: G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2668); gegen eine Grundgesetzverletzung für einen früheren Entwurf: H. Tappe, Gesetzgebungskompetenz für die Reform der Grundsteuer, Rechtsgutachten, 2019; die Verfassungsfestigkeit des beschlossenen Grundsteuergesetzes lediglich feststellend: ver.di, Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 14.

⁶⁴ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (213 ff. Rn. 169 ff.) – Grundsteuer; Art. 125b Abs. 3 GG; bereits unter II. 1. und 2.

⁶⁵ Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG; soeben unter II. 2.

⁶⁶ Siehe zu den Ländern soeben II. 3.

⁶⁷ Nachweise in Fn. 63.

setz des Bundes verfassungsrechtlich zu korrigieren. Noch wäre Zeit, die Verfassungsverstöße zu vermeiden. Die Grundsteuer wird auf Grundlage der neuen Grundsteuergesetze frühestens ab dem 1. Januar 2025 erhoben.⁶⁸ In Vorbereitung dieses Wechsels wurden in den letzten Monaten viele Grundsteuerdaten von den Steuerpflichtigen eingefordert. Die neue Datenlage führt dazu, dass die Kenntnisse über die Grundsteuer nun deutlich besser sind als zur Zeit des Gesetzgebungsverfahrens. Die verfassungsrechtlichen Friktionen des Bundesgesetzes sind klarer zu erkennen und können besser korrigiert werden. Das Anliegen dieses Gutachtens ist nicht, auf die Grundsteuer zu verzichten. Ganz im Gegenteil soll auch aufgrund dieser Erkenntnisse ein Pfad zu einem verfassungskonformen Grundsteuerrecht gewiesen werden.

⁶⁸ Art. 125b Abs. 3 GG; soeben unter II. 1.

III. Der kompetenzrechtliche Konstruktionsfehler des Bundesgesetzes

1. Der Bund erließ das Gesetz auf Grundlage der alten Kompetenzordnung

Die Bundesländer haben nach der verfassungsrechtlichen Ordnung die Gesetzgebungskompetenz, soweit das Grundgesetz nicht dem Bund eine Kompetenz zuweist (Art. 70 Abs. 1, Art. 30 GG). Im Bereich des Steuerrechts überträgt Art. 105 Abs. 1 GG dem Bund die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz über die Zölle und Finanzmonopole. Seit der Verfassungsreform im Jahr 2019⁶⁹ steht ihm gem. Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer zu. Die Länder können abweichende Grundsteuergesetze in Kraft setzen (Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG).⁷⁰ Gesetzgebungskompetenzen für Steuern erfassen in der Regel die steuerliche Belastung und damit auch die maßgeblichen Regelungen der Bemessungsgrundlage und der Bewertung.⁷¹

Der Bund hat sein Grundsteuergesetz erarbeitet, bevor sich die Grundgesetzänderung im Herbst 2019 abzeichnete. Er ging dabei ausdrücklich von der alten Kompetenzlage aus,⁷² die hier daher maßgeblich ist und zu einem Geburtsfehler des Grundsteuergesetzes geführt hat.

⁶⁹ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 72, 105 und 125b) vom 15.11.2019, BGBl. I 2019, 1546.

⁷⁰ Siehe bereits unter II. 2. und 3.

⁷¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (179 Rn. 83) – Grundsteuer.

⁷² Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 90; Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG), 3.4.2019, 9:53 Uhr, 96 f. (https://www.wts.com/wts.de/publications/wts-tax-weekly/anhange/2019/2019_14_1_entwurfe-eines-gesetzes-zur-reform-des-grundsteuer--und-bewertungsrechts-grstrg-.pdf; 12.4.2023); siehe sogleich unter III. 4.

2. Die Verfassungsreform in den 1990er Jahren und die Fortgeltung von Bundesrecht

Die Grundsteuer wurde zu Beginn der Bundesrepublik vereinheitlicht. Die verschiedenen Länderregelungen, die nach 1945 in Kraft gesetzt wurden, löste im Jahr 1951 ein Bundesgesetz ab, das insbesondere im Jahr 1971 reformiert wurde.⁷³ In dieser Zeit stand die Gesetzgebungskompetenz zur Regelung der Grundsteuer dem Bund zu. Vor der aktuellen Grundgesetzänderung erfasste der nunmehrige Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG auch die Grundsteuer. Hiernach hat der Bund „die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 [GG] vorliegen.“ Das Grundsteueraufkommen fließt den Gemeinden zu (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). Für die Grundsteuer griffen daher die Grenzen des Art. 72 Abs. 2 GG. Dieser Artikel wirkt hier und anders als im sonstigen Regelungskonzept des Grundgesetzes nicht kompetenzbeschränkend, sondern kompetenzbegründend.

Art. 72 Abs. 2 GG wurde im Jahre 1994 verschärft und so der Kompetenzbereich der Länder erweitert. Der Bund hat hiernach die Gesetzgebungskompetenz gem. Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr, wenn ein Bedürfnis nach einer bundesgesetzlichen Regelung bestand, sondern nur noch, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht.⁷⁴ Für die notwendigen Prognosen über die Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse und die Rechts- oder Wirtschaftseinheit besteht ein Einschätzungsraum. Das Bundesverfassungsgericht betont im gleichen Atemzug, dass die Einschätzungen gerichtlich geprüft werden, methodischen Standards genügen müssen, die tragenden Gesichtspunkte zu verdeutlichen und die Sachverhalte sorgfältig und umfassend zu ermitteln sind.⁷⁵ Der Maßstab des Art. 72 Abs. 2 GG wurde durch die Reform im Jahr 1994 bewusst geschärft, um den Regelungsbereich der Länder zu weiten und in einer justiziablen Vorgabe vor Übergriffen des Bundes zu schützen. Er verweist den Bund „auf den ge-

⁷³ M. Krumm/P. Paeßens, GrStG, 2022, Grundlagen Rn. 5 ff.; Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, WD 4 – 3000 – 026/18, 5.

⁷⁴ Siehe hierzu *St. Oeter*, von Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Auflage 2018, Art. 72 Abs. 2 Rn. 90.

⁷⁵ BVerfG, 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (142, 149 ff.) – Altenpflegegesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (177 Rn. 110 ff.) – Erbschaftsteuer.

ringst möglichen Eingriff in das Gesetzgebungsrecht der Länder.“ Die Bundeskompetenz besteht nicht, „wenn landesrechtliche Regelungen zum Schutz der in Art. 72 Abs. 2 GG genannten gesamtstaatlichen Rechtsgüter ausreichen.“⁷⁶

3. Gleichwertige Lebensverhältnisse, Rechts- und Wirtschaftseinheit

Eine bundesgesetzliche Regelung ist zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet erforderlich (Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG), wenn „sich die Lebensverhältnisse in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland in erheblicher, das bundesstaatliche Sozialgefüge beeinträchtigender Weise auseinanderentwickelt haben,“ sich „eine derartige Entwicklung konkret abzeichnet“ oder „Regelungen in einzelnen Ländern aufgrund ihrer Mängel zu einer mit der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse unvereinbaren Benachteiligung der Einwohner dieser Länder führen und diese deutlich schlechter stellen als die Einwohner anderer Länder.“⁷⁷ Das gesetzgeberische Ziel, „bundeseinheitliche Regelungen“ in Kraft zu setzen und die Lebensverhältnisse allgemein zu verbessern, genügt den Anforderungen des Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG nicht.⁷⁸ Die Grundsteuer wird in ihrer Belastung des Grundbesitzes und der daraus folgenden schweren Ausweichmöglichkeit zuweilen als maßgeblich für die Lebensverhältnisse erachtet.⁷⁹ Deutlich mehr Stimmen begründen aber, dass die strukturell geringe Steuerlast auch angesichts der in den gemeindlichen Hebesätzen bereits bestehenden Belastungsunterschiede (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) die Lebensverhältnisse nicht im geforderten Maß beeinträchtigt. Die Grundsteuer bewirke kein Gefälle, das die Bundeskompetenz auslösen kann.⁸⁰ Steuern schöpfen die steuerliche Leistungsfähigkeit in Teilen ab und betreffen daher die finanziellen Lebensverhältnisse. Die verfassungsrechtliche Vorgabe der gleichwertigen Lebensverhältnisse verlangt keine gleiche

⁷⁶ Insgesamt BVerfG, 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (142, 149 ff., Zitate: 149 f.) – Altenpflegegesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (177 Rn. 110 ff.) – Erbschaftsteuer.

⁷⁷ BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (80 f. Rn. 35 m.w.N.) – Betreuungsgeldgesetz.

⁷⁸ BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (80 Rn. 35) – Betreuungsgeldgesetz.

⁷⁹ Vgl. *F.-J. Cremers*, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, 11.

⁸⁰ *D. Hantzsch*, DStZ 2012, 758 (761); *J. Becker*, BB 2013, 861 (862); *S. Kempny/E. Reimer*, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, D 74 f.; *St. Homburg*, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (172); *R. Seer*, DB 2018, 1488 (1491); *Th. I. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (105); *J. Hey*, in: Scheffler/dies., Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform, 2019, 63.

Steuerbelastung.⁸¹ Sie steht Steuern, deren Eingriff von den Ländern und Kommunen bestimmt wird, nicht generell entgegen. Die Grundsteuer belastet den Grundbesitz. Grundbesitz sichert die Lebensverhältnisse strukturell. In der Belastung strukturell gesicherter Lebensverhältnisse können grundsteuerliche Belastungsunterschiede nur in nicht ersichtlichen Extremfällen zu einer mit der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse unvereinbaren Benachteiligung führen oder das bundesstaatliche Sozialgefüge erheblich beeinträchtigen. Dem Bund stand die Gesetzgebungskompetenz zur Regelung der Grundsteuer daher nicht gem. Art. 105 Abs. 2 GG a.F. i.V.m. Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG zu.

Hätte der Bund das Grundsteuersystem ohne eine Verfassungsänderung auf Grundlage der allgemeinen Kompetenzordnung reformieren wollen, hätte er daher hinreichend darlegen müssen, dass eine bundesgesetzliche Regelung für die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich ist (Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG). „Während die Wahrung der Rechtseinheit in erster Linie auf die Vermeidung einer das Zusammenleben erheblich erschwerenden Rechtszersplitterung zielt, geht es bei der Wahrung der Wirtschaftseinheit im Schwerpunkt darum, Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr im Bundesgebiet zu beseitigen. [...] Die Regelung durch Bundesgesetz muss nicht“ – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „unerlässlich für die Rechts- oder Wirtschaftseinheit in dem normierten Bereich sein. Es genügt vielmehr, dass der Bundesgesetzgeber andernfalls nicht unerheblich problematische Entwicklungen [...] erwarten darf.“⁸² Die Belastung des Grundvermögens lässt sich stets einem Hoheitsträger zuordnen. Die Grundsteuer ist örtlich radiziert. Sie erinnert insoweit an die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Aufgrund dieser klaren örtlichen Zuordnung und erneut aus den bestehenden Belastungsunterschieden (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) ist eine bundeseinheitliche Regelung der Grundsteuer zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit nicht erforderlich.⁸³ Ein Steuerwettbewerb löst die Bundeskompetenz nur aus, wenn Steueroasen entstehen, erhebliche steuerliche Mehrbelastungen, Steuerdumping,⁸⁴ Doppelbesteuerungen oder

⁸¹ *Chr. Mayer*, DB 2018, 2200 (2201).

⁸² BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (87 f. Rn. 49 m.w.N.) – Betreuungsgeldgesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (176 f. Rn. 109) – Erbschaftsteuer.

⁸³ *D. Hantzsch*, DStZ 2012, 758 (761 f.); *S. Kempny/E. Reimer*, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, D 72 ff., insbes. D. 77; *St. Homburg*, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (170); *R. Seer*, DB 2018, 1488 (1491).

⁸⁴ *J. Becker*, BB 2013, 861 (863).

Doppelnichtbesteuerungen sowie vergleichbare erhebliche Verwerfungen drohen.⁸⁵ Diese schweren Folgen sind aber für die Grundsteuer in ihrer örtlichen Radizierung und der strukturell geringen Steuerlast⁸⁶ realitätsfern.⁸⁷ So drohen aufgrund von verschiedenen Regelungen in den Bundesländern keine Rechtsunterschiede, die das Zusammenleben im notwendigen Maß erschweren.⁸⁸ Unterschiedliche Länderregelungen sind vielmehr selbstverständliche Folge der föderalen Kompetenzordnung.⁸⁹ Allein das Anliegen, ein bundeseinheitliches Gesetz in Kraft zu setzen, kann die Bundeskompetenz auch für eine steuerliche Bewertung nicht begründen – sonst wäre die Bundeskompetenz immer gegeben, wenn die Länder ihre Gesetzgebungskompetenzen für eigenständige Regelungen nutzen.⁹⁰ Hinzu tritt die allgemeine grundgesetzliche Vorgabe, in die Gesetzgebungskompetenzen der Länder so wenig wie möglich einzugreifen.⁹¹ Auch dies steht einer bundesrechtlichen Regelung der Grundsteuer entgegen. Der Bund hatte gem. Art. 105 Abs. 2 GG a.F. insgesamt nicht die Kompetenz, die Grundsteuer zu regeln.

4. Konstruktionsfehler: Das Grundsteuergesetz schreibt die Einheitswerte fort

Dem Bund stand bis zum Jahr 1994 die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer zu.⁹² Aufgrund der Reform der maßgeblichen grundgesetzlichen Regelungen hat er diese Kompetenz verloren.⁹³ Das Grundsteuergesetz des Bundes blieb trotz der Ände-

⁸⁵ S. Kempny/E. Reimer, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, D 75; J. Hey, in: Scheffler/dies., Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform, 2019, 62 f.

⁸⁶ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Auflage 2003, 960 ff; sogleich unter VIII. 1.

⁸⁷ S. Kempny/E. Reimer, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, D 75, 77; J. Hey, in: Scheffler/dies., Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform, 2019, 62 f.

⁸⁸ Th. I. Schmidt, NVwZ 2019, 103 (105 f.); in eine andere Richtung weist J. Becker, BB 2013, 861 (863 f.); insgesamt a.A. H. Tappe, Gesetzgebungskompetenz für die Reform der Grundsteuer, Rechtsgutachten, 2019.

⁸⁹ S. Kempny/E. Reimer, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, D 75; Th. I. Schmidt, NVwZ 2019, 103 (105); insgesamt für die fehlende Bundeskompetenz auch M. Vogel, jM 2019, 206 (208).

⁹⁰ Chr. Mayer, DB 2018, 2200 (2202 ff.).

⁹¹ BVerfG, 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (142, 149 ff.) – Altenpflegegesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (177 Rn. 110 ff.) – Erbschaftsteuer; bereits unter III. 2.

⁹² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (180 Rn. 85) – Grundsteuer.

⁹³ Soeben unter III. 2. und 3.

rung der Kompetenzordnung in Kraft. Nach Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gelten Regelungen des Bundes, die nach der Novelle des Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr als Bundesrecht erlassen werden können, fort. Die Kompetenzreform sollte nicht geltende Bundesgesetze außer Kraft setzen und so für eine erhebliche Rechtsunsicherheit sorgen. Auch sollten die Bundesländer nicht gezwungen werden, die betroffenen Gesetze umgehend neu zu regeln. Durch Bundesgesetz kann aber gem. Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG in den betroffenen Regelungsbereichen bestimmt werden, dass es durch Landesrecht ersetzt werden kann (sog. Freigabegesetz). Ein solches Freigabegesetz hat der Bundesgesetzgeber für die Grundsteuer nie erlassen.

Gilt ein Bundesgesetz nach der Verfassungsreform gem. Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG fort, soll dieses nicht versteinern. Der Bund darf es daher unter „Beibehaltung der wesentlichen Elemente“ modifizieren. Weil die Gesetzgebungskompetenz aber nunmehr bei den Bundesländern liegt, darf das Gesetz nicht grundlegend neu geregelt werden.⁹⁴ Diese sog. Fortschreibungskompetenz ist – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „eng auszulegen und an die Beibehaltung der wesentlichen Elemente der in dem fortgeltenden Bundesgesetz enthaltenen Regelung geknüpft. Diese darf vom Bundesgesetzgeber modifiziert werden. Zu einer grundlegenden Neukonzeption wären dagegen nur die Länder befugt, allerdings erst nach einer Freigabe durch Bundesgesetz.“⁹⁵

Der Bund hat sein Grundsteuergesetz erarbeitet, bevor sich die Neuregelung der Grundsteuerkompetenzen in Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG n.F. in hinreichender Klarheit abzeichnete. Der maßgebliche Referentenentwurf des neuen Grundsteuergesetzes wurde in der ersten Hälfte des Jahres 2019 finalisiert.⁹⁶ Das Bundesfinanzministerium sucht hier entgegen der überwiegend vertretenen Auffassung⁹⁷ zu begründen, warum es für das Bewertungsrecht einer einheitlichen Bundesregelung

⁹⁴ BVerfG, 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31) – Ladenschlussgesetz; BVerfG, 27.7.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfG 111, 226 (268 f.) – Juniorprofessur; BVerfG, 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (250) – Gebührenfreiheit des Studiums.

⁹⁵ BVerfG, 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31) – Ladenschlussgesetz; BVerfG, 27.7.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfG 111, 226 (268 f.) – Juniorprofessur; BVerfG, 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (250) – Gebührenfreiheit des Studiums; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (182 Rn. 89) – Grundsteuer.

⁹⁶ Siehe den Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG), 3.4.2019, 9:53 Uhr; bereits unter III. 1.

⁹⁷ Soeben unter III. 3.

bedarf und damit die Vorgaben des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen.⁹⁸ Doch fürchtete man auch angesichts der breiten Kritik, das Grundsteuergesetz ohne eine hinreichende Kompetenzgrundlage zu erlassen. Deshalb wurde das Gesetz ausdrücklich auch in den Grenzen des Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG erlassen.⁹⁹ Daher durften die für die Grundsteuer maßgeblichen verfassungswidrigen Einheitswerte aber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht neu konzipiert werden. Vielmehr war der Gesetzgeber an die wesentlichen Elemente des bestehenden grundsteuerlichen Bewertungssystems gebunden. Er durfte nach der eigenen, allerdings nunmehr fehlerhaften Vorstellung das Gesetz nur in diesen Grenzen modifizieren.¹⁰⁰

Diese Regelungsgrenzen betont der Gesetzentwurf. Er stellt zu Beginn klar, dass „unter Wahrung der dem Bund derzeit nach dem Grundgesetz zustehenden Gesetzgebungskompetenz an das bestehende Bewertungs- und Grundsteuersystem angeknüpft“ wird. „Das Bewertungs- und Grundsteuerrecht bleibt in seiner Grundstruktur erhalten und wird [...] fortentwickelt.“¹⁰¹ Unabhängig von einer Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 GG a.F. „ergibt sich eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 125a Absatz 2 Grundgesetz, da fortgeltendes Bundesrecht lediglich fortgeschrieben wird. Der vorliegende Gesetzentwurf stellt keine grundlegende Neukonzeption des Grundsteuerrechts dar. Zur Umsetzung der verfassungsgerichtlichen Vorgaben werden die Bewertungsziele unter Berücksichtigung der Belastungsentscheidung und die Bewertungsverfahren unter Beibehaltung der wesentlichen Elemente lediglich unter Anpassung an veränderte Rahmenbedingungen modifiziert. Als gleichbleibende wesentliche Elemente hält das neue Recht [...] u.a.] an den bisherigen Bewertungsmethoden zur Ermittlung des Bewertungsziels (Ertrags- und Sachwertverfahren zur Ermittlung eines objektiviert-realen Werts innerhalb eines Wertekorridors des gemeinen

⁹⁸ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 88 ff.; Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG), 3.4.2019, 9:53 Uhr, 94 ff.

⁹⁹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 90; wortgleich: Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG), 3.4.2019, 9:53 Uhr, 96 f.

¹⁰⁰ BVerfG, 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31) – Ladenschlussgesetz; BVerfG, 27.7.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfG 111, 226 (268 f.) – Juniorprofessur; BVerfG, 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (250) – Gebührenfreiheit des Studiums; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (182 Rn. 89) – Grundsteuer; soeben unter III. 2. und 3.

¹⁰¹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 1, 2, ebenso: 90.

Werts im Sinne von § 9 Absatz 1 BewG“ fest. „So ist der erhöhte Pauschalierungsgrad im Rahmen der Bewertung der notwendigen Anpassung an die aktuellen Verhältnisse, insbesondere der Verwaltungsvereinfachung und den Anforderungen der Digitalisierung geschuldet. Die Reichweite der bundesgesetzlichen Regelung gegenüber dem Landesrecht wird dadurch nicht in spürbarer Weise erhöht. Es werden vielmehr wie bisher bestehende Elemente der Grundsteuer verwendet und die üblichen Bewertungsmethoden (Ertrags- und Sachwertverfahren) weiterhin angewendet.“¹⁰²

Der Bund hat sich bemüht, in den engen Grenzen der Fortschreibungskompetenz ein neues Grundsteuergesetz zu erlassen. Dieses Unterfangen konnte trotz des bemerkenswerten Gesetzgebungsaufwandes nicht gelingen. Die Einheitswerte wurden auch aufgrund ihrer Komplexität nicht gleichheitsgerecht fortgeschrieben.¹⁰³ Letztlich waren die Werte von vornherein zu kompliziert und daher zum Scheitern verurteilt.¹⁰⁴ Ein altes komplexes Bewertungsgesetz aus den 1930er Jahren kann aber nicht so umgebaut werden, dass ein zeitgemäßes verfassungskonformes Gesetz entsteht. Im Rückblick hätte der Bund, nachdem das Bundesverfassungsgericht im April 2018 das Grundsteuergesetz für verfassungswidrig erklärt hat,¹⁰⁵ nicht Monate abwarten, sondern gleich ein Freigabegesetz gem. Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG erlassen sollen. Dann hätten die Länder die Grundsteuer regeln müssen und deutlich früher mit ihren Reformüberlegungen angefangen.

Jedenfalls hätte der Bund, nachdem ihm in Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG die unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz über die Grundsteuer zugewiesen wurde, die nutzen und ein neues verfassungskonformes Grundsteuergesetz beschließen müssen. Entgegen der veränderten Kompetenzordnung hielt er an den nicht mehr bestehenden Bindungen der Fortschreibungskompetenz i.S.d. Art. 125b Abs. 2 GG und daher am vergeblichen Unterfangen fest, die zu komplizierten und veralteten Einheitswerte für das steuerliche Massenverfahren der Grundsteuer umzubauen. Das ist so, als würde man die ökologische Verkehrswende erreichen wollen, indem man versucht, fahruntüchtige Oldtimer

¹⁰² Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 90; wortgleich: Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG), 3.4.2019, 9:53 Uhr, 96 f.

¹⁰³ Vgl. BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (151 Rn. 4 f., 187 ff. Rn. 103 ff.) – Grundsteuer; bereits unter II. 1.

¹⁰⁴ M. Krumm/P. Paeßens, GrStG, 2022, Grundlagen Rn. 7 m.w.N.

¹⁰⁵ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 – Grundsteuer.

aus den 1930er Jahren für eine breite Masse der Verkehrsteilnehmer in moderne Elektroautos umzubauen. Der Bund konnte daher das selbst gesetzte Ziel, ein verfassungskonformes Grundsteuergesetz in Kraft zu setzen, das „einfach, transparent und nachvollziehbar“ ausgestaltet und weitgehend automatisch anwendbar ist,¹⁰⁶ von vornherein nicht erreichen. Das Grundsteuergesetz des Bundes leidet unter einem erheblichen kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehler. Es verletzt das Grundgesetz.

¹⁰⁶ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 80.

IV. Kein erkennbarer Belastungsgrund – Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

1. Art. 3 Abs. 1 GG: Erkennbarer Belastungsgrund, realitätsgerechte Bewertung

Steuerpflichtige sind durch Steuergesetze rechtlich und tatsächlich gleich zu belasten. Art. 3 Abs. 1 GG verlangt eine Gleichheit im Belastungserfolg. Bei der Ausgestaltung einer steuerlichen Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen weiten Gestaltungsraum. Er muss aber die eng miteinander verbundenen Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Folgerichtigkeitsgebots wahren. Eine getroffene Belastungsentscheidung ist in der Gleichheit vor dem Gesetz systemgerecht umzusetzen.¹⁰⁷ Dies kann nur gelingen, wenn die Bemessungsgrundlage einer Steuer gleichheitsgerecht ausgestaltet wird.¹⁰⁸ Das Bundesverfassungsgericht betont daher in seiner Grundsteuerentscheidung, dass ein neues Grundsteuergesetz den steuerlichen Belastungsgrund und das hieraus abzuleitende Bemessungsziel erkennen lassen muss. Hieraus ist die Bewertung und damit die Steuerlast folgerichtig, realitäts- und gleichheitsgerecht zu entwickeln.¹⁰⁹ Mögliche Wertverschiebungen sind zu beachten.¹¹⁰ „Bei der Wahl des geeigneten Maßstabs darf sich der Gesetzgeber auch von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen, die je nach

¹⁰⁷ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 ff. Rn. 97 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141 ff. Rn. 98 ff.) – Verlustverrechnung bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgerätesteuern Hamburg; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale.

¹⁰⁸ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 ff. Rn. 97 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 23.6.2015 – 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285 (309 f. Rn. 72 f.) – Grunderwerbsteuergesetz; jeweils m.w.N. auf die st. Rspr.

¹⁰⁹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 ff. Rn. 97 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 23.6.2015 – 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285 (309 f. Rn. 72 f.) – Grunderwerbsteuergesetz.

¹¹⁰ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer.

Zahl der zu erfassenden Bewertungsvorgänge an Bedeutung gewinnen und so auch in größerem Umfang Typisierungen und Pauschalierungen rechtfertigen können, dabei aber deren verfassungsrechtliche Grenzen wahren müssen. Jedenfalls muss das so gewählte und ausgestaltete Bemessungssystem, um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen.“¹¹¹

Das Bundesverfassungsgericht knüpft hier ausdrücklich an seine ständige Rechtsprechung an,¹¹² nach der das Steuergesetz und die steuerliche Bemessungsgrundlage „den steuerlichen Belastungsgrund“ ausdrücken müssen¹¹³ sowie der Gleichheitssatz „die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes“ fordert.¹¹⁴ Abweichungen von der so ausgedrückten und „mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung“¹¹⁵ müssen gleichheitsgerecht sein und sind „folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.“¹¹⁶ „Steuerrechtliche Regelungen sind so auszugestalten, dass Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann. Der Gleichheitssatz fordert nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes.“¹¹⁷ Ein neues Grundsteuergesetz muss seinen Belastungsgrund erkennbar machen.¹¹⁸ „Es ist“ – so der Bundesrat – dabei „sinnvoll, eine Neubewertung für

¹¹¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f. Rn. 98) – Grundsteuer.

¹¹² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 ff. Rn. 97 ff.) – Grundsteuer.

¹¹³ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (143) – Vermögensteuer; BVerfG, 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243) – Kinderbetreuungskosten; BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (7) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag; vgl. BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (21) – Spielgerätesteuer Hamburg.

¹¹⁴ BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6 f.) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag; BVerfG, 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243) – Kinderbetreuungskosten; vgl. BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (21) – Spielgerätesteuer Hamburg.

¹¹⁵ BVerfG, 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 (13 Rn. 40) – grunderwerbsteuerpflichtige Baulandumlegung.

¹¹⁶ BVerfG, 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (140) – umsatzsteuerfreie Heilberufe; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer; BVerfG, 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (199 f.) – Kappung des Einkommensteuertarifs (§ 32c EStG); vgl. BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

¹¹⁷ BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag.

¹¹⁸ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 Rn. 97) – Grundsteuer.

Zwecke der Grundsteuer auch ausschließlich an den Erfordernissen dieser Steuerart auszurichten und dabei vorhandene Vereinfachungspotenziale zu nutzen.“¹¹⁹

2. Der Rechtsbegriff des steuerlichen Belastungsgrundes

Der Belastungsgrund einer Steuer ist vom Steuergegenstand, der Leistungsfähigkeit, auf die steuerlich zugegriffen wird, und der Rechtfertigung von Steuern zu unterscheiden, wenngleich diese steuerlichen Grundlagen verbunden sind.¹²⁰ Steuern sollen die öffentliche Hand finanzieren. Hierfür belasten sie jeden Steuerpflichtigen „gerecht“ nach seiner Leistungsfähigkeit,¹²¹ wenn die Einkommensteuer an den Ertrag¹²² und die Grundsteuer an den Grundbesitz¹²³ anknüpfen. In dem jeweiligen Steuergegenstand ruht bereits ein Maß der Besteuerung, wenn die Einkommensteuersätze 40 Prozent übersteigen,¹²⁴ ein Steuerzugriff in dieser Höhe aber bei der Grundsteuer ersichtlich verfassungswidrig wäre, weil er die Steuerpflichtigen regelmäßig zum Verkauf des Grundbesitzes zwingen würde, um die Abgabe entrichten zu können. Zu diesem allgemeinen Erhebungsgrund und Maß aller Steuern¹²⁵ treten zuweilen Lenkungsziele, nach denen Steuerpflichtige z.B. im Sinne des Umweltschutzes oder des sozialen Staates handeln sollen (§ 3 AO). Von diesen steuerübergreifenden Anliegen sind die allgemeine Steuerrechtfertigung, den Staat freiheitlich zu finanzieren, und der spezifische Belastungsgrund jeder Steuer zu unterscheiden. Steuern finanzieren den Staat freiheitlich, weil dieser nicht selbst erwerbstätig sein muss, um Erträge zu erwirtschaften, sondern den Raum des freien Wettbewerbs den Steuerpflichtigen überlassen kann. Steuergesetze erfassen im Steuergegenstand typisierend jeweils eine Quelle steuerlicher Leistungsfähigkeit.¹²⁶ Dieser Zugriff ist aus der jeweiligen Steuer zu rechtfertigen und zu bemessen. Der Steuergegenstand vermag eine Steuer, ihre Bemessung, die Er-

¹¹⁹ Gesetzentwurf des Bundesrates zur Änderung des Bewertungsgesetzes, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

¹²⁰ Siehe hierzu *V. Freund*, FR 2019, 931.

¹²¹ BVerfG, 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67, 77 f.) – Steuersplitting; BVerfG, 23.11.1976 – 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108 (120) – Kinderfreibeträge; *M. Desens*, StuW 2016, 240.

¹²² § 2 Abs. 1 und Abs. 2 EStG.

¹²³ § 2 GrStG, § 2 GrStG 2025.

¹²⁴ § 32a EStG.

¹²⁵ *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Auflage 2003, 580.

¹²⁶ *D. Birk*, Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 147 Rn. 9 ff.

hebungstechnik, die wirtschaftlichen Auswirkungen, mögliche Ausnahmen und den Profiteur des Aufkommens jedoch allein nicht verfassungsrechtlich zu begründen. Der Belastungsgrund füllt diese Lücke.

Das Bundesverfassungsgericht hat das Institut des Belastungsgrundes insbesondere für das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG näher beschrieben. Hiernach darf „der steuerbegründende Tatbestand nicht denselben Belastungsgrund“ erfassen „wie eine Bundessteuer.“ Der Tatbestand muss sich „in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung von der Bundessteuer unterscheiden.“¹²⁷ Die Einkommensteuer besteuert „das Einkommen, das unter Nutzung der von der Rechtsgemeinschaft eröffneten Märkte und der staatlichen Rechtsordnung erzielt worden ist.“¹²⁸ Aus diesem Belastungsgrund kann die Steuer gleichheitsgerecht bemessen werden, wenn hiernach alle am Markt erwirtschafteten Einkommen zu belasten sind.¹²⁹ Die Umsatzsteuer erfasst „die beim Konsumenten vermutete Belastbarkeit,“ die sich aus der „Nachfrage in einer bestimmten, im Preis ausgedrückten Werthöhe“ ergibt.¹³⁰ Dieser Belastungsgrund erklärt den Steuergegenstand – den geldwerten Letztverbrauch¹³¹ – und die Erhebungstechnik. Der Konsument ist Steuerträger, aber angesichts der Vielzahl der Fälle nicht Steuerschuldner. Der Unternehmer schuldet die Umsatzsteuer.¹³² Der Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer liegt „in der Abschöpfung einer bestimmten, sich in der Vermögensverwendung äußernden Leistungsfähigkeit.“¹³³ Fließende Abgaben wie die Grundsteuer nicht in den allgemeinen Staatshaushalt, rechtfertigt der Belastungsgrund zudem, warum der besondere Steuerbegünstigte – die Kommune – den Ertrag erhält. Das Bundesverfassungsgericht hat den Belastungsgrund einer kommunalen Verpackungsteuer mit der „Umweltbelastung“, mit dem „Verbrauch von nicht wiederverwendeten und nicht zur Verwertung zurückge-

¹²⁷ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer.

¹²⁸ BVerfG, 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95) – Ausschluss von Verlustverrechnung; vgl. BVerfG, 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (275) – gleichmäßige Steuererhebung.

¹²⁹ § 2 EStG; *J. Lang*, Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 168 Rn. 9 ff.

¹³⁰ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; vgl. BVerfG, 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (156 f.) – Umsatzsteuerbefreiung nach Rechtsform; BVerfG, 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (140) – umsatzsteuerfreie Heilberufe.

¹³¹ § 1 UStG; *W. Widmann*, Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 183 Rn. 2 ff.

¹³² *W. Widmann*, Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 183 Rn. 5.

¹³³ BVerfG, 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 (14 Rn. 42, 18 Rn. 50 f.) – Grunderwerbsteuerpflichtige Baulandumlegung; § 2 GrStG; BVerfG, 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186 (204) – Kohlepfennig: Der Belastungsgrund des sog. Kohlepfennig liegt in der „Nachfrage des Verbrauchers“ oder im „Eigenverbrauch.“

nommenen Verpackungen in einer bestimmten Stückzahl“ vor Ort gefasst.¹³⁴ Weil sich die Umweltbelastung in der Kommune ereignet, wird so auch begründet, warum die Kommune das Steueraufkommen erhält. Die Rundfunkabgabe rechtfertigt sich aus der möglichen Nutzung und der „Empfangsmöglichkeit“ des öffentlich-rechtlichen Rundfunks.¹³⁵ Sie kommt daher dem Anbieter, dem Rundfunk, zugute. Die Abgabe zur Finanzierung des Klärschlamm-Entschädigungsfonds sicherte die Haftung der Landwirte ab.¹³⁶ Auch die agrarwirtschaftliche Abgabe zur „Absatzförderung im Wege staatlich organisierter Selbsthilfe“¹³⁷ finanziert aus ihrem Belastungsgrund einen besonderen Fonds dieses Wirtschaftszweigs.

Der jeweilige Belastungsgrund einer Steuer erklärt damit, warum ein Steuergegenstand als Zeichen einer steuerlichen Leistungsfähigkeit gewählt wird und welche Bemessungsgrundlage deshalb mit welcher Erhebungstechnik und welchen wirtschaftlichen Auswirkungen steuerlich zu belasten ist. Der Gesetzgeber muss von Verfassungs wegen den jeweiligen Belastungsgrund einer Steuer kenntlich machen.¹³⁸ Er ist gehalten, diesen möglichst ausdrücklich zu regeln.

3. Keine hinreichende Klarheit über den Belastungsgrund im Bundesgesetz

Den vom Bundesverfassungsgericht hervorgehobenen grundgesetzlichen Auftrag, den spezifischen Belastungsgrund der Grundsteuer im Gesetz erkennbar zu regeln und aus diesem die Steuer zu bemessen,¹³⁹ erfüllt das Grundsteuergesetz des Bundes – wie vielfach kritisiert¹⁴⁰ – nicht. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG wird so verletzt.

¹³⁴ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer.

¹³⁵ BVerfG, 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 u.a., BVerfGE 149, 222 (252 Rn. 61) – 15. Rundfunkstaatsvertrag.

¹³⁶ BVerfG, 18.5.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370 (388) – Klärschlamm-Entschädigungsfonds.

¹³⁷ BVerfG, 31.5.1990 – 2 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (178) – Absatzfonds Agrarwirtschaft.

¹³⁸ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 Rn. 97) – Grundsteuer; soeben unter IV. 1 m.w.N.

¹³⁹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 Rn. 97) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rn. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; soeben unter IV. 1. und 2. m.w.N.

¹⁴⁰ *H.-J. Beck*, Das Grundeigentum, 2019, 483 (484); *F. J. Marx*, DStZ 2019, 687 (692); Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 2; Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, 1 f.; Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, 12; *G. Kirchhof*, ebenda, Anlage 11.

Das neue Grundsteuergesetz des Bundes regelt zwar den Belastungsgegenstand der Grundsteuer im inländischen Grundbesitz i.S.d. Bewertungsgesetzes (§ 2 GrStG 2025), lässt aber den Belastungsgrund der Abgabe nicht erkennen. So richtet sich der Blick in der Suche nach dieser verfassungsgeforderten Grundlage der Besteuerung¹⁴¹ auf die Begründung des Gesetzentwurfs. Der Belastungsgrund wird in der gesamten Begründung lediglich in zwei Kontexten erwähnt. Zunächst betont die Begründung mehrfach und ausdrücklich die verfassungsrechtliche Vorgabe, den Belastungsgrund der Grundsteuer kenntlich machen zu müssen.¹⁴² Dennoch wird in den allgemeinen Ausführungen zum neuen Bewertungsrecht der Belastungsgrund nicht ein Mal erwähnt. Es ist erstaunlich, dass die Begründung des Gesetzentwurfs den Verfassungsauftrag auf drei Seiten betont, ohne ihn sodann zu erfüllen. Auch der insofern einschlägige Abschnitt über die Belastungsentscheidung der neuen Grundsteuer erklärt den Grund nicht.¹⁴³ So bleibt der Belastungsgrund in der allgemeinen Erklärung des Gesetzentwurfs unerwähnt und letztlich insgesamt offen.

Erst später in den Ausführungen im „Besonderen Teil“ zu den einzelnen Vorschriften findet der Belastungsgrund ein Mal eine Erwähnung, wenn es beim Abschnitt über das Grundvermögen zu den „Folgerungen für das Bewertungsverfahren“ heißt: „Mit der Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur Ermittlung von Verkehrswerten von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuchs erfassen die neuen Bewertungsvorschriften zur Bewertung des Grundvermögens den Belastungsgrund der Grundsteuer und bilden die Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht ab.“¹⁴⁴ Die Gesetzesbegründung verweist hier an einer eher versteckten Stelle für den Belastungsgrund auf für verschiedene Steuern geltende Regelungen des Baugesetzbuchs. Doch kann das Baugesetzbuch in seiner steuerübergreifenden Geltung nicht den Belastungsgrund einer Abgabe – der Grundsteuer – erkennbar machen. Auch der Hinweis auf den „Verkehrswert“ genügt nicht. Der Verkehrswert ist zwar das Bemessungsziel des neuen Grundsteuergesetzes des Bundes.¹⁴⁵ Doch soll dieses Ziel nach der Rechtsprechung

¹⁴¹ Soeben unter IV. 1. und 2.

¹⁴² Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 81 f., 84.

¹⁴³ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 1 ff., 84 ff., zur Belastungsentscheidung: 84.

¹⁴⁴ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 107.

¹⁴⁵ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts

des Bundesverfassungsgerichts aus dem Belastungsgrund entwickelt werden.¹⁴⁶ Der Belastungsgrund und das Bemessungsziel hängen zusammen, unterscheiden sich dabei aber. Insofern hilft auch die einmalige Erwähnung des Belastungsgrundes in der Begründung des Gesetzentwurfs nicht weiter. Das Grundsteuergesetz des Bundes und die Begründung des Gesetzentwurfs lassen den Belastungsgrund der Grundsteuer letztlich gleichheitswidrig offen.

4. Fehlendes grundsteuerliches Belastungssystem

Auch die weiteren Darlegungen über die neue Grundsteuer in der Gesetzesbegründung geben keine Klarheit über den Belastungsgrund. Die Begründung benennt zunächst mit dem Grundbesitz das Steuerobjekt der Grundsteuer, das ohne Ansehung der Person belastet werde und so den Steuerpflichtigen zu einer ertragsbringenden Nutzung des Grundbesitzes anhalten solle.¹⁴⁷ An zahlreichen Stellen wird sodann die vom Bundesverfassungsgericht für die Vermögensteuer gezeichnete Grenze der Besteuerung im Sollertrag, die auch für die Grundsteuer gilt,¹⁴⁸ in der Gesetzesbegründung hervorgehoben¹⁴⁹ und in einen Zusammenhang mit dem Steuergegenstand gebracht. „Die mit dem Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung, die durch den Sollertrag widerspiegelt wird, vermittelt eine objektive Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners. [...] Die Belastungsentscheidung knüpft auch künftig an das Innehaben von Grundbesitz in Form von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Grundvermögen an und wird durch den Charakter einer Sollertragsteuer geprägt.“¹⁵⁰ Sodann wird der gängige Belastungsgrund der Grundsteuer, der Äquivalenzgedanke,¹⁵¹ lediglich angedeutet und umgehend in eine Verbindung mit der „objektiven

(Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 82, 85, 107; bereits unter II. 4. m.w.N.

¹⁴⁶ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 Rn. 97) – Grundsteuer; BVerfG, 23.6.2015 – 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285 (310 Rn. 73) – Grunderwerbsteuergesetz; siehe bereits unter IV. 1.

¹⁴⁷ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 84.

¹⁴⁸ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (140) – Vermögensteuer.

¹⁴⁹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 84, 85, 86, 87, 88, 102, 103, 112.

¹⁵⁰ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 84.

¹⁵¹ Unter II. 2. m.w.N.

Leistungsfähigkeit“ des Grundbesitzes gebracht. Den Begriff der Äquivalenz nutzt die gesamte Begründung nicht. Wird Grund und Boden steuerlich erfasst, werde „ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt, die durch Beiträge und Gebühren nicht vollständig abgegolten werden können und dem Grundstückseigentümer zu Gute kommen. Andererseits wird durch die Erfassung der Gebäude und die dadurch vermittelte objektive Leistungsfähigkeit gewährleistet, dass vielfältige freiwillige Aufgaben einer Gemeinde finanziert werden, die der Allgemeinheit andernfalls regelmäßig nur mit Zuschüssen zur Verfügung gestellt werden können.“¹⁵² Als Bewertungsziel wird an zahlreichen Stellen die „Ermittlung eines objektiviert-realen Werts innerhalb eines Wertekorridors des gemeinen Werts“ ausgegeben.¹⁵³ Zudem wird an verschiedenen Stellen der Verkehrswert als Bewertungsziel genannt.¹⁵⁴

Diese Hinweise auf den „Grundbesitz“ als Steuergegenstand, die verfassungsrechtliche Grenze der „Sollertragsteuer“, die „Infrastrukturleistungen“ der Gemeinde, die „objektive Leistungsfähigkeit“ des Vermögens und die Bewertungsziele eines „objektiviert-realen Werts“ und „Verkehrswerts“ geben keine Klarheit über den Belastungsgrund. Zahlreiche Begriffe, die im Zusammenhang mit der Besteuerung von Vermögen maßgeblich sind, werden gleichsam im Gießkannenprinzip erwähnt, ohne den Belastungsgrund zu bestimmen und eine erkennbare Belastungsentscheidung zu treffen. Letztlich fehlt dem Gesetz die klare Entscheidung für ein Belastungssystem.

Die Vermögensteuer und die Grundsteuer dürfen von Verfassungs wegen nur in den Grenzen des Sollertrags erhoben werden.¹⁵⁵ Diese verfassungsrechtliche Grenze der Besteuerung bildet bereits deshalb keinen Belastungsgrund der Grundsteuer, der diese in der vom Grundgesetz geforderten Weise von der Vermögensteuer abgrenzt. Allein als Sollertragsteuer kann die Grundsteuer ohnehin nicht verfassungskonform begrün-

¹⁵² Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 84.

¹⁵³ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 90, siehe auch: 82, 85, 107; zum objektiviert-realen Wert zudem: 84, 85, 86, 87, 112; Gesetzentwurf der Bundesregierung zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz – GrStRefUG), 22.4.2021, BT-Drs. 19/28902, 1, 15; Monatsbericht des BMF, Juli 2019, 13; siehe bereits unter II. 4.

¹⁵⁴ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 82; ausdrücklich für eine Bemessung nach dem Verkehrswert auch: Antrag der Fraktion DIE LINKE, 21.2.2019, BT-Drs. 19/7980, 82, 85, 107, 119.

¹⁵⁵ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (139 f.) – Vermögensteuer; bereits unter II. 2. m.w.N.

det und bemessen werden.¹⁵⁶ Die in der Gesetzesbegründung ebenfalls beschriebene „objektive Leistungsfähigkeit“ des Vermögens¹⁵⁷ unterscheidet sich ebenso nicht hinreichend von der Vermögensteuer, weil diese das Vermögen belastet. Die Grundsteuer ist keine Vermögensteuer, muss sich in ihrem Zugriff auf die Leistungsfähigkeit und auch aufgrund der unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Ertragsverteilung und Gesetzgebungskompetenz von dieser unterscheiden.¹⁵⁸ Im Gewand der Grundsteuer darf keine Vermögensteuer erhoben werden.

Auch die beschriebenen Bewertungsziele des objektiviert-realen Werts¹⁵⁹ und des Verkehrswerts¹⁶⁰ geben der Grundsteuer keinen Belastungsgrund, weil sich der Belastungsgrund und das Bewertungsziel unterscheiden.¹⁶¹ Der Wert des Vermögens und damit auch des Grundbesitzes ist der Gegenstand der Grund- und auch der Vermögensteuer. Der Belastungsgrund der Grundsteuer wird so nicht beschrieben.

Entgegen der vom Bundesverfassungsgericht,¹⁶² vom Bundesfinanzhof,¹⁶³ auch vom Bundesrat¹⁶⁴ und von der Begründung des Gesetzentwurfs selbst¹⁶⁵ ausdrücklich betonten Vorgabe wird keine spezifische Bewertung der Grundsteuer aus einem im Ge-

¹⁵⁶ Deutlich *J. Hey*, in: *Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung*, 2012, 33 ff., 77 ff., Zitat: 37: Eine „Rechtfertigung der Besteuerung von Vermögen als Sollertragsteuer“ scheidet aus. Gleichzeitig kritisiert *J. Hey* aber das verfassungsrechtliche Maß der Vermögensteuern im Sollertrag.

¹⁵⁷ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 84.

¹⁵⁸ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (194 ff. Rn. 68 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131) – Rentenbesteuerung; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BFH, 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591.

¹⁵⁹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 90, siehe auch: 82, 85, 107; zum objektiviert-realen Wert zudem: 84, 85, 86, 87, 112; Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz – GrStRefUG), 22.4.2021, BT-Drs. 19/28902, 1, 15; Monatsbericht des BMF, Juli 2019, 13; siehe bereits unter II. 4.

¹⁶⁰ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 82; ausdrücklich für eine Bemessung nach dem Verkehrswert auch: Antrag der Fraktion DIE LINKE, 21.2.2019, BT-Drs. 19/7980, 82, 85, 107, 119.

¹⁶¹ Bereits unter IV. 3.

¹⁶² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 Rn. 97) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rn. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer.

¹⁶³ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlagen Einheitsbewertung.

¹⁶⁴ Gesetzentwurf des Bundesrates zur Änderung des Bewertungsgesetzes, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

¹⁶⁵ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 81 f., 84; soeben unter IV. 3.

setz erkennbaren eigenen Belastungsgrund entwickelt. Das Grundgesetz wird so verletzt. Dies ist insofern erklärbar, als kein neues Grundsteuergesetz und System in Kraft gesetzt, sondern die Einheitswerte lediglich fortgeschrieben werden sollten.¹⁶⁶ Allein durch eine Vereinfachung von zu komplizierten Regeln entsteht kein System. Der Versuch, ein Steuergesetz ohne eine Gewissheit über den Belastungsgrund und die daraus folgende Bewertung zu entwickeln, konnte nicht gelingen. Auch die folgenden Verfassungsverletzungen durch das neue Grundsteuergesetz des Bundes sind im kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehler, dem fehlenden Belastungsgrund und Bemessungssystem bereits vorgezeichnet.

¹⁶⁶ Unter II. 4.

V. Kein eigenes Bewertungssystem – Unterscheidungsgebot, Typenbindung

1. Das verfassungsrechtliche Unterscheidungsgebot von Steuern

In der Klarheit über den Belastungsgrund und das Bemessungsziel¹⁶⁷ hat sich die Grundsteuer von Verfassungen wegen von anderen Steuern und insbesondere von der Vermögensteuer rechtserheblich zu unterscheiden. Die Finanzverfassung differenziert in den Kompetenzen und im Ertrag nach der jeweiligen Steuer. Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz über die Grundsteuer sowie die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen (Art. 105 Abs. 2 GG).¹⁶⁸ Das Aufkommen der Einkommensteuer, die auf den Ertrag zugreift,¹⁶⁹ steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu, soweit es nicht den Gemeinden zugewiesen ist (Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG). Die Vermögensteuer belastet das Vermögen, die Erbschaftsteuer den Erwerb von Todes wegen.¹⁷⁰ Die Erträge dieser Steuern sind den Bundesländern zugewiesen (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 GG). Die Grundsteuer knüpft – vergleichbar mit der Vermögensteuer – an den Grundbesitz an. Ihre Erträge gebühren den Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). Die Kompetenzordnung des Grundgesetzes und die ebenfalls eindeutige Verteilung des steuerlichen Ertrags verlangen, alle Steuern klar zu unterscheiden. Ansonsten könnte der einfache Gesetzgeber durch die Ausgestaltung einer Grundsteuer als Vermögen- oder Einkommensteuer die Kompetenz- und Ertragsverteilung des Grundgesetzes ändern. Das aber untersagen die Verfassungsbindung und die Normenhierarchie.

¹⁶⁷ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 ff. Rn. 97 ff.) – Grundsteuer; unter IV. 1. m.w.N.

¹⁶⁸ Siehe bereits unter III. 2. und 3.

¹⁶⁹ § 2 Abs. 1 und Abs. 2 EStG.

¹⁷⁰ §§ 1, 10, 19 ErbStG.

Dieses finanzverfassungsrechtliche Unterscheidungsgebot wird durch die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bestätigt. Dem Gesetzgeber ist untersagt, eine steuerliche Leistungsfähigkeit doppelt zu besteuern oder eine Steuer zwei Mal zu regeln.¹⁷¹ Das Bundesverfassungsgericht hat dies für die Einkommensteuer ausdrücklich hervorgehoben. „Was bereits der Einkommensteuer unterlegen hat, darf nicht ein zweites Mal, also doppelt, besteuert werden. Eine ‚spätere‘ steuerliche Erfassung einer Vermögensmehrung kommt dagegen in Betracht, wenn die Besteuerung zu einem – möglichen – früheren Zeitpunkt unterblieben ist oder ‚aufgeschoben‘ wurde.“¹⁷²

Das verfassungsrechtliche Unterscheidungsgebot verbietet keine parallele Bemessung von Steuern. So darf die Gewerbesteuer den nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn zugrunde legen.¹⁷³ Auch dürfen Ergänzungsabgaben i.S.d. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG ihrem Charakter folgend auf die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer aufsetzen. Steuern, die von einem gemeinsamen Ausgangswert ausgehen, müssen sich aber sodann in ihrem Belastungsgrund,¹⁷⁴ ihrer Begründung und Bemessung unterscheiden.

2. Steuerliche Typenbindung des Gesetzgebers

Insgesamt differenziert das Bundesverfassungsgericht in seiner Kernbrennstoffsteuer-Entscheidung die im Grundgesetz geregelten Steuern nach ihrem ursprünglichen Typus. „Für die in Art. 105 und Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten verwendet das Grundgesetz Typusbegriffe. [...] Änderungen bestehender Steuergesetze oder die Erschließung neuer Steuerquellen sind unter dem Blickpunkt der Zuständigkeitsverteilung zumindest so lange nicht zu beanstanden, wie sie sich im Rahmen der herkömmlichen Merkmale der jeweiligen Steuern halten.“¹⁷⁵ Würde im Gewand der

¹⁷¹ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rn. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131) – Rentenbesteuerung.

¹⁷² BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (123) – Rentenbesteuerung; siehe auch BFH, 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591.

¹⁷³ § 7 GewStG.

¹⁷⁴ Unter IV. 1. und 2.

¹⁷⁵ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rn. 61 ff., Zitate 193 f. Rn. 65, 68) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131) – Rentenbesteuerung; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BFH,

Grundsteuer eine Vermögen- oder eine Einkommensteuer erhoben, wären die Grenzen der grundgesetzlichen Gesetzgebungskompetenz, der Ertragsverteilung und der steuerlichen Typen überschritten. Das Grundgesetz verlangt auch in der steuerlichen Typenbindung, diese und die weiteren Abgaben zu unterscheiden.

3. Der Bewertungsansatz des Bundes greift strukturell in den Bereich anderer Steuern

Das Bundesgesetz bemisst die Grundsteuer grundsätzlich nach dem Wert von Grund und Boden.¹⁷⁶ Das Gesetz greift so strukturell in den Bereich der Vermögen- und Einkommensteuer. Der Wert von Grund und Boden entspricht dem Grundbesitzvermögen und damit der Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer sowie der Leistungsfähigkeit, auf die diese Abgabe zugreift, sollte sie erhoben werden. Die Grundsteuer darf aber keine kleine Vermögensteuer sein.¹⁷⁷ Wird ein Grundstück verkauft, unterliegt der Ertrag grundsätzlich der Einkommensteuer. Zwar muss im Rahmen eines privaten Veräußerungsvorgangs keine Einkommensteuer entrichtet werden. Anderes gilt beim gewerblichen Grundstückshandel (sog. Drei-Objekt-Grenze).¹⁷⁸ Dennoch erbringt ein Verkaufserlös einen Ertrag und damit eine Leistungsfähigkeit, die durch die Einkommensteuer und nicht durch die Vermögen- oder die Grundsteuer belastet wird.

Wenn also der Bund die Bemessung der Grundsteuer an den Verkehrswerten¹⁷⁹ und damit an möglichen Verkaufserlösen orientiert, rückt er die Steuerbemessung in die Nähe der Einkommen- und Vermögensteuer, obwohl sich die Steuern von Verfassungs wegen zu unterscheiden haben. Diese verfassungsgebotebene Unterscheidung verbietet zwar nicht, Verkehrswerte für die Bemessung der Grundsteuer zu nutzen. Dann aber müssen der Belastungsgrund, die steuerliche Bemessung aus diesem und die Höhe der

18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591.

¹⁷⁶ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 84 f., 107; unter III. 4. und unter IV. 2. und 3.

¹⁷⁷ M. Eichholz, DStR 2020, 1158 (1161 f.); bereits unter V. 1. und 2.

¹⁷⁸ J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 8.517 m.w.N.

¹⁷⁹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 82, 85, 107; bereits unter II. 4. und IV. 3. m.w.N.

Abgabe hinreichend von den anderen Steuern abgegrenzt werden.¹⁸⁰ Das gelingt dem Bundesgesetz nicht. Der Belastungsgrund der Grundsteuer und ihre Bemessung werden vielmehr nicht klar gezeichnet¹⁸¹ und könnten deshalb auch nicht unterschieden werden.

4. Keine eigenständige Begründung und Bewertung der Grundsteuer

Hinzu tritt die fehlende Eigenständigkeit der grundsteuerlichen Bemessung. Die grundlose Ausrichtung, die Einheitswerte fortschreibend zu vereinfachen,¹⁸² und damit auf den Verkehrswert begehrt ohne einen eigenständigen grundsteuerlichen Belastungsgrund den entscheidenden Fehler, die Bewertung zu stark an der Vermögensteuer oder anderen Vorgängen wie einen einkommensteuerlichem Verkauf zu orientieren. In der fehlenden Eigenständigkeit der grundsteuerlichen Bemessung befolgt das Grundsteuergesetz des Bundes das Unterscheidungsgebot von Steuern und die steuerliche Typusbindung nicht hinreichend.

¹⁸⁰ Soeben unter V. 1.

¹⁸¹ Unter IV. 3. und 4.

¹⁸² Bereits unter III. 4. und IV. 4.

VI. Absolut gesetzte Bodenrichtwerte – gleichheitswidriger Sonderweg

1. Art. 3 Abs. 1 GG: Folgerichtigkeit, Gestaltungsraum des Gesetzgebers

Art. 3 Abs. 1 GG verlangt eine gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Steuerpflichtige müssen nach diesem Elementarprinzip des Steuerrechts¹⁸³ und der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch, bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich belastet werden („horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit“). Steuerpflichtige sind durch Steuergesetze rechtlich und tatsächlich gleich zu belasten. Bei der Ausgestaltung der steuerlichen Belastungsentscheidung muss der Gesetzgeber die eng miteinander verbundenen Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips und der folgerichtigen Gesetzgebung wahren. Eine getroffene Belastungsentscheidung ist in der Gleichheit vor dem Gesetz folgerichtig umzusetzen. Gesetzliche Unterscheidungen bedürfen eines vernünftigen oder sonst wie einleuchtenden Grundes, müssen durch Sachgründe gerechtfertigt sein, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.¹⁸⁴ Der allgemeine Gleichheitssatz gibt dem Unterscheidungsinstrument des Gesetzes und damit auch dem Gesetzgeber vor, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend der Unterschiede ungleich zu behandeln. Vergleichsgruppen sind nach dem gesetzgeberischen Ziel sachgerecht zu bilden und unterschiedliche Rechtsfolgen zu rechtfertigen. „Dabei gilt ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.“ Eine einmal ge-

¹⁸³ *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 97; *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983.

¹⁸⁴ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141 ff. Rn. 98 ff.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnung Körperschaftsteuer; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgerätesteuern Hamburg; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; jeweils m.w.N.

troffene Belastungsentscheidung ist realitätsgerecht und folgerichtig umzusetzen.¹⁸⁵ Unterscheiden sich steuererhebliche Werte oder entwickeln sie sich auseinander, so darf der Gesetzgeber beides nicht auf sich beruhen lassen, sondern muss auf die Wertverschiebungen gleichheitsgerecht reagieren.¹⁸⁶

Der Gesetzgeber hat nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen weiten Entscheidungsraum, in diesen Grenzen Steuergesetze zu regeln. Insbesondere steht ihm die Möglichkeit offen, steuerliche Regeln zu vereinfachen, um sie im Massenverfahren gleichheitsgerecht anwenden zu können und den Steuerpflichtigen, den Steuerberatern, dem Fiskus und den Finanzgerichten Arbeitsaufwand zu ersparen. Das vereinfachende und entlastende Steuergesetz darf Typisierungen und Pauschalierungen nutzen. Die damit „unvermeidlich verbundenen Härten“ können in Kauf genommen, Besonderheiten generalisierend vernachlässigt, Begünstigungen oder Belastungen zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung in einem gewissen Maße pauschaliert werden. Die gesetzlichen Typisierungen müssen sich realitätsnah am Regelfall orientieren, dem „Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung“ folgen, insgesamt gleichheitsgerecht sein und das Maß der Verhältnismäßigkeit wahren. „Typisierung setzt voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist.“¹⁸⁷

An diesem Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG ist das durch das Bundesgesetz veränderte Bewertungssystem der Grundsteuer zu messen.

¹⁸⁵ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (183 f. Rn. 94 – Zitat) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (142 ff. Rn. 98 ff.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (180 ff. Rn. 121 ff.) – Erbschaftsteuer III; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgerätesteuer Hamburg; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; BVerfG, 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29 f.) – Gewerbesteuer; BVerfG, 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112) – Spekulationssteuer; zur Folgerichtigkeit auch sogleich unter VIII.

¹⁸⁶ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer; BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

¹⁸⁷ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 ff. Rn. 100 ff.) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 ff. Rn. 106 ff.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; jeweils m.w.N.

2. Steuerlicher Sonderfall: Bewertungssystem mit absolut gesetzten Bodenrichtwerten

Die Höhe der Grundsteuer wird im neuen System des Bundes wie gegenwärtig in drei Stufen ermittelt, dem Grundsteuerwert, dem Grundsteuermessbetrag und dem Hebesatz der Gemeinden (§§ 1, 13, 25 GrStG 2025). Die Hauptfeststellung der neuen Grundsteuer soll zu der Hauptveranlagung am 1. Januar 2025 führen (§ 36 Abs. 1 GrStG 2025). Die auf den jeweiligen Verkehrswert ausgerichteten Bewertungen¹⁸⁸ werden im Anschluss in Zeitabständen von je sieben Jahren aktualisiert und allgemein festgestellt (Hauptfeststellung, § 221 Abs. 1 BewG). So sollen Wertentwicklungen im Turnus gleichheitsgerecht aufgenommen werden.¹⁸⁹ Die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens regeln die §§ 243 f. BewG. Unbebaute Grundstücke (§ 246 BewG) werden regelmäßig durch eine Multiplikation der Fläche mit dem Bodenrichtwert bewertet (§ 247 Abs. 1 S. 1 BewG).¹⁹⁰ Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen i.S.d. §§ 192 ff. BauGB zu erarbeiten (§ 247 Abs. 2 BewG). Wird kein solcher Wert ermittelt, ist der Wert aus vergleichbaren Flächen abzuleiten (§ 247 Abs. 3 BewG). Bebaute Grundstücke (§§ 248 f. BewG) sind überwiegend nach dem veränderten Ertragswertverfahren zu bemessen (§ 250 Abs. 1 und Abs. 2 BewG).¹⁹¹ Hier werden die Bodenrichtwerte zunächst als Mindestwert maßgeblich (§ 251 BewG). Einen zentralen Bewertungsfaktor bilden sie sodann, weil sich der Grundsteuerwert aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags (§ 253 BewG) und des abgezinsten Bodenwerts nach § 257 BewG ergibt (§ 252 BewG).¹⁹² Vor der Abzinsung ist der Bodenwert um selbständig nutzbare Teilflächen i.S.d. § 257 Abs. 3 BewG zu korrigieren. Der Abzinsungsfaktor (Anlage 41) richtet sich sodann gem. § 257 Abs. 2 BewG nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes (§ 257 Abs. 2 i.V.m. § 253 Abs. 2 S. 3 bis 6 BewG) und dem gesetzlich geregelten Liegenschaftszinssatz (§ 256 BewG). Hinzu tritt ein Umrechnungskoeffizient, durch den abweichende Grundstücksgrößen beim Bodenwert

¹⁸⁸ Bereits unter III. 4. und sogleich auch unter VII. 1.

¹⁸⁹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 94.

¹⁹⁰ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 109.

¹⁹¹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 109; M. Eichholz, DStR 2020, 1217 (1217 f.).

¹⁹² Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 113.

von Ein- und Zweifamilienhäusern berücksichtigt werden sollen (§ 257 Abs. 1 BewG i.V.m. Anlage 36).¹⁹³ Das Sachwertverfahren findet als „Auffangverfahren“¹⁹⁴ für Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, Teileigentum und sonstige Grundstücke Anwendung.¹⁹⁵

3. Die Bodenrichtwerte sind – wie der Begriff es ausdrückt – reine Richtwerte

Die für dieses Bewertungssystem an unterschiedlichen Stellen maßgeblichen und daher zentralen Bodenrichtwerte sind flächendeckend durchschnittliche Lagewerte für den Boden unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungszustandes. Sie werden von den Gutachterausschüssen aufgrund von Kaufpreissammlungen ermittelt. Für die Kaufpreissammlung ist jeder Vertrag über die Übertragung von Grundeigentum heranzuziehen. Insgesamt werden Richtwertzonen gebildet, in denen das Grundeigentum nach Art und Maß der Nutzung weitgehend übereinstimmt.¹⁹⁶ Die Zonen sind so abzugrenzen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen Grundstücken und dem Bodenrichtwertgrundstück grundsätzlich nicht mehr als 30 Prozent betragen.¹⁹⁷ Der Bodenrichtwert sucht insgesamt den durchschnittlichen Wert „des Bodens für eine Mehrheit von Grundstücken innerhalb eines abgegrenzten Gebiets (Bodenrichtwertzone)“ zu erfassen, „die nach ihren Grundstücksmerkmalen weitgehend übereinstimmen und für die im Wesentlichen gleiche allgemeine Wertverhältnisse vorliegen.“¹⁹⁸ Die Werte werden von Experten erarbeitet. Die maßgeblichen Gutachterausschüsse unterscheiden sich im bundesweiten Vergleich. Sie sind zuweilen bei den Stadtkreisen oder den Gemeinden angeschlossen. Hinzu treten bestehende und neue Kooperationen sowie Gebiete ohne Gutachterausschuss.¹⁹⁹ Die Bodenrichtwerte hängen sodann ent-

¹⁹³ Insgesamt Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 116.

¹⁹⁴ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 86.

¹⁹⁵ § 250 BewG.

¹⁹⁶ § 196 Abs. 1 S. 1 bis 3, § 195 Abs. 1 S. 1 BauGB.

¹⁹⁷ § 15 Abs. 1 S. 2 ImmoWertV.

¹⁹⁸ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 109.

¹⁹⁹ Insgesamt: Zentrale Geschäftsstelle für Grundstückswertermittlung (ZGG), Landesamt für Geoinformation

scheidend von den Kaufpreissammlungen ab, die unterschiedliche Qualität haben. So kann es gerade in sehr guten Wohnlagen vorkommen, dass es kaum Verkaufsfälle gibt. Sind keine ausreichenden Preise vorhanden, werden Werte aus vergleichbaren Gebieten oder aus vorangegangenen Jahren herangezogen. Dieses Verfahren ist aber fehleranfällig, weil sich Lagen unterscheiden und gerade veraltete Werte maßgebliche Wertentwicklungen nicht hinreichend spiegeln. Zudem können auch deduktive oder andere geeignete Verfahrensweisen angewendet werden.²⁰⁰ Doch auch dieses Vorgehen kann erhebliche Mängel aufweisen. Fehlen Bodenrichtwerte für einen Bereich, ist der Grundstückswert aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten (§ 247 Abs. 3 BewG).²⁰¹

Die Bodenrichtwerte unterscheiden sich daher insgesamt in ihren Grundlagen und in ihrer Genauigkeit.²⁰² Die Bewertungsgefälle steigen, wenn Gutachterausschüsse für ein Gebiet fehlen, die Qualität der Kaufpreissammlungen Schwächen hat, insbesondere weil Verkäufe ausblieben oder länger zurückliegen, oder keine Bodenrichtwerte vorliegen und daher vergleichbare Flächen für die Steuerbemessung heranzuziehen sind.²⁰³ Die Werte weisen „systematische Bewertungslücken“ auf.²⁰⁴ Sie sind wenig vergleichbar.²⁰⁵ Die Vorgabe, die Zonen so zu legen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen Grundstücken und dem Bodenrichtwertgrundstück grundsätzlich nicht mehr als 30 Prozent betragen,²⁰⁶ ist zwar hilfreich. Doch weist sie nicht nur selbst auf eine große Streuung von 30 Prozent, sondern kann die maßgeblichen Wertabweichungen in Einzelfällen nicht verhindern. Die durch die Bodenrichtwerte ermittelten Ergebnisse sind – der Selbstbezeichnung folgend – reine Richtwerte. Wegen der regelmäßig auftretenden Ungenauigkeiten werden nach den Verwaltungsvorgaben und der Rechtsprechung Anpassungen zugelassen.²⁰⁷ Diese Anpassungen wer-

und Landentwicklung Baden-Württemberg (LGL) (<https://www.zgg-bw.de/Gutachterausschuesse/Verzeichniss-gemaess-Gutachterausschussverordnung/>; 12.4.2023); Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 7.

²⁰⁰ Insgesamt § 14 Abs. 2 ImmoWertV.

²⁰¹ Bereits unter VI. 2.

²⁰² Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 7.

²⁰³ M. Eichholz, DStR 2020, 1158 (1166).

²⁰⁴ K. Bizer/D. Joeris, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, No. 97-3, FiFo Köln, 1997, 8.

²⁰⁵ D. Löhr, DStR 2019, 1433 (1435); M. Winnemann/B. Koller, BB 2020, 215 (217 f.).

²⁰⁶ § 15 Abs. 1 S. 2 ImmoWertV.

²⁰⁷ R B 179.2 II bis VII ErbStR 2019; BFH, 12.7.2006 – II R 1/04, BStBl. II 2006, 742; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 15.61.

den jedoch aufgrund der fehlenden klaren Vorgaben zuweilen als gleichheitswidrig und „willkürlich“ erachtet.²⁰⁸ Das Steuerrecht reagiert auf diese Unsicherheiten mit dem Gegenbeweis eines niedrigeren gemeinen Werts. Erbringt der Steuerpflichtige den Beweis, ist dieser Wert anzusetzen.²⁰⁹

4. Gleichheitsverstoß: keine Korrektur fehlerhafter Bodenrichtwerte

Das Steuerrecht nutzt die im Baugesetzbuch geregelten Bodenrichtwerte für unterschiedliche Abgaben. Es ist sich dabei aber bewusst, dass eine Steuerbemessung auf Grundlage dieser reinen Richtwerte zu Fehlern führt.²¹⁰ Das Steuerrecht lässt wegen der Ungenauigkeiten der Bodenrichtwerte den Gegenbeweis des niedrigeren gemeinen Werts zu (§ 198 BewG).²¹¹ Um angesichts der erheblichen systemischen Brüche in den Bodenrichtwerten einen Verstoß gegen das grundgesetzliche Übermaßverbot zu verhindern, ist – nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und mit zahlreichen Stimmen in der Literatur – die Möglichkeit des Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts verfassungsrechtlich geboten.²¹² Der Bundesfinanzhof betont dabei, dass auch für eine schematisierte Bewertung ein Entscheidungsraum des Gesetzgebers besteht. Dieser ist aber überschritten, wenn die festgestellten Grundstückswerte „erheblich“ von den realen Werten abweichen und „extrem über das normale Maß“ hinausgehen. Eine zehnpromtente Abweichung liege noch im verfassungsrechtlichen Rahmen. Der Gegenbeweis ist aber verfassungsrechtlich geboten, wenn der gemeine Wert beim „rund 1,4-fachen eines sich aus dem Bodenrichtwert errechneten Verkehrswerts“

²⁰⁸ R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 15.61.

²⁰⁹ § 198 BewG; BFH, 16.11.2022 – II R 39/20, BFH/NV 2023, 409 (Rn. 22); BFH, 30.1.2019 – II R 9/16, BStBl. II 2019, 599 (Rn. 23, 26); BFH, 25.4. 2018 – II R 47/15, BStBl. II 2019, 144 (Rn. 18); BFH, 11.12.2013 – II R 22/11, BFH/NV 2014, 1086 (Rn. 13); BFH, 26.4.2006 – II R 58/04, BStBl. II 2006, 793 (Rn. 11); R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll/ders., BewG, 25. EL September 2022, § 198 Rn. 3, 6; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, 15.68; J. Englisch, ebenda, Rn. 18.62.

²¹⁰ Soeben unter VI. 3.

²¹¹ R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll/ders., BewG, 25. EL September 2022, § 198 Rn. 3.

²¹² BFH, 16.11.2022 – II R 39/20, BFH/NV 2023, 409 (Rn. 22) – Fortschreibung der Rechtsprechung; BFH, 30.1.2019 – II R 9/16, BStBl. II 2019, 599 (Rn. 23, 26 m.w.N.); aus der Literatur: H.-J. Beck, DS 2019, 48 (49); S. Bartsch, KStZ 2011, 206 (206); R. Seer, FR 2019, 941 (947 f.); ders., in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 16.14; D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537 (541); K.-H. Günther, ErbStB 2019, 155; M. Eichholz, DStR 2020, 1217 (1218, 1222); R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll/ders., BewG, 25. EL September 2022, § 198 Rn. 3, 6; vgl. M. Winnemann/B. Koller, BB 2020, 215 (217 f.).

liegt.²¹³ In diesen Fällen wahrt das Bewertungsrecht nur das Maß der Verfassung, wenn der Gegenbeweis zugelassen wird. Es wird von einem Anspruch auf den Ansatz des niedrigeren gemeinen Werts gesprochen.²¹⁴

Wird der Gegenbeweis nicht zugelassen, wird der Gleichheitssatz verletzt. Die Unterschiede in den Grundlagen und der Genauigkeit der Bodenrichtwerte sind für eine ausnahmslose steuerliche Bewertung zu groß. Individuelle Wertunterschiede können nicht hinreichend aufgenommen werden.²¹⁵ Als der Gegenbeweis geregelt wurde, wies der Finanzausschuss des Bundestages hierauf hin: „Damit sich die vereinfachte Grundbesitzbewertung nicht nachteilig auswirkt, kann der Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt nachweisen, dass der gemeine Wert am Bewertungsstichtag niedriger ist als der nach den Bewertungsvorschriften ermittelte Grundbesitzwert.“ Der Steuerpflichtige erhält die Möglichkeit, „sämtliche wertbeeinflussende Umstände bei der Ermittlung des gemeinen Werts geltend zu machen. Hierzu gehören auch die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, wie z. B. Grunddienstbarkeiten und persönliche Nutzungsrechte.“²¹⁶ Von diesen verfassungsrechtlichen und auch eigenen Befunden weicht der Gesetzgeber nun für die Grundsteuer ab.

Die Grundsteuer richtet sich nach dem Bundesgesetz insgesamt nach den Bodenrichtwerten (§§ 247, 252, 257, 258 Abs. 2 BewG).²¹⁷ Das Grundsteuergesetz des Bundes verwehrt dabei aber die Möglichkeit, durch einen Gegenbeweis den systemischen Ungenauigkeiten der Bodenrichtwerte zu begegnen. Die maßgeblichen §§ 243 ff. BewG sehen keine mit § 198 Abs. 1 BewG vergleichbare Regelung vor.²¹⁸ Die fehlende Korrekturmöglichkeit verletzt den Gleichheitssatz. Zwar hat der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen weiten Gestaltungsraum, insbe-

²¹³ BFH, 16.11.2022 – II R 39/20, BFH/NV 2023, 409 (Rn. 22) – Fortschreibung der Rechtsprechung; BFH, 30.1.2019 – II R 9/16, BStBl. II 2019, 599 (Rn. 23, 26 m.w.N.).

²¹⁴ R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll/ders., BewG, 25. EL September 2022, § 198 Rn. 6 (Zitat), 3: „Zugunsten des Steuerpflichtigen besteht ein Rechtsanspruch auf Ansatz des – entsprechend § 11 ErbStG – auf den Besteuerungszeitpunkt ermittelten, nachgewiesenen niedrigeren Verkehrswerts. Gelingt dieser Nachweis, besteht eine Rechtspflicht des Finanzamts auf dessen Ansatz.“

²¹⁵ S. Bartsch, KStZ 2011, 206 (206).

²¹⁶ Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), 26.11.2008, BT-Drs. 16/11107, 22.

²¹⁷ Bereits unter VI. 2.

²¹⁸ D. Löhr, DStR 2019, 1433 (1436); R. Seer, FR 2019, 941 (947 f.); M. Eichholz, DStR 2020, 1217 (1218, 1222).

sondere in einem steuerlichen Massenverfahren wie der Grundsteuer Vereinfachungen und Typisierungen zu wählen, um den Vollzug zu erleichtern. Doch müssen die Vereinfachungen eine möglichst gleichmäßige Belastung bewirken. Härten und Ungerechtigkeiten sind nur zulässig, wenn sie lediglich unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, eine verhältnismäßig kleine Zahl von Steuerpflichtigen treffen, ihr Ausmaß insgesamt gering ist²¹⁹ und die gewählten Kriterien möglichst realitätsgerecht sind.²²⁰ Parameter, die wie die Bodenrichtwerte strukturell reine Richtwerte und daher ungenau sind,²²¹ dürfen daher nicht absolut gesetzt werden. Die entstandenen Ungerechtigkeiten wären ohne Schwierigkeiten vermeidbar gewesen. Der Bund hätte von dem zum Scheitern verurteilten und zum Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens auch noch grundlosen Unterfangen, die Einheitswerte vereinfachen zu wollen,²²² Abstand nehmen müssen und – wie die Länder Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen²²³ – ein einfaches konsistentes Grundsteuergesetz erlassen können. Durch die absolut gesetzten Bodenrichtwerte verletzt das Bundesgesetz im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu anderen Fällen,²²⁴ zahlreichen Stimmen auch während des Gesetzgebungsverfahrens²²⁵ und auch im Lichte der ebenfalls bereits zitierten Befunde des Finanzausschusses des Bundestages²²⁶ den Gleichheitssatz.

Die strukturellen Fehler der absolut gesetzten Bodenrichtwerte lassen sich am Beispiel der Stadt Berlin verdeutlichen. So hat die bevorzugte Wohnlage Wannsee in Berlin zum 1. Januar 2022 einen vergleichsweise geringen Bodenrichtwert von 1.500, selbst

²¹⁹ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 ff. Rn. 100 ff. m.w.N.) – Erstausbildungskosten; bereits unter VI. 1.

²²⁰ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (314 f. Rn. 102 f.) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 ff. Rn. 106 ff.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; siehe auch sogleich unter IV. 2.

²²¹ Unter VI. 3.

²²² Unter III. 4.

²²³ Unter II. 3.

²²⁴ BFH, 16.11.2022 – II R 39/20, BFH/NV 2023, 409 (Rn. 22) – Fortschreibung der Rechtsprechung; BFH, 30.1.2019 – II R 9/16, BStBl. II 2019, 599 (Rn. 23, 26 m.w.N.).

²²⁵ S. Bartsch, KStZ 2011, 206 (206); R. Seer, FR 2019, 941 (947 f.); ders., in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 16.14; D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537 (541); K.-H. Günther, ErbStB 2019, 155; M. Eichholz, DStR 2020, 1217 (1218, 1222); R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll/ders., BewG, 25. EL September 2022, § 198 Rn. 3, 6; vgl. M. Winnemann/B. Koller, BB 2020, 215 (217 f.); Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 6 ff.; Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, S. 2 ff.; Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, 9, 11 f.

²²⁶ Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), 26.11.2008, BT-Drs. 16/11107, 22.

wenn das Hausgrundstück unmittelbar am Wasser liegt. In der Wohnbaufläche (W) ist die Geschossflächenzahl aber niedrig (0,4). In der weniger begehrten Lage Neukölln liegt der Wert bei 3.200 und ist – bei einer höheren Geschossflächenzahl – damit mehr als doppelt so hoch (W 2,5). Der Potsdamer Platz weist demgegenüber bei einer Mischnutzung aus Wohnen und Gewerbe (M) und einer hohen Geschossflächenzahl mit 20.000 (M 4,5) einen mehr als 13-fachen Wert im Vergleich zum Wannsee auf. In Charlottenburg-Wilmersdorf variieren die Werte in denselben Straßen bei gleicher Geschossflächenzahl (W 2,5) zwischen 5.500 und 7.500 (Bayerische, Württembergische und Sächsische Straße) und in der Uhlandstraße zwischen 4.700, 7.500 (jeweils W 2,5) bis 14.000 und 19.000 (jeweils M 4,5). Der Kurfürstendamm ist ein langer Verkehrsweg, der unterschiedliche Gegenden Berlins verbindet. Doch sind die Unterschiede in den Bodenrichtwerten erheblich, wenn die Werte von 5.500 (W 2,5), über 14.000 (M 4,5) und 20.000 (M 4,5) bis 23.000 (M 4,5) reichen.²²⁷

Die in § 34 GrStG neu geschaffene Möglichkeit, die Grundsteuer im Wege des Erlasses zu mindern, verhindert den Gleichheitsverstoß nicht. Sie greift grundsätzlich nur für Extremfälle. So muss gem. § 34 Abs. 1 GrStG der Rohertrag des Steuergegenstandes um mehr als 50 Prozent gemindert sein, um einen grundsteuerlichen Erlass von 25 Prozent zu erhalten. Der absolut gesetzte Rohertrag und auch die weiteren gleichheitsrechtlichen Typisierungsfehler²²⁸ werden aber bereits unter dieser Schwelle maßgeblich. Die Ausnahme eines Erlasses kann ohnehin eine fehlerhafte Typisierung im Gesetz nicht korrigieren, weil die Typisierung selbst die Gleichheit vor dem Gesetz wahren muss.

Zu diesen allgemeinen Friktionen treten individuelle Besonderheiten einzelner Grundstücke und Wohnungen, die nicht berücksichtigt werden. Es besteht nicht die Möglichkeit, vom Bodenrichtwertgrundstück abweichende Geschossflächenzahlen, Grundstückstiefen, Altlasten, Bodenbelastungen oder Bodenversiegelungen zu berücksichtigen. Der Gleichheitssatz wird auch so verletzt.²²⁹ Parallel wird eine Verkürzung des

²²⁷ Insgesamt zu den Werten: <https://fbinter.stadt-berlin.de/boris/> (12.4.2023).

²²⁸ Sogleich unter VII. und VIII.

²²⁹ R. Seer, FR 2019, 941 (948); M. Eichholz, DStR 2020, 1158 (1166); D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537 (541); K.-H. Günther, ErbStB 2019, 155.

effektiven Rechtsschutzes beklagt, weil die Werte im grundsteuerlichen System nicht kontrollierbar seien.²³⁰

Insgesamt bewirken die Bodenrichtwerte für die grundsteuerliche Bemessung eine Zwickmühle. Die Grundsteuer wird anders als die Grunderwerbsteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht einmalig, sondern wiederkehrend erhoben. Würde für die Grundsteuer der verfassungsgeforderte Gegenbeweis des niedrigeren gemeinen Werts zugelassen, würden sich angesichts der Vielzahl der Einheiten und der notwendigen wiederkehrenden Bewertung die Verwaltungslasten erheblich erhöhen. Wird der Gegenbeweis aber verwehrt, wird die Verfassung verletzt. Die Bodenrichtwerte sollten daher für die Bemessung der Grundsteuer nicht genutzt werden. Das Bundesgesetz setzt sie absolut. Es lässt einen abweichenden Beweis nicht zu. Dieser steuerliche Sonderweg verletzt den Gleichheitssatz und die Garantie des effektiven Rechtsschutzes.

²³⁰ R. Seer, FR 2019, 941 (948); J. Hey, ZG 2019, 297 (318).

VII. Keine folgerichtige Bewertung, sondern ein halbherziges Mischsystem

1. Das veränderte Ertragswertverfahren

Das durch das Bundesgesetz veränderte Ertragswertverfahren weist weitere Gleichheitsverstöße²³¹ auf, die über die absolut gesetzten Bodenrichtwerte hinausgreifen.²³² Das Verfahren gilt für private Grundstücke.²³³ Das Sachwertverfahren übernimmt hier lediglich eine Auffangfunktion.²³⁴ Der Grundsteuerwert wird im veränderten Ertragswertverfahren gem. § 252 BewG aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags (Barwert des Reinertrags, § 253 BewG) und des abgezinnten Bodenwerts (§ 257 BewG i.V.m. Anlage 36) ermittelt. Der kapitalisierte Reinertrag ergibt sich aus dem Rohertrag des Grundstücks abzüglich der Bewirtschaftungskosten (§ 253 Abs. 1 S. 2 BewG). Der Rohertrag richtet sich wiederum nach der pauschalen Nettokaltmiete je Quadratmeter Wohnfläche, die nach dem Bundesland, der Gebäudeart, der Wohnfläche, dem Baujahr und nach sieben möglichen Mietniveaustufen, die je zehnpromtente Zu- und Abschläge bewirken, differenziert (§ 254 BewG i.V.m. Anlage 39). Die Gebäudeart unterscheidet Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Mietwohngrundstücke. Die Wohnfläche wird ebenfalls in drei Stufen unterteilt (unter 60 m², von 60 bis unter 100 m², 100 m² und mehr). Das Baujahr kennt fünf Stufen. In steigender Folge werden die Baujahre bis 1948, von 1991 bis 2000 und ab 2001 vergleichsweise hoch, die Baujahre 1949 bis 1978 sowie 1979 bis 1990 hingegen niedriger bewertet. Die Abschläge für Mietniveaustufen reichen in Zehnerschritten von minus 20 % (Stufe 1) bis plus 40 %

²³¹ Zum Maßstab soeben unter VI. 1.

²³² Soeben unter VI. 4.

²³³ M. Eichholz, DStR 2020, 1217 (1217 f.).

²³⁴ § 250 BewG; Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 86; bereist unter VI. 2.

(Stufe 7).²³⁵ Die Bewirtschaftungskosten nehmen unterschiedliche Parameter auf, die nach Erfahrungssätzen pauschaliert wurden (§ 255 BewG i.V.m. Anlage 40). Der Reinertrag ist mit einem Vervielfältiger zu kapitalisieren, der sich wiederum nach dem Liegenschaftszinssatz (§ 256 BewG) und der Restnutzungsdauer richtet (§ 253 Abs. 2 S. 1 und 2 BewG i.V.m. Anlage 37; zur Restnutzungsdauer Anlage 38).²³⁶ Insgesamt sind damit insbesondere die pauschalen Nettokaltmieten (Bundesland, Gebäudeart, Wohnfläche, Baujahr, Mietniveaustufen-Abschläge), die Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die Restnutzungsdauer, der Abzinsungsfaktor und der Bodenwert maßgeblich.²³⁷

2. Der Bund nutzt seinen gesetzgeberischen Entscheidungsraum nicht

Der Steuergesetzgeber hat einen weiten Entscheidungsraum, das Steuerrecht zu vereinfachen, den Vollzug gleichheitsgerecht zu erleichtern und alle Steuerbetroffenen zu entlasten.²³⁸ Diesen Entscheidungsraum nutzt das Bundesgesetz aber nicht, weil er sich in dem System der Einheitswerte weiterhin fehlerhaft gebunden sah²³⁹ und auch deshalb kein einfaches Bewertungssystem entwickelt hat, das im Massenverfahren leicht anwendbar ist. Die Bundesländer Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen haben demgegenüber Grundsteuersysteme erlassen, in denen die Größe von Grund und Boden, Äquivalenzzahlen sowie zuweilen pauschalierte Wertfaktoren maßgeblich sind.²⁴⁰ Diesen Grundsteuergesetzen ist gemein, dass sie einfach sind. Es werden wenige Pa-

²³⁵ Insgesamt: Anlage 39.

²³⁶ Die Restnutzungsdauer ist der Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (Anlage 38) und dem Alter des Gebäudes am Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 253 Abs. 2 S. 3 BewG).

²³⁷ Hierzu auch Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 113 f.

²³⁸ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 ff. Rn. 100 ff. m.w.N.) – Erstausbildungskosten; siehe bereits unter VI. 1.

²³⁹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 80, 83; bereits unter III. 4.

²⁴⁰ Bayerisches Grundsteuergesetz (BayGrStG) vom 10. Dezember 2021 (BayGVBl. 2021, 638), das durch § 4 des Gesetzes vom 23. Dezember 2022 (BayGVBl. 2022, 704) geändert worden ist; Hamburgisches Grundsteuergesetz (HmbGrStG) vom 24. August 2021 (HmbGVBl. 2021, 600), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Januar 2023 (HmbGVBl. 2023, 66); <https://www.hamburg.de/fb/grundsteuer/16218638/grundsteuer/> (12.4.2023); Hessisches Grundsteuergesetz (HGrStG) vom 15. Dezember 2021 (GVBl. 2021, 906); <https://finanzamt.hessen.de/grundsteuerreform/grundsteuer-b-in-hessen> (12.4.2023); Niedersächsisches Grundsteuergesetz (NGrStG) vom 7. Juli 2021 (Nds.GVBl. 2021, 502), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 17. Mai 2022 (Nds.GVBl. 2022, 304); <https://www.mf.niedersachsen.de/startseite/themen/steuern/grundsteuer/> (12.4.2023).

parameter genutzt, die in der Regel leicht zu ermitteln sind. Die Gesetze sind – nach den ersten Datenerhebungen und Anfangsschwierigkeiten – langfristig ohne hohen Bewertungsaufwand weitgehend digital anwendbar. Zudem sind turnusmäßige Aktualisierungen – anders als beim Bundesgesetz²⁴¹ – nicht notwendig. Die Steuerpflichtigen, die Steuerberater, die Gemeinden, die Finanzämter und die Finanzgerichte werden weitgehend entlastet. Das Bundesgesetz greift hingegen auf deutlich mehr Parameter zurück, wenn im Rahmen der pauschalen Nettokaltmieten die Gebäudeart, Wohnflächen, das Baujahr und Mietniveaustufen-Abschläge maßgeblich, zudem die Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die Restnutzungsdauer, der Abzinsungsfaktor sowie der Bodenwert zu berücksichtigen sind.²⁴² Das veränderte Ertragswertverfahren ist kein einfaches Grundsteuersystem, das im Massenverfahren leicht anwendbar ist und daher Härten verfassungsrechtlich rechtfertigen könnte. Zwar wurden die hoch komplexen Einheitswerte vereinfacht. Das Ergebnis ist – auch angesichts dieses Ausgangspunktes und Auftrags²⁴³ – kein einfaches, sondern ein schwieriges und belastungsintensives Steuersystem mit erheblichen Brüchen.

Das Grundgesetz weist dem Gesetzgeber einen Entscheidungsraum zu, damit dieser nach seinem Willen gestalten, sachgerechte Konzepte entwerfen und entsprechende Gesetze erlassen kann. Dieser Gestaltungsraum wurde aber nicht geschaffen, damit der Bund unter der Annahme nicht mehr bestehender kompetenzrechtlicher Schranken kein neues Grundsteuersystem entwirft, sondern versucht, ein veraltetes komplexes System zu vereinfachen.

3. Pauschalierte Nettokaltmieten, Restnutzungsdauer – maßgebliche Wertfaktoren werden gleichheitswidrig nicht berücksichtigt

Das Grundsteuergesetz des Bundes weicht zusätzlich zu den absolut gesetzten Bodenrichtwerten²⁴⁴ an weiteren Stellen von gängigen steuerlichen Bemessungen gleichheitswidrig ab. Die Höhe der Erbschaft- und Schenkungsteuer richtet sich nach den

²⁴¹ Unter II. 4.

²⁴² Soeben unter VII. 1.

²⁴³ Unter III. 4.

²⁴⁴ Unter VI. 4.

jeweiligen Verhältnissen und der tatsächlich erzielten Nettokaltmiete (§ 186 BewG). Das veränderte Ertragswertverfahren für die Grundsteuer stellt demgegenüber auf landeseinheitlich pauschalierte Nettokaltmieten ab, die sich hinsichtlich der Gebäudeart, der Wohnfläche, des Baujahrs und der Mietniveaustufen-Abschläge unterscheiden (§ 254 BewG i.V.m. Anlage 39). Die tatsächlich vereinbarten oder üblichen Mieten sind nicht maßgeblich. „Die Erklärung der tatsächlichen Mieteinnahmen durch den Steuerpflichtigen und die Ermittlung einer üblichen Miete im Sinne des § 79 Absatz 2 BewG ist“ in den Worten der Begründung des Gesetzentwurfs „entbehrlich.“²⁴⁵ Zwar wäre es ein Fehler, bei der Ermittlung des Verkehrswertes einer Immobilie allein auf die vertraglich vereinbarte Miete abzustellen. Diese ist für den Mietertrag und damit für die Einkommensteuer maßgeblich. Aufgrund von möglichen erheblichen vertraglichen Gestaltungen im Rahmen der Privatautonomie bietet sie keine gleichheitsgerechte Grundlage für die Bewertung des Grundbesitzes. So können Sonderabmachungen greifen, wenn Mietverhältnisse zwischen Angehörigen oder mit einem besonders ertragskonzentrierten Vermieter vereinbart wurden. Die vielleicht deshalb gewählte pauschale steuerliche Bemessung der Miete spiegelt die Wirklichkeit aber ebenfalls nicht hinreichend.²⁴⁶ Letztlich handelt es sich um eine „zu grobe“ und daher verfassungswidrige Typisierung.²⁴⁷ Sie weicht in manchen Fällen ersichtlich von den vertraglich vereinbarten Mieten und auch von Nettokaltmieten, die von Gutachtern im Rahmen von gerichtlichen Verfahren festgestellt wurden, ab. Der Fiskus hält in diesen Fällen zum Nachteil des Steuerpflichtigen im Grundsteuerrecht an Werten, die gerichtlichen Verfahren zugrunde gelegt wurden, nicht fest. Das ist nicht folgerichtig und gleichheitswidrig.

Zudem wird darauf hingewiesen, dass auch die pauschalen Mietstufen,²⁴⁸ die Liegenschaftszinssätze und der Abzinsungsfaktor zu Friktionen führen.²⁴⁹ Die Restnutzungsdauer des jeweiligen Gebäudes kann ebenfalls einen Gleichheitsverstoß bewirken. Die

²⁴⁵ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 115; *D. Löhr*, DStR 2019, 1433 (1434).

²⁴⁶ *D. Löhr*, DStR 2019, 1433 (1435); *R. Seer*, FR 2019, 941 (948 ff.).

²⁴⁷ *J. Hey*, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 8, S. 14 f.

²⁴⁸ Haus & Grund, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 7, 2.

²⁴⁹ Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 9 ff.; Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, 13 ff.; zum Liegenschaftszins zudem Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, 2.

Dauer ist maßgeblich für den Vervielfältiger,²⁵⁰ den Abzinsungsfaktor,²⁵¹ die pauschalierte Nettokaltmiete und die Bewirtschaftungskosten.²⁵² Die Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG wird am Beispiel eines begehrten Altbaus aus der Gründerzeit deutlich. Die Restnutzungsdauer ist wegen des hohen Alters des Gebäudes kurz. Der Altbau wird daher strukturell zu gering bewertet.²⁵³

Bei der grundsteuerlichen Bewertung werden insgesamt maßgebliche grundstücksspezifische Parameter gleichheitswidrig außer Acht gelassen, wenn privatrechtliche Vereinbarungen und Belastungen, spezifische öffentlich-rechtliche Merkmale wie Baulasten, Denkmalschutzauflagen, Bindungen der Wohnbauförderung oder auch Altlasten, Immissionen, ein besonders guter Erhaltungszustand oder Baumängel nicht berücksichtigt werden.²⁵⁴ Das Bundesgesetz folgt dem Gebot einer vereinfachenden, dabei aber möglichst gleichmäßigen Belastung²⁵⁵ ersichtlich nicht.

4. Alter der Gebäude – keine folgerichtige, sondern eine halbherzige Wertermittlung

Art. 3 Abs. 1 GG verlangt eine bereichsspezifische und folgerichtige Gesetzgebung. Ausnahmen von einem steuerrechtlichen Ausgangstatbestand bedürfen – so fährt das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung fort – einer besonderen Rechtfertigung.²⁵⁶ Diese verfassungsrechtliche Vorgabe einer folgerichtigen Bewertung erfüllt das Grundsteuergesetz des Bundes bereits deshalb nicht, weil es den Belastungsgrund nicht hinreichend klar benennt und kein eigenständiges Bewertungssystem für

²⁵⁰ § 253 Abs. 2 S. 2 BewG i.V.m. Anlage 38.

²⁵¹ § 257 Abs. 2 BewG i.V.m. Anlage 41.

²⁵² §§ 254 f. BewG i.V.m. Anlagen 39 f.; Veränderungen wie Kernsanierungen können die Nutzungsdauer verlängern. Sie beträgt aber mindestens 30 % der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (§ 253 Abs. 2 S. 4 u. 5 BewG; R. Seer, FR 2019, 941 (948 ff.)).

²⁵³ R. Seer, FR 2019, 941 (949); Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 6.

²⁵⁴ R. Seer, FR 2019, 941 (948); D. Löhr, DStR 2019, 1433 (1436).

²⁵⁵ Unter VI. 1.

²⁵⁶ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11, 12/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (184 f. Rn. 96) – Grundsteuer; BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 f. Rn. 100) – Erstausbildungskosten; bereits unter VI. 1.

die Grundsteuer entwickelt.²⁵⁷ In dieser Unsicherheit nutzt das Gesetz für die Bemessung der Grundsteuer sehr unterschiedliche Parameter, wenn im Rahmen des veränderten Ertragswertverfahrens die Gebäudeart, Wohnflächen, das Baujahr und Mietniveaustufen-Abschläge, auch die Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die Restnutzungsdauer, der Abzinsungsfaktor sowie der Bodenwert heranzuziehen sind.²⁵⁸ Diese unterschiedlichen Werte werden nicht in ein sachgerechtes System gebracht.²⁵⁹ Die Grundsteuer wird insgesamt nicht gleichheitsgerecht aus dem im Gesetz erkennbaren Belastungsgrund bemessen.

In dem Regelungsanliegen, die parameterreichen Einheitswerte zu vereinfachen,²⁶⁰ war der Verfassungsbruch angelegt. Das Bewertungssystem des Bundes reduziert die Kriterien erheblich. In einer der ersten Stellungnahmen des Bundesfinanzministeriums hieß es, dass im Rahmen der Einheitsbewertung für Wohngrundstücke 20 Parameter maßgeblich waren, gegenwärtig aber nur noch fünf notwendig seien. Bei Gewerbegrundstücken seien die Angaben von mehr als 30 auf maximal acht zurückgenommen worden. Diese Darstellung hat das Ministerium aber sodann von seiner Internetseite genommen.²⁶¹ Doch benennt sie das verfassungsrechtliche Problem. Bewertungssysteme werden durch ihre Parameter geprägt. Werden die maßgeblichen Faktoren von 20 auf fünf und von 30 auf acht reduziert, folgt dies zwar dem begrüßenswerten Anliegen der Vereinfachung. Doch erzeugt eine solche erhebliche Reduktion der entscheidenden Faktoren eine gänzlich andere Bewertung mit verfassungsrechtlichen Brüchen.

So ist das Baujahr einer Immobilie bei einer detaillierten Bewertung anhand zahlreicher Parameter ein wichtiger Faktor. Die nun geregelte Rolle des Gebäudealters verletzt jedoch den Gleichheitssatz. In steigender Reihenfolge werden Immobilien aus den Baujahren bis 1948, von 1991 bis 2000 und ab 2001 hoch, aus den Baujahren 1949 bis 1978 sowie 1979 bis 1990 hingegen niedriger bewertet (Anlage 39 zum BewG).²⁶² Doch spiegeln diese Altersstufen den Wert einer Immobilie nicht treffend.

²⁵⁷ Unter IV. 3. und 4. sowie unter V. 3. und 4.

²⁵⁸ Soeben unter VII. 1.

²⁵⁹ *L. J. Jarass*, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 10, 2 ff.

²⁶⁰ Unter III. 4.

²⁶¹ BMF, Die neue Grundsteuer – Fragen und Antworten, 21.6.2019 (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2019-06-21-faq-die-neue-grundsteuer.html>); 30.6.2019 – der Link greift gegenwärtig ins Leere).

²⁶² Bereits unter VII. 1.

Wer eine begehrte Gründerzeitvilla mit einem günstigen Bau aus den 2020ern vergleicht, gelangt zu gegenteiligen Bemessungen. Ein hoch solides Steinhaus aus den 1970ern hat einen höheren Wert als ein Fertigtbau aus dem Jahr 1985. Auch ein Passivhaus aus den 1990ern ist aufgrund des maßvollen Energieverbrauches begehrter und teurer als ein Betonbau aus den letzten fünf Jahren. Die geregelte Bewertung ist nicht realitäts- und gleichheitsgerecht.

Das neue grundsteuerliche Bewertungssystem verletzt – wie vielfach kritisiert²⁶³ – in der inkonsistenten Auswahl weniger Bewertungsparameter das Gebot der gleichheitsgerechten und folgerichtigen Besteuerung. Das Gesetz führt zu „unsystematischen und widersprüchlichen“ Grundsteuerlasten.²⁶⁴ Letztlich wurde ein inkonsistentes Mischsystem geschaffen, das nicht folgerichtig ist.²⁶⁵ Die Einheitsbewertung wird anders als geplant²⁶⁶ nicht sachgerecht fortgeschrieben, sondern gleichheitswidrig verändert.²⁶⁷ Immobilienwerte sind entweder in zahlreichen Faktoren genau zu ermitteln oder in klaren vereinfachenden Typisierungen gleichheitsgerecht zu bewerten. Das Grundsteuergesetz des Bundes errichtet ein inkonsistentes, halbherziges und verfassungswidriges Mischsystem.

²⁶³ Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, 17.10.2019, WD 4 – 3000 119/19, 13; *R. Seer*, FR 2019, 941 (949): „Diese systematisch regressive Belastungswirkung verstößt gegen den Grundsatz der realitätsgerechten Wertrelation und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.“ *J. Hey*, Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 8, 2: „Herausgekommen ist ein Bewertungsverfahren, das [...] den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts an eine im Verhältnis der Grundstücke zueinander realitätsgerechte Abbildung des Verkehrswertes offensichtlich nicht genügt.“ Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., ebenda, Anlage 1, mit Berechnungsbeispielen; *L. J. Jarass*, ebenda, Anlage 10, 1; *G. Kirchhof*, ebenda, Anlage 11; *D. Löhr*, ebenda, Anlage 12, 2; ders., DStR 2019, 1433 (1435 f.); *H.-J. Beck*, Das Grundeigentum, 2019, 483 (484); zweifelnd: Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, 12: Ob die Abweichungen zum Verkehrswert „zur Verfassungswidrigkeit führen, bleibt einer gerichtlichen Überprüfung vorbehalten.“ Aufgrund der Bewertungsunterschiede kritisch auch *R. Maiterth/M. Lutz*, StuW 2019, 22 ff.

²⁶⁴ *L. J. Jarass*, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 10, 1.

²⁶⁵ *D. Löhr*, DStR 2019, 1433 (1435 f.); *H.-J. Beck*, Das Grundeigentum, 2019, 483 (484).

²⁶⁶ Unter III. 4.

²⁶⁷ Siehe hierzu auch *J. Hey*, in: Scheffler/dies., Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform, 2019, 67 ff.

VIII. Das Grundsteuergesetz des Bundes verletzt die Freiheitsrechte

1. Doppeltes freiheitliches Maß – enger grundsteuerlicher Belastungsraum

Zu diesen Vorgaben der Gleichheit, der Folgerichtigkeit, der im erkennbaren Belastungsgrund verdeutlichten Belastungsentscheidung, der Typusbindung und des Unterscheidungsgebots von Steuern²⁶⁸ treten nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts das Verbot der erdrosselnden Steuer,²⁶⁹ die rechtfertigungsbedürftigen steuerlichen Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Eigentums²⁷⁰ und die allgemeine freiheitsschonende Besteuerung.²⁷¹ Steuern greifen in den Abgaben- und in den Verwaltungslasten in Freiheitsrechte ein. In der Zahllast sind das Vermögen und damit die Eigentumsfreiheit (Art. 14 Abs. 1 GG), jedenfalls die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) betroffen. Die Mitwirkungslasten greifen in die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), jedenfalls die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) ein. Das Grundsteuergesetz des Bundes muss in der Zahllast und in den Mitwirkungspflichten das freiheitliche Verhältnismäßigkeitsprinzip wahren. Doch wird das Übermaßverbot in beiden Säulen verletzt.

Die Grundsteuer wird in dem Befund gerechtfertigt, ein vermögender Steuerpflichtiger sei leistungsfähiger als der Kollege mit gleichem Einkommen ohne Vermögen.²⁷² Die-

²⁶⁸ Soeben unter V. 2. bis 4.

²⁶⁹ BVerfG, 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119 (128 f.) – Couponsteuer.

²⁷⁰ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (138) – Vermögensteuer; BVerfG, 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (114) – Halbteilungsgrundsatz; BVerfG, 30.6.2022 – 2 BvR 737/20, NVwZ 2022, 1722 (Rn. 73 ff.) – Verzinsung Kernbrennstoffsteuer.

²⁷¹ BVerfG, 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (114) – Halbteilungsgrundsatz; BVerfG, 30.6.2022 – 2 BvR 737/20, NVwZ 2022, 1722 (Rn. 77 ff.) – Verzinsung Kernbrennstoffsteuer; jeweils m.w.N.

²⁷² D. Birk, DSStJG 22 (1999), 7 (16); Abweichende Meinung des Richters E.-W. Böckenförde, BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (153) – Vermögensteuer.

ser Hinweis darf nicht vernachlässigen, dass die Grundsteuer als Objektsteuer²⁷³ ohne Ansehung der Person erhoben wird.²⁷⁴ Die Steuerlast ist zu entrichten, gleichgültig ob ein Milliardär mit leichter Hand eine Villa gekauft hat oder sich eine Familie ein Eigenheim durch einen für sie hohen Kredit finanziert. Das Hausgrundstück der Familie ist wirtschaftlich jedenfalls in Teilen der Bank zuzurechnen, deren Kredit mit Zins abzuzahlen ist. Dennoch muss die Familie die Grundsteuer entrichten. Die steuerliche Leistungsfähigkeit von Grund und Boden ist jedenfalls in diesen Fällen nur äußerst schwer zu begründen. Die Einkommensteuer wird demgegenüber als die gerechteste Steuer bezeichnet, weil sie am ehesten die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt.²⁷⁵

Grundbesitz wird regelmäßig aus einer Finanzkraft erworben, die bereits der Ertragsbesteuerung – insbesondere der Einkommensteuer – unterlag. Zu diesen direkten Steuern treten die indirekten Steuern beim Erwerb und bei Grundstücken die Grundsteuer. Die so bewirkte kumulative Steuerlast bleibt bei der Grundsteuer unberücksichtigt. Die Kumulation muss aber das Maß der Verfassung wahren, in jedem Steuerfall verhältnismäßig sein. Die Grundsteuer kann nicht unmittelbar aus dem Grundbesitz, sondern nur aus nicht gebundener Finanzkraft entrichtet werden. Diese Finanzkraft wurde aber in aller Regel schon besteuert. Das Grundgesetz lässt für die Grundsteuer daher nur noch einen engen Belastungskorridor.²⁷⁶

Generell privilegieren Vermögensteuern wie die Grundsteuer bestimmte Eigentümer. Wer aus seinem Eigentum einen Ertrag erwirtschaftet, hat einen Vorteil, weil er aus diesem die Ertragsteuern und die Grundsteuer entrichten kann. Ein Eigentümer, der seinen Grund hingegen ohne Ertrag privat nutzt, kann aus dem Grundbesitz und damit dem Steuergegenstand die Steuer nicht unmittelbar zahlen. Die Grundsteuer drängt so die Steuerpflichtigen, das Eigentum wirtschaftlich zu nutzen, es in Extremfällen gar zu veräußern. Sie benachteiligt privat genutztes Vermögen strukturell.

²⁷³ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer.

²⁷⁴ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH, 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Auflage 2003, 961.

²⁷⁵ J. Lang, in: Tipke/ders., Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 9 Rn. 1.

²⁷⁶ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; A. Musil, DStR 2017, 1903 (1907); G. Kirchhof, StuW 2011, 189 (200 f.).

Ein Eigentümer, der seinen Grund vermietet und Grundsteuer entrichten muss, wird die Grundsteuerlast über die Miete auf die Mieter abwälzen. Letztlich tragen also Mieter und Eigentümer, die in der eigenen Immobilie wohnen, die Steuer. Die Grundsteuer wird daher pointiert als Wohnsteuer²⁷⁷ und Einwohnersteuer²⁷⁸ kritisiert. Sie darf in diesen Wirkungen jedenfalls nicht in den elementaren Schutz des Wohnens durch das Existenzminimum berühren.²⁷⁹ Aber auch oberhalb dieses zwingenden verfassungsrechtlichen Maßes greift die öffentliche Hand in der Grundsteuer auf das Wohnen und damit auf eine Existenzbedingung zu, die sie in Gestalt der Wohnungsbauförderung und des Wohngeldes unterstützt. In dieser gegenläufigen Wirkung im existenziellen Bereich wird teilweise ein Verfassungsverstoß, jedenfalls aber eine kaum zu stemmende steuerliche Rechtfertigungslast gesehen.²⁸⁰ Daher müssen die Folgen der neuen grundsteuerlichen Bemessungsregeln gerade in Räumen mit hohen Mieten sorgsam antizipiert und gewertet werden.

2. Zahllast – Übermaßbesteuerung

Das Grundsteuergesetz des Bundes wird in bestimmten Fällen den insgesamt engen verfassungsrechtlichen Belastungskorridor der Grundsteuer²⁸¹ verlassen. Die endgültige Steuerlast steht erst fest, wenn die Gemeinden über die Hebesätze entschieden haben. Zu diesem Zeitpunkt wird die überwiegende Zahl der Grundlagenbescheide aber bereits bestandskräftig sein. Gegenwärtig entsteht daher eine Rechtsschutzlücke. Bei gleich bleibenden Hebesätzen bewirkt die Bewertung nach dem Bundesgesetz eine strukturell mehr als doppelt so hohe Zahllast im Vergleich zu den einfach anzuwendenden Grundsteuergesetzen der Bundesländer Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen.²⁸² Insbesondere aber werden die strukturell zu hohen Bewertungen von Im-

²⁷⁷ Vgl. J. Hey, in: dies./Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, 89 m.w.N.

²⁷⁸ R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 16.2 m.w.N.

²⁷⁹ BVerfG, 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (223 m.w.N.) – Hartz IV-Gesetz; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Auflage 2003, 958 f., 963.

²⁸⁰ R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 16.3 m.w.N.

²⁸¹ Soeben unter VIII. 1.

²⁸² https://www.focus.de/finanzen/der-grosse-check-fuer-deutschland-staedte-vergleich-zeigt-das-komplette-ausmass-des-grundsteuer-wirrwarrs_id_187606272.html (12.4.2023); siehe auch Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, Anlage 1 der Stellungnahme.

mobilien insbesondere in Zonen mit deutlich erhöhten Bodenrichtwerten, mit hohen pauschalen Nettokaltmieten, auch angesichts des Alters der Immobilie, von Restnutzungsdauern und von nicht berücksichtigten wertmindernden Faktoren²⁸³ zu verfassungswidrigen Überbelastungen zu führen. Die berechtigten Anliegen, durch die Grundsteuerreform das existenzielle Grundbedürfnis des Wohnens nicht zu verteuern und insgesamt hinreichend bezahlbaren Wohnraum bereitzustellen, sind zu begrüßen. Der Bund hätte diesen Anliegen, die er in der Begründung des Gesetzentwurfes hervorhebt,²⁸⁴ aber selbst dienen sollen, indem er die grundsteuerlichen Zahl- und Mitwirkungslasten reduziert.

3. Freiheitsverstoß – der Bund hat ohne Grund ein kompliziertes Gesetz erlassen

Die Grundsteuer ist eine finanzielle Lebensader der Gemeinden.²⁸⁵ Der Grundbesitz ist gleichheits- und freiheitsgerecht zu belasten.²⁸⁶ Diesen Gesetzgebungsauftrag in einer Vereinfachung der Einheitswerte höchst komplex umzusetzen,²⁸⁷ vermag nicht zu überzeugen. Der Gesetzgeber hat einen weiten Gestaltungsraum, wie er eine Steuer regelt, welchen Belastungsgrund er wählt und wie er diesen gleichheitsgerecht umsetzt. Entscheidet sich der Bund aber aus kompetenzrechtlichen Gründen, die zum Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes nicht mehr vorlagen,²⁸⁸ und deshalb grundlos für ein höchst komplexes²⁸⁹ und dabei „unnötig kompliziertes“²⁹⁰ Grundsteuergesetz, verletzt er das Maß der Verhältnismäßigkeit.²⁹¹ Würden die Kompetenzschränken des

²⁸³ Soeben unter VI. 4., VII. 3 und 4.

²⁸⁴ Siehe hierzu Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 223 f.; soeben unter VIII. 1.

²⁸⁵ Bereits unter II. 2.

²⁸⁶ Bereits unter VI. 1. und VIII. 1.

²⁸⁷ Bereits unter III. 4.

²⁸⁸ Unter III. 4.

²⁸⁹ Unter VII. 2.

²⁹⁰ C. Fuest, ifo Institut, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 9, 1: „Komplexität der Besteuerung ist dann zu rechtfertigen, wenn der Gegenstand der Besteuerung komplex ist oder wenn durch Komplexität ein hohes Maß an Einzelfallgerechtigkeit bei der Verteilung der Steuerlast erreicht wird. Nichts von beidem ist bei der geplanten Reform der Grundsteuer der Fall.“

²⁹¹ Siehe für die Kritik an den zu hohen Mitwirkungslasten Bund der Steuerzahler Deutschland e.V., Deutscher

Art. 125a Abs. 2 GG noch vorliegen, könnte der gewählte steinige Weg vielleicht noch gerechtfertigt werden. Doch hat der Bundesgesetzgeber nach deren Wegfall nun von der Vielzahl der Möglichkeiten, die Grundsteuer zu erheben, ohne sachlichen Grund eine im Vergleich äußerst schwierige gewählt. Er mutet den Grundsteuerpflichtigen und den Steuerberatern allein deshalb hohe Mitwirkungslasten zu, weil er auf die nunmehr unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz nicht mit einem neuen Grundsteuergesetz reagieren wollte. Die öffentlichen Hände, der Fiskus, die Gerichte und auch die zahlreichen Gemeinden und Gemeindeverbände²⁹² werden ebenfalls ohne hinreichenden Grund zu stark belastet. Die Grundsteuergesetze der Länder Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen belegen, dass der Bund sich ersichtlich nicht für das mildeste gleich effektive grundsteuerliche System entschieden hat, wenn nicht wenige leicht zu ermittelnde Parameter anzugeben sind,²⁹³ sondern u.a. die Gebäudeart, Wohnflächen, das Baujahr und Mietniveaustufen-Abschläge, Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die Restnutzungsdauer, der Abzinsungsfaktor sowie der Bodenwert berücksichtigt und in Teilen im Turnus aktualisiert werden müssen.²⁹⁴ Das Bundesgesetz ist nicht erforderlich und daher verfassungswidrig.

Das Grundsteuergesetz des Bundes mag in dieser Überbelastung an das *acqua alta* auf dem Markusplatz in Venedig erinnern. Der Bund hat das alte verwinkelte System der Stege, die bei einem Hochwasser genutzt werden, in breiten Holzpfaden vereinfacht. Doch zwingt er nun die Menschen, die neuen Stege zu nutzen, obwohl kein Hochwasser besteht, allein weil er die Stege nicht abbauen will.

4. Unzumutbares Gesetz – vermeidbare überkomplizierte Mitwirkungspflichten

Das Grundsteuergesetz des Bundes verletzt in seiner unnötigen Komplexität die Freiheitsrechte und wird in unterschiedlichen Fällen in der Zahllast das Maß der Verfas-

Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 1 f.; Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, 6.

²⁹² Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 82.

²⁹³ Unter II. 3.

²⁹⁴ Soeben unter VII. 1. und 2.

sung verlassen.²⁹⁵ Zudem ist es nicht zumutbar, wenn die öffentliche Hand Informationen von den Steuerpflichtigen erhebt und diese mit entsprechenden Ermittlungen belastet, obwohl dem Staat diese Informationen bereits vorliegen. Der Steuerpflichtige muss Daten wie die maßgebliche Größe des Grundbesitzes²⁹⁶ ermitteln, die sodann vom Fiskus unter der Drohung des Steuerstrafrechts geprüft werden, obwohl diese Ermittlung nicht notwendig ist, weil dem Staat die Daten in den Bauämtern und Grundbüchern bereits bekannt sind. Die Datenerhebung in diesen Fällen nicht vom Steuerpflichtigen zu verlangen, ist ersichtlich ein gleich geeignetes weniger einschneidendes Mittel. Das Maß der Erforderlichkeit und der Zumutbarkeit werden verletzt.

Sodann verlangt das Grundsteuergesetz des Bundes Informationen von den Steuerpflichtigen, die diesen in weiten Teilen nicht vorliegen, obwohl sie für die Bemessung der Grundsteuer nicht notwendig sind. Im Rahmen des Sachwertverfahrens sind an Stelle der bislang üblichen Kubikmeter die Brutto-Grundfläche des Gebäudes maßgeblich (§ 259 Abs. 2 BewG i.V.m. Anlage 42).²⁹⁷ Die Brutto-Grundfläche war vielen Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses nicht verfügbar. Sie musste mit hohem Aufwand in den vergangenen Monaten ermittelt werden. Die bislang üblichen Kubikmeter lagen den Steuerpflichtigen und den Finanzämtern demgegenüber in vielen Fällen bereits elektronisch vor.²⁹⁸ Dieser Wechsel des maßgeblichen Parameters hat zu erheblichen Lasten geführt, die leicht vermeidbar gewesen wären, wenn das Gesetz weiterhin auf die Kubikmeter abgestellt hätte. Die vermeidbare Belastung durch den neuen Parameter der Brutto-Grundfläche ist nicht erforderlich und auch nicht zumutbar.

Nach der Begründung des Gesetzentwurfs muss die öffentliche Hand „2.200 Vollzeit-äquivalente“ für die Erhebung der Grundsteuer nach dem Bundesgesetz einsetzen. Die Personalkosten belaufen sich auf ebenfalls geschätzte rund 580 Mio. Euro. Die Steuerpflichtigen müssten – ebenfalls bei einem Einsatz des Bundesgesetzes im gesamten

²⁹⁵ Soeben unter VIII. 2. und 3.

²⁹⁶ Unter VI. 2 und VII. 1.

²⁹⁷ M. Eichholz, DStR 2020, 1217 (1222 f.).

²⁹⁸ M. Wiñnemann/B. Koller, BB 2020, 215 (218); BStBK, Stellungnahme v. 6.9.2019, S. 11 (https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2019-019_2019-09-06_Stellgn_ReFE_GrSt.pdf; 12.4.2024): „Zumindest optional sollte nach unserer Ansicht eine Überleitung von der Kubikmeterzahl zur Brutto-Grundfläche (z. B. durch eine Pauschalierung) ermöglicht werden bzw. die Anlage 42 (Normalherstellungskosten) optional auch für die Kubikmeterzahl des umbauten Raumes angegeben werden.“

Bundesgebiet – 2.100.000 Stunden und 445.000 Euro einsetzen. Die Kosten für die Wirtschaft werden – so fährt die Begründung des Gesetzentwurfes fort – 100 Mio. Euro erreichen.²⁹⁹ Dieser geschätzte Aufwand ist bemerkenswert hoch. Doch wurden die Zahlen als deutlich zu gering erachtet.³⁰⁰

Das Grundsteuergesetz des Bundes wird in überhöhten Bewertungen übermäßige steuerliche Zahllasten bewirken. Auch in dem grundlos gewählten viel zu komplexen Grundsteuergesetz, in der Verpflichtung der Betroffenen, der öffentlichen Hand bereits bekannte Daten zu erheben, und im Wechsel der maßgeblichen Daten auf weitgehend unbekannt Parameter verletzt das Gesetz die Freiheitsrechte. Das Bundesgesetz mutet den Steuerpflichtigen und der öffentlichen Hand insgesamt vermeidbare Mitwirkungslasten zu, obwohl nur die Zahllast den Auftrag der Steuer erfüllt, die öffentliche Hand zu finanzieren.

²⁹⁹ Insgesamt Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, 3 ff., 91.

³⁰⁰ J. Lüdicke, BB 2019, 1436 (1436 f.); Haus & Grund, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 7, 2 f.

IX. Grundgesetzwidriger steuerlicher Sonderweg – Ergebnisse

Das Grundsteuergesetz des Bundes geht in *zehn Schritten* einen steuerlichen Sonderweg, der das Grundgesetz verletzt. Die gegenwärtig noch geltende Grundsteuer bemisst sich nach den Einheitswerten aus den 1930er Jahren. Diese Werte wurden wegen des sehr hohen Bewertungsaufwandes in den östlichen Bundesländern seit dem Jahr 1935 und in den westlichen Ländern seit dem Jahr 1964 nicht aktualisiert. Das Bundesverfassungsgericht erklärte die Grundsteuer daher im Jahr 2018 für gleichheitswidrig. Der Bund hat deshalb Ende 2019 ein neues Grundsteuergesetz erlassen.

Dieses Grundsteuergesetz des Bundes leidet aber – *erstens* – unter einem erheblichen kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehler. Der Bund hatte zu Beginn der Bundesrepublik die Gesetzgebungskompetenz, ein Grundsteuergesetz für den Gesamtstaat zu erlassen. Diese Kompetenz wurde im Zuge der Verfassungsreform Mitte der 1990er Jahre den Ländern zugewiesen. Das Bundesgesetz blieb gleichwohl in Kraft. Es konnte aber wegen der nunmehrigen Länderbefugnis nur noch den in sehr engen Grenzen der sog. Fortschreibungskompetenz geändert werden (Art. 125a Abs. 2 GG, BVerfG). Der Bund fühlte sich, als er sein neues Grundsteuergesetz entwarf, an diese engen Grenzen gebunden. Mit der Grundgesetznovelle im Herbst 2019 wurde dem Bund aber eine unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz zugewiesen. Die Bundesländer können abweichende Regelungen in Kraft setzen (Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG). Dennoch hat der Bund kein grundlegend neues Grundsteuergesetz erlassen, sondern weiterhin die nicht mehr bestehenden Bindungen des Art. 125a Abs. 2 GG beachtet. So hält er bis heute grundlos an dem zum Scheitern verurteilten Unterfangen fest, die zu komplizierten Einheitswerte aus den 1930er Jahren zu vereinfachen.

In diesem fehlerhaften Ausgangspunkt entscheidet sich der Bundesgesetzgeber – *zweitens* – anders als vom Bundesverfassungsgericht, dem BFH, dem Bundesrat und den eigenen Ausführungen ausdrücklich gefordert, nicht für einen Belastungsgrund der Grundsteuer und ein eigenes Bewertungssystem. *Drittens* können – anders als sonst im steuerlichen Bewertungsrecht – die erheblichen Ungenauigkeiten der Bodenrichtwerte

nicht durch den Gegenbeweis eines niedrigeren gemeinen Werts korrigiert werden. Der Gleichheitssatz wird so verletzt (BFH und viele weitere Stimmen). Insgesamt nutzt der Bund – *viertens* – seinen grundgesetzlichen Entscheidungsraum nicht, wenn er nicht mehr vorhandene Kompetenzgrenzen einhält und daher zu viele Parameter für die grundsteuerliche Bemessung verwendet. Anders als in den Grundsteuergesetzen von Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen sind nicht nur wenige leicht zu ermittelnde Parameter maßgeblich, sondern die Gebäudeart, die Wohnflächen, das Baujahr, Mietniveaustufen-Abschläge, Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die Restnutzungsdauer, der Abzinsungsfaktor und der Bodenwert zu berücksichtigen. Die gewählten Kriterien typisieren – *fünftens* und wie ebenfalls mehrfach vorgetragen – zuweilen zu grob und daher gleichheitswidrig, wenn die pauschalen Nettokaltmieten, die Restnutzungsdauer und das Alter des Gebäudes von einer realitäts- und gleichheitsgerechten Bewertung abweichen.

Immobilienwerte sind – *sechstens* – entweder in zahlreichen Faktoren genau zu ermitteln oder in vereinfachenden Typisierungen gleichheitsgerecht zu bewerten. Das Grundsteuergesetz des Bundes errichtet – auch dies wurde oft kritisiert – ein Mischsystem, das nicht folgerichtig ist. Das Gesetz wird daher – *siebtens* – in der Zahllast das Maß der Verfassung verletzen, wenn die Hebesätze der Gemeinden feststehen und die fehlerhaften Bewertungen eine Übermaßbesteuerung bewirken. *Achtens* nutzt das neue Grundsteuerrecht ohne sachlichen Grund und damit freiheitswidrig an Stelle von dem bewährten Parameter der Kubikmeter der Gebäude, der den Steuerpflichtigen und dem Fiskus vorliegt, in der Brutto-Grundfläche einen Wert, der erst umständlich ermittelt werden musste. Zudem ist es – *neuntens* – nicht erforderlich und zumutbar, wenn die öffentliche Hand Daten von den Steuerpflichtigen erhebt und strafbewehrt prüft, obwohl ihr diese zugänglich sind. Insgesamt hat der Bundestag – *zehntens* – ein unnötig kompliziertes und daher freiheitswidriges Grundsteuergesetz in Kraft gesetzt.

Das zu komplizierte und übermäßig belastende Grundsteuergesetz des Bundes mag an das *acqua alta* auf dem Markusplatz in Venedig erinnern. Das alte verwinkelte System der Stege, die bei einem Hochwasser genutzt werden, wurde – wie die Einheitswerte – durch neue breite Holzpfade vereinfacht. Doch zwingt das Bundesgesetz nun die Menschen, die neuen Stege zu nutzen, obwohl kein Hochwasser besteht. Die Grundrechte der Freiheit und Gleichheit werden so verletzt.

Der Bund hätte dem von ihm betonten zentralen Anliegen, das „existenzielle Grundbedürfnis“ des Wohnens nicht zu verteuern (BT-Drs. 19/11085, 123), selbst dienen sollen, indem er die grundsteuerlichen Zahllasten und vor allem die Mitwirkungspflichten nicht grundlos erhöht, sondern reduziert. Letztlich sind die Verfassungsverletzungen bereits in dem fehlerhaften Regelungsansinnen, die grundgesetzwidrigen Einheitswerte vereinfachen zu wollen, angelegt. Die ökologische Verkehrswende wird nicht gelingen, wenn man – wie der Bund in seinem Grundsteuergesetz – für die Masse an Autofahrern Oldtimer aus den 1930er Jahren in Elektroautos umbauen will. Sollen die Grundsteuereinnahmen der Gemeinden nicht gefährdet und eine Vielzahl an weiteren verfassungswidrigen Steuereingriffen auf den Weg gebracht werden, muss der Bund bis zur Erhebung der neuen Grundsteuer im Jahr 2025 sein Grundsteuergesetz korrigieren oder müssen die Bundesländer, die dieses Gesetz anwenden, eigene verfassungskonforme Grundsteuergesetze in Kraft setzen.

Die Bundesländer Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen weisen hier den Weg. Die notwendigen Daten sind vorhanden. Der Vollzug der neuen grundsteuerlichen Regeln ist vorbereitet. Die Länder geben Beispiele für moderne Steuergesetze, die wenige Parameter nutzen und bald vollständig digital anwendbar sind. Die Staatseinnahmen werden so gesichert. Keiner wird in der Zahl- und Verwaltungslast mehr belastet, als es für den Auftrag der Steuer, die öffentliche Hand zu finanzieren, notwendig ist. Vielmehr werden alle Steuerbetroffenen in einem wahrhaften Befreiungsschlag entlastet: die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Gerichte, die Steuerberater und die Steuerpflichtigen.

gez. Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M.