

Löhr, Dirk

**Article**

## Grundsteuerreform - Ende einer Odyssee? Ergebnisse einer zahllastbezogenen Analyse

Wirtschaftsdienst

*Suggested Citation:* Löhr, Dirk (2017) : Grundsteuerreform - Ende einer Odyssee? Ergebnisse einer zahllastbezogenen Analyse, Wirtschaftsdienst, ISSN 1613-978X, Springer, Heidelberg, Vol. 97, Iss. 11, pp. 809-816,  
<https://doi.org/10.1007/s10273-017-2218-y>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/213611>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

Dirk Löhr

# Grundsteuerreform: Ende einer Odyssee?

## Ergebnisse einer zahllastbezogenen Analyse

Im September 2016 hatten die Finanzminister der Länder ein Modell für die Reform der Grundsteuer auf den Weg gebracht. Sie war notwendig geworden, nachdem der Bundesfinanzhof die alten Einheitswerte als Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer verworfen hatte. Nach Widerstand aus Bayern und Hamburg wurde das Gesetzesvorhaben ausgesetzt und muss in der neuen Legislaturperiode wieder angestoßen werden. In diesem Beitrag werden verschiedene Reformmodelle in Hinblick auf die Belastung unterschiedlicher Gebäudetypen und ungenutzter Grundstücke untersucht.

Im September 2016 brachten die Finanzminister der Länder Hessen und Niedersachsen das gemeinsame Beschlussmodell der Länderfinanzminister zur Grundsteuerreform als Bundesratsinitiative auf den Weg. Die erste Stufe stellte eine Reform des Bewertungsgesetzes sowie Änderungen des Grundgesetzes dar.<sup>1</sup> Für die Grundsteuer B sollte demnach das sogenannte Kostenwertmodell gelten (vgl. Tabelle 1). Widerstand gegen das Gesetzesvorhaben kam jedoch von Bayern und Hamburg, was wohl durch die sich wahrscheinlich verschlechternde Position im Länderfinanzausgleich motiviert war. Die Bundesregierung hatte wegen der Uneinigkeit unter den Ländern für die vergangene Legislaturperiode die weitere Verfolgung des Gesetzesvorhabens einstweilig ausgesetzt.<sup>2</sup> Zu Beginn der neuen Legislaturperiode muss das Gesetzgebungsverfahren wieder angestoßen werden (Prinzip der Diskontinuität).

Die Situation hat sich mittlerweile zugespitzt, zumal auch das Bundesverfassungsgericht zwischenzeitig angekündigt hat, sich noch 2017 mit der Grundsteuer befassen zu wollen – in Form der durch den Bundesfinanzhof eingebrachten Vorlagebeschlüsse zur Verfassungswidrigkeit des Einheitswertes als grundsteuerliche Bemessungsgrundlage.<sup>3</sup> Ein Urteil wird vermutlich erst 2018 gesprochen. Es wird erwartet, dass sich das Bundesverfassungsgericht dem Bundesfinanzhof anschließt und die Einheitswerte, die aus dem Jahre 1964 (Westdeutschland) bzw. 1935 (Ostdeutschland) stammen, als Bemessungs-

ungsgrundlage für die Grundsteuer verwirft. In der Regel gewährt das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber in solchen Fällen einen Zeitraum von zwei bis drei Jahren zur Nachbesserung. Erfolgt diese nicht, droht der Grundsteuer die Aussetzung – und damit ein ähnliches Schicksal wie der Vermögensteuer. In diesem Fall könnte eine der wichtigsten kommunalen Einnahmequellen zum Versiegen kommen und ein erheblicher politischer Handlungsdruck entstehen. Vor dem Hintergrund der gebotenen Eile scheinen zwei Optionen gangbar:

- Eine Lösung dürfte in einem bodenbezogenen Modell mit regionalisierten und differenzierten Steuermesszahlen bestehen, die sich auf eine Wert- und eine Flächenkomponente beziehen. So könnten sich die Bundesländer auf einen Rahmen einigen, der genügend Spielraum für die jeweiligen politischen Vorstellungen belässt. Eine Regionalisierung dürfte vor allem Bayern (bzw. der CSU) entgegenkommen.<sup>4</sup> Über die zusätzlich eingeräumte Möglichkeit der Differenzierung könnte sich z.B. Bayern auf ein reines Flächensteuermodell hin bewegen, wohingegen andere Bundesländer der Wertkomponente einen entsprechend großen Spielraum geben könnten. Die diversen Bundesländer könnten auch auf dieser Basis in Wettbewerb zueinander treten

4 M. Söder: Reform der Grundsteuer: Gerechtere Verteilung der Steuerlasten oder Kostenexplosion?, in: ifo Schnelldienst, 69. Jg. (2016), H. 18, S. 4.

1 Entwurf eines Gesetzes zur konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Grundsteuer, Bundesratsdrucksache 514/16 vom 12.9.2016; Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, Bundesratsdrucksache 515/16 vom 4.11.2016.  
2 S. Karawanskij: Grundsteuer-Reform auf Eis gelegt – Kommunen drohen Einnahmeausfälle, Pressemitteilung vom 15.2.2017.  
3 Bundesverfassungsgericht: Übersicht für das Jahr 2017, [http://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Verfahren/Jahresvorausschau/vs\\_2017/vorausschau\\_2017\\_node.html](http://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Verfahren/Jahresvorausschau/vs_2017/vorausschau_2017_node.html) (4.10.2017).

Prof. Dr. Dirk Löhr lehrt Steuerlehre und Ökologische Ökonomik am Umwelt-Campus Birkenfeld der Hochschule Trier.

Tabelle 1

**Grundsteuerreform: mögliche Bemessungsgrundlagen**

	Modell	Berechnungsvorschrift und Erläuterung
Referenz	Einheitswert <sup>1</sup>	Geglättet und überschlägig an das Verkehrswertniveau der jeweiligen Stadt angepasst
Unverbundene Bemessungsgrundlagen	Bodenwertsteuer <sup>2</sup>	$M = V_B \cdot 0,8 \cdot 0,0008$
	Bodenwert- und Bodenflächensteuer <sup>2</sup>	$M = V_B \cdot 0,8 \cdot 0,0005 + F_B \cdot 0,15$
	Bodenflächensteuer	$M = F_B \cdot 0,05$ Eigene Festsetzung mit Blick auf die Vermeidung von Sprüngen im Hebesatz
Verbundene Bemessungsgrundlagen	Kostenwert <sup>3</sup>	$M = K_B \cdot Z_B + K_G \cdot Z_G$ Nach Entwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes
	Südmodell <sup>4</sup>	$M = F_B \cdot 0,02 + F_G \cdot 0,2$
	Verkehrswertmodell <sup>5</sup>	$M = V \cdot 0,0035$

M = Steuermessbetrag;  $V_B$  = Bodenrichtwert;  $F_B$  = Grundstücksfläche (Boden);  $F_G$  = Gebäudefläche;  $K_B$  = Kostenwert Boden (Bodenrichtwert);  $Z_B$  = Steuermesszahl Boden;  $K_G$  = Kostenwert Gebäude (nach Abschreibungen);  $Z_G$  = Steuermesszahl Gebäude; V = Verkehrswert Gesamtgrundstück.

<sup>1</sup> R. Henger, T. Schäfer: Mehr Boden für die Grundsteuer – eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW Policy Paper, Nr. 32/2015, S. 18. <sup>2</sup> M. Lehmbrock, D. Coulmas: Grundsteuerreform: Was kommt nach dem Praxistest?, in: Forum Wohnen und Stadtentwicklung, Zeitschrift des vhw – Bundesverband für Wohnen und Stadtentwicklung, Dezember 2001, S. 291, Fußnote 9. <sup>3</sup> Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, Bundesratsdrucksache 515/16 vom 4.11.2016. <sup>4</sup> GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen: Reform der Grundsteuer, Positionspapier, Berlin 2012, S. 7. Die Gebäudefläche ergibt sich aus der Gebäudegrundfläche (bebauter Teil der Grundstücksfläche) multipliziert mit der Zahl der oberirdischen Geschosse. Hilfsweise soll zur Ermittlung der Zahl der Geschosse zunächst auf die Gebäudehöhe zurückgegriffen werden (typisierendes „Höhenzahl-Verfahren“). <sup>5</sup> Vgl. ebenda, S. 18.

– die Grundsteuer ist ohnehin das finanzpolitische Vehikel des Wettbewerbsföderalismus schlechthin.

- Alternativ kommt ein Verbundmodell infrage, das in der Bemessungsgrundlage neben dem Grund und Boden auch das aufstehende Gebäude mit umfasst. Hierzu könnte das zwischenzeitig auf Eis gelegte Kostenwertmodell reaktiviert oder die Einführung des von Bayern präferierten, wertunabhängigen Südmodells ins Auge gefasst werden. Obwohl das Kostenwertmodell gegenwärtig als politisch tot gilt, könnte der existente Gesetzentwurf angesichts der möglichen Zeitknappheit aus der Schublade geholt oder mit Blick auf das Südmodell modifiziert werden (vgl. Tabelle 1). Auch in diesem Fall sollten eine Regionalisierung und eine Differenzierung der Steuermesszahlen ermöglicht werden, und zwar bezüglich der Grundstücks- und der Gebäudekomponente. Hiermit könnte eine spezifische Problematik des Kostenwertmodells umschifft werden, das – bezüglich

der Gebäudekomponente – in abgeschwächter Weise auch das Südmodell betreffen dürfte: Beim Kostenwertmodell dürften die Bewertungsarbeiten frühestens nach zehn Jahren vollendet sein, was nicht zuletzt der Komplexität der Gebäudebewertung geschuldet ist. Die gebäudebezogenen Daten liegen nicht flächendeckend vor.<sup>5</sup> Auch beim Südmodell müssten die Gebäudeflächen erfasst werden, was gegenüber den bodenbezogenen Modellvarianten mit erheblichem Zusatzaufwand verbunden ist. Bis die betreffenden Werte zur Verfügung stehen, müsste auf die vermutlich verfassungswidrigen Einheitswerte zurückgegriffen werden. Ob das Bundesverfassungsgericht ein solches Vorgehen akzeptiert, ist vollkommen offen. Allerdings könnten die Werte für die Gebäude über die Differenzierung der Steuermesszahlen vorläufig auf null gesetzt werden. Die Grundsteuer würde dann in der Übergangsphase nur auf Basis einer bodenbezogenen Bemessungsgrundlage (Bodenrichtwerte) erhoben. Dies ist – zumindest im Rahmen der steuerlichen Typisierung – unproblematisch, da diese flächendeckend über das Gutachterausschusswesen vorliegen und übrigens grundsätzlich für jedermann in den länderspezifischen BORIS-Systemen abrufbar sind. Nach Vollendung der Bewertungsarbeiten stünde den Ländern dann die Modifikation ihrer (gebäudebezogenen) Steuermesszahl offen: Beispielsweise könnte das Saarland seine Gebäudemesszahl auf null belassen, während Nordrhein-Westfalen eine positive Messzahl für das Gebäude einführt.<sup>6</sup>

### Induzierte Zahllastverschiebung

Hinsichtlich der Vorzugswürdigkeit und politischen Durchsetzbarkeit ist die Gretchenfrage bei den verschiedenen Reformoptionen die nach den induzierten Zahllastverschiebungen im Vergleich zum Status quo. Die bislang vorliegenden Studien ließen die Betrachtung der Zahllastverschiebungen außen vor. Sie bezogen sich stattdessen auf die Verschiebungen der Bemessungsgrundlage und die Position der verschiedenen Bundesländer im Länderfinanzausgleich.<sup>7</sup> Obwohl das Kostenwertmodell in einen

5 Arbeitsgemeinschaft der Vermessungsverwaltungen der Bundesrepublik Deutschland: ALKIS – Grunddatenbestand und länderspezifische Inhalte, 2015, <http://www.adv-online.de/Adv-Produkte/Liegenschaftskataster/Download/> (4.10.2017).

6 Ein ursprüngliches, internes Papier der Länderfinanzminister deutete tatsächlich den aufgezeigten Weg an, vgl. Finanzministerkonferenz (FMK): Reform der Grundsteuer – angepasstes, beschlussfähiges Gesamtmodell, Stand: 6.4.2016, S. 3 und S. 5.

7 R. Henger, T. Schäfer: Mehr Boden für die Grundsteuer – eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW Policy Paper, Nr. 32/2015; G. Färber, M. Salm, S. Hengstwerth: Grundsteuerreform in Deutschland: eine unendliche Geschichte?, in: Wirtschaftsdienst, 94. Jg. (2014), H. 10, S. 740-747, <https://archiv.wirtschaftsdienst.eu/jahr/2014/10/grundsteuerreform-in-deutschland-eine-unendliche-geschichte/> (7.11.2017).

Gesetzentwurf eingebracht wurde, erfolgte auch hier von offizieller Seite weder eine Analyse der Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlagen, geschweige denn der Zahllastverschiebungen. Diese werden nachfolgend in exemplarischer Weise ermittelt:

- *Für unverbundene, bodenbezogene Reformoptionen mit unterschiedlichen Wert- und Flächenanteilen:* Dabei handelt es sich um die reine Bodenwertsteuer, die Bodenwert- und Bodenflächensteuer und eine reine Bodenflächensteuer. Letztere steht zwar nicht als Modell ernsthaft in der Diskussion, dient jedoch als Referenzmodell für eine vollkommen wertunabhängige Bodenbesteuerung. Zudem überschneidet sie sich insofern mit der vom Umweltbundesamt präferierten Flächennutzungssteuer,<sup>8</sup> als sich die hier vorgestellte Betrachtung nur auf die bebauten Grundstücke bezieht, die in diesem Modell den „versiegelten Flächen im Innenbereich“ zuzuordnen sind.<sup>9</sup>
- *Für verbundene, also Grund und Boden sowie aufstehende Gebäude umfassende Reformoptionen:* Dies betrifft neben dem Kostenwertmodell auch das wertunabhängige Südmodell. Ergänzend wird zu Vergleichszwecken eine Darstellung der Auswirkungen des Verkehrswertmodells aufgezeigt, da dieses nach gängiger Lesart dem Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung sehr gut entspricht. Allerdings kann das Modell unter anderem wegen seines hohen Aufwands bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage keine Lösung der eingangs aufgezeigten zeitlichen Problematik darstellen. Zudem erscheint es aufgrund der Auswirkungen auf den bundesstaatlichen Finanzausgleich unter den Bundesländern als nicht konsensfähig.

Die Analyse der Zahllastverschiebungen wird unter der Prämisse der Aufkommensneutralität vorgenommen. Diese Prämisse ist politisch gesetzt, wenngleich vielfach davon ausgegangen wird, dass vor allem finanziell klamme Kommunen eine Grundsteuerreform zu Steuererhöhungen nutzen werden. Hiergegen haben die Bundesländer kein Mittel zur Hand. Die Analyse der Zahllastverschiebungen erfolgt exemplarisch anhand von zwei verschiedenen Städten in Rheinland-Pfalz (Birkenfeld/Nahe sowie Mainz), die zwei vollkommen unterschiedliche Raumtypen reprä-

sentieren (periphere Region im Hunsrück und Metropolregion Rhein-Main). Dabei beschränkt sie sich auf Wohnbebauung und hierbei auf drei Haustypen, die entsprechend ihres Anteils an den gesamten Wohneinheiten in die Berechnung einfließen, sowie auf ungenutzte Grundstücke.

### Modellrechnungen unter Aufkommensneutralität

Der Untersuchung der Zahllastverschiebungen werden vor allem Daten des IW Köln,<sup>10</sup> des Oberen Gutachterausschusses des Landes Rheinland-Pfalz<sup>11</sup> und des Zensus 2011<sup>12</sup> zugrunde gelegt. Bei allen Varianten wird zunächst eine Durchschnittsbetrachtung vorgenommen. Zudem werden die Auswirkungen auf Neubauten sowie mäßige und gute Lagen untersucht. Das Ergebnis kann zwar keine Exaktheit für sich beanspruchen, aber dennoch die Richtung aufzeigen, in die sich die Belastungen verschiedener Grundstückstypen entwickeln würden. Tabelle 2 macht deutlich,<sup>13</sup> dass es unter der Prämisse der Aufkommensneutralität unvermeidbar in jeder Variante Gewinner und Verlierer gibt. Die zahllastbezogene Untersuchung (die vorliegend immer auf die einzelne Wohneinheit bezogen ist) überrascht dennoch in mehrfacher Hinsicht: Zum einen liegen bei der Durchschnittsbetrachtung die Belastungsverschiebungen der verschiedenen Grundsteuervarianten nicht so weit auseinander, wie eine rein auf die Bemessungsgrundlage beschränkte Betrachtung es zunächst vermuten lässt.<sup>14</sup> Dies gilt insbesondere für Orte mit geringem Bodenpreisniveau (Birkenfeld), wo der Bodenwert in der Bemessungsgrundlage eine geringere Rolle spielt. Unabhängig vom Bodenpreisniveau sind in der Durchschnittsbetrachtung die Unterschiede bei den bodenbezogenen Bemessungsgrundlagen nicht besonders groß. Bei den verbundenen Bemessungsgrundlagen fallen die Unterschiede zwischen den verschiedenen Varianten hingegen deutlich höher aus. Generell treten sowohl innerhalb der unverbundenen wie innerhalb der verbundenen Bemessungsgrundlagen die Unterschiede umso mehr zu Tage, je höher das Bodenwertniveau ist. Zumal die Bodenwerte für den größten Teil der Unterschiede der Immobilienwerte im zeitlichen und räumlichen Vergleich verantwortlich sind,<sup>15</sup> stellen umgekehrt sowohl die Ein-

8 Umweltbundesamt: Flächenrecycling und Innenentwicklung, 5.11.2015, <http://www.umweltbundesamt.de/themen/boden-landwirtschaft/flaechensparen-boeden-landschaften-erhalten/flaechenrecycling-innenentwicklung#textpart-4> (4.10.2017); K. Bizer, J. Lang: Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, Texte des Umweltbundesamtes, Nr. 21, Berlin 2000, S. 67-75.  
9 Auf die Ermittlung einer niedrigeren Belastung für unbebaute Grundstücke, wie sie von Bizer und Lang erwogen wird (vgl. ebenda, S. 73), wird verzichtet. Allein wegen der geringen Mobilisierungseffekte auf unbebaute Grundstücke erscheint dieser Vorschlag indiskutabel.

10 R. Henger, T. Schäfer, a.a.O.

11 Oberer Gutachterausschuss für Grundstückswerte für den Bereich des Landes Rheinland-Pfalz (OGA): Landesgrundstücksmarktbericht Rheinland-Pfalz 2015, Koblenz 2016.

12 Statistische Ämter des Bundes und der Länder: Zensus 2011 – Gebäude und Wohnungsbestand in Deutschland, Hannover 2015.

13 Auf Anfrage können eine detailliertere Verfahrensbeschreibung und die zugrunde liegenden Daten zur Verfügung gestellt werden ([d.loehr@umwelt-campus.de](mailto:d.loehr@umwelt-campus.de)).

14 D. Lühr: Ein neues Modell zur Grundsteuerreform: die ewige Wiederkehr des Gleichen, in: Wirtschaftsdienst, 96. Jg. (2016), H. 10, S. 732-739.

15 Vgl. K. Knoll, M. Schularick, T. Steger: No Price like Home: Global House Prices 1870-2012, CESifo Working Paper, Nr. 5006, überarbeitete Version, 2015.

Tabelle 2

**Zahllastverschiebung für eine Großstadt (Mainz) und eine Kleinstadt (Birkenfeld/Nahe)**

	Mainz (200 672 Einwohner) <sup>1</sup>								Birkenfeld/Nahe (6883 Einwohner) <sup>2</sup>							
	Einfamilienhaus		Zweifamilienhaus		Mehrfamilienhaus		Ungenutztes Grundstück <sup>3</sup>		Einfamilienhaus		Zweifamilienhaus		Mehrfamilienhaus		Ungenutztes Grundstück <sup>3</sup>	
Verteilung der Einheiten	16%		8%		72%		3%		46%		20%		28%		6%	
	Euro	%	Euro	%	Euro	%	Euro	%	Euro	%	Euro	%	Euro	%	Euro	%
<b>Durchschnittliche Steuer auf Einheitswert</b>																
Referenz	607	100	421	100	270	100	251	100	148	100	110	100	84	100	32	100
<b>Bodenwertsteuer</b>																
Durchschnitt	896	148	644	153	145	54	1068	426	154	104	118	107	41	49	171	542
Nachrichtlich: mäßige Lage	598		429		97		712		102		78		27		114	
gute Lage	1345		966		218		1603		230		177		62		256	
<b>Bodenwert- und Bodenflächensteuer</b>																
Durchschnitt	871	143	626	149	153	57	1079	431	154	104	118	107	41	48	171	542
Nachrichtlich: mäßige Lage	733		527		130		915		148		114		39		165	
gute Lage	1077		774		186		1325		162		124		43		180	
<b>Bodenflächensteuer</b>																
Durchschnitt	849	140	610	95	159	59	1088	433	154	104	118	107	41	48	171	543
Nachrichtlich: mäßige Lage	849		610		159		1088		154		118		41		171	
gute Lage	849		610		159		1088		154		118		41		171	
<b>Kostenwertmodell</b>																
Durchschnitt	803	132	583	139	185	69	787	314	148	100	116	106	71	85	74	236
Davon: Gebäudeanteil	143	18	109	19	78	42	0	0	81	55	65	56	53	75	0	0
Nachrichtlich: Neubau	1234	203	909	216	417	155	-	-	402	273	322	292	237	282	-	-
mäßige Lage	583		425		149		524		125		99		65		50	
gute Lage	1133		820		238		1180		181		142		80		111	
<b>Südmodell</b>																
Durchschnitt	596	98	447	106	274	102	138	55	146	99	117	106	80	95	37	117
Davon: Gebäudeanteil	488	82	370	83	254	93	0	0	113	77	91	78	71	89	0	0
Nachrichtlich: Neubau	596	98	447	106	274	102	-	-	146	99	117	106	80	95	-	-
mäßige Lage	596		447		274		138		146		117		80		37	
gute Lage	596		447		274		138		146		117		80		37	
<b>Nachrichtlich: Verkehrswertmodell</b>																
Durchschnitt	753	124	594	141	206	76	525	210	144	98	126	114	74	89	51	163
Davon: Gebäudeanteil	312	41	278	47	135	65	0	0	98	68	91	72	62	83	0	0
Nachrichtlich: Neubau	868	143	695	165	257	95	-	-	221	150	197	178	132	157	-	-
mäßige Lage	579		467		174		350		130		115		70		34	
gute Lage	1041		826		236		788		173		149		86		77	
Nachrichtlich:	Eigentumsquote: 35%				Aktueller Hebesatz: 480%				Eigentumsquote: 61%				Aktueller Hebesatz: 400%			

Die den Berechnungen zugrunde gelegten Varianten, die Berechnungsvorschriften für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage inklusive der zugrunde gelegten Steuermesszahlen finden sich in Tabelle 1. <sup>1</sup>Bodenwert: 267-600 Euro/m<sup>2</sup> – Ø 422 Euro/m<sup>2</sup>. Durchschnittliches Gebäudealter: 33 Jahre. <sup>2</sup>Bodenwert: 28-83 Euro/m<sup>2</sup> – Ø 55 Euro/m<sup>2</sup>. Durchschnittliches Gebäudealter: 45 Jahre. <sup>3</sup>Ungenutztes Grundstück standardisiert auf Größe eines Einfamilienhaus-Grundstücks.

Quelle: R. Henger, T. Schäfer: Mehr Boden für die Grundsteuer – eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW Policy Paper, Nr. 32/2015, Anmerkung 7; Oberer Gutachterausschuss für Grundstückswerte für den Bereich des Landes Rheinland-Pfalz: Landesgrundstücksmarktbericht Rheinland-Pfalz 2015, Koblenz 2016, Anmerkung 11; Statistische Ämter des Bundes und der Länder: Zensus 2011 – Gebäude und Wohnungsbestand in Deutschland, Hannover 2015, Anmerkung 12; eigene Berechnungen.

beziehung der Gebäudekomponente in die verbundene Bemessungsgrundlage wie auch die einer Flächenkomponente in die bodenbezogene Bemessungsgrundlage Verwässerungen bzw. Glättungen der Be- und Entlastungswirkungen dar. Teilweise wirken diese in dieselbe Richtung – insbesondere hinsichtlich der Auswirkungen auf An- und Neubauten ergeben sich jedoch auch deutliche Unterschiede.

Generell ergibt sich folgendes Bild: Flächenintensive Einfamilienhäuser und ungenutzte Grundstücke werden durch die bodenbezogenen Steuern im Durchschnitt am meisten, durch verbundene Bemessungsgrundlagen am geringsten belastet (insbesondere durch das wertunabhängige Südmodell). Unter den Einfamilienhäusern wird durch bodenwertbezogene Steuern der größte Teil der Belastung tendenziell auf die teureren Lagen verschoben. Diese Verschiebungen fallen umso deutlicher aus, je größer die Bedeutung der Wertkomponente in der Bemessungsgrundlage ist. Aufgrund der fehlenden Wertkomponente nehmen unter den bodenbezogenen Bemessungsgrundlagen die reine Bodenflächensteuer sowie unter den verbundenen Bemessungsgrundlagen das Südmodell überhaupt keine Differenzierung nach Lagen vor. Insbesondere bei der reinen Bodenwertsteuer ist neben der ausgeprägten Belastungsverschiebung zulasten der Einfamilienhäuser auch eine starke Entlastung von Mehrfamilienhäusern zu erkennen. Was die verbundenen Bemessungsgrundlagen betrifft, ergibt sich eine vergleichsweise geringere Belastung der flächenintensiven Gebäudetypen. Hingegen werden Mehrfamilienhäuser relativ deutlich höher belastet als bei den rein bodenbezogenen Steuern. Unter allen Reformoptionen zeigt dabei das Südmodell die höchste relative Belastung von Mehrfamilienhäusern, wobei diese in absoluter Hinsicht im Beispiel ungefähr mit dem Status quo der Besteuerung auf Grundlage der Einheitswerte korrespondiert. Die geringste Belastung von Mehrfamilienhäusern unter den verbundenen Bemessungsgrundlagen erzeugt das Kostenwertmodell. Bezüglich der Zweifamilienhäuser nimmt die Zahllast gegenüber dem Status quo in allen Varianten zu: Am stärksten beim reinen Bodenwertmodell, am geringsten beim Südmodell. Ungenutzte Grundstücke werden durch bodenbezogene Bemessungsgrundlagen am stärksten zur Besteuerung herangezogen. Bei den verbundenen Bemessungsgrundlagen weist das Südmodell die geringste Belastung auf.

### Siedlungspolitische und planerische Aspekte

Die Zielsetzung eines kompakten Siedelns wird durch bodenbezogene Bemessungsgrundlagen (vor allem die reine Bodenwertsteuer) am meisten unterstützt, durch verbundene Bemessungsgrundlagen (insbesondere das

Südmodell) am geringsten, wenn nicht sogar konterkariert. Auch die Mobilisierung ungenutzter Grundstücke geschieht am nachdrücklichsten durch bodenbezogene Bemessungsgrundlagen. Überraschenderweise wirkt die reine Bodenwertsteuer im Durchschnitt noch am mildesten. Dieser Effekt ergibt sich infolge der Prämisse der Aufkommensneutralität: Aufgrund der Flächenkomponente der Bodenwert- und Bodenflächensteuer einerseits sowie der reinen Bodenflächensteuer andererseits wird durch Grundstücke mit Ein-, Zwei- und Mehrfamilienhäusern vergleichsweise weniger Grundsteuer generiert als bei der reinen Bodenwertsteuer. Dementsprechend entfallen höhere Anteile des – gegebenen – Grundsteuervolumens auf die ungenutzten Grundstücke.

Bei rein bodenbezogenen Bemessungsgrundlagen erübrigt sich angesichts des generell hohen Belastungsniveaus für unbebaute Grundstücke die jüngst wieder aufgeflamte Diskussion um eine Wiedereinführung einer Baulandsteuer. Sie wäre allenfalls in Kombination bei einer Grundsteuer mit verbundenen Bemessungsgrundlagen sinnvoll.<sup>16</sup> Zumal hier bei Grundstücken mit Ein-, Zwei- und Mehrfamilienhäusern vergleichsweise mehr Grundsteuer generiert wird als bei den rein bodenbezogenen Varianten, fällt – unter der Prämisse der Aufkommensneutralität – der auf ungenutzte Grundstücke entfallende Steueranteil entsprechend geringer aus. In extremer Weise ist dies wiederum beim Südmodell zu sehen. Im Umkehrschluss wird die siedlungspolitisch erwünschte Nachverdichtung im Bestand bei den bodenbezogenen Modellen gefördert. Von den verbundenen Bemessungsgrundlagen gehen diesbezüglich hingegen kaum positive Anreize aus. Zumal die Bodenwerte die bestmögliche wirtschaftliche Nutzbarkeit der Grundstücke reflektieren, setzt vor allem die Bodenwertsteuer Anreize für die Grundstückseigentümer, ihre Grundstücke im Sinne der planerischen Vorgaben bestmöglich zu nutzen.

### Ökonomische Aspekte

Bei den bodenbasierten Steuern ergeben sich keine Belastungsunterschiede zwischen Alt- und Neubauten. Dies bedeutet jedoch bezogen auf den Gesamtwert der Immobilie eine relativ höhere Belastung von Altbauten und erzeugt so insbesondere bei vermieteten Immobilien einen Modernisierungsdruck. Anders als bei den verbundenen Bemessungsgrundlagen werden also keine negativen Anreize in Bezug auf Renovierung und Instandhaltung

<sup>16</sup> J. Lemmer: Zur Diskussion um die Wiedereinführung einer Baulandsteuer, DSI Kompakt, Nr. 25 vom 14.9.2016, S. 1-7. Die in den 1960er Jahren für einen Zeitraum von ungefähr zwei Jahren geltende Baulandsteuer C erwies sich als streitbefangen und wenig zielgerichtet.

erzeugt – ebenso wenig auf Neubauten.<sup>17</sup> Dementsprechend wird auch Bauen im Bestand im Sinne einer Nachverdichtung (Erweitern, Aufstocken, Anbauen) bei den bodenbezogenen Modellen nicht belastet, im Gegensatz zu den verbundenen Bemessungsgrundlagen. Besonders negativ fällt hier das Kostenwertmodell auf. Hinzu kommen die höhere Mobilisierungswirkung von bodenbezogenen Steuern auf ungenutzte Grundstücke und der höhere Druck auf eine effiziente Flächennutzung. Schließlich entfaltet die Grundsteuer auch eine preissenkende Wirkung auf die Bodenmärkte. Zumindest kurzfristig ist diese vergleichsweise höher, wenn die Steuer nur auf den Bodenanteil entfällt, da hier die Bodenrente direkt abgeschöpft wird. Insoweit regt insbesondere eine reine Bodenwertsteuer die Bautätigkeit zielsicherer als Subventionen wie z.B. ein „Baukindergeld“ an, die die Bodenpreise sogar erhöhen können. Weil die Bodenwerte in sämtlichen Lagen bei einer Bodenwertsteuer relativ zueinander gleich belastet werden, kommt es bei der reinen Bodenwertsteuer auch zu keinen allokativen Verzerrungen. Dies ändert sich bei Einbezug der Flächenkomponente. Bei verbundenen Bemessungsgrundlagen sind die allokativen Verzerrungen am stärksten. Wenn der reinen Bodenwertsteuer also entgegengehalten wird, dass es sich um ein Lenkungsinstrument handele, ist dies unzutreffend. Es handelt sich hierbei vielmehr um eine reine Fiskalsteuer. Sie lenkt nicht aktiv, nimmt aber Verzerrungen der gegenwärtigen Besteuerung wieder zurück bzw. hält diese nicht aufrecht. Wegen ihrer zugleich stimulierenden Wirkungen bezeichnet Dwyer die Bodenwertsteuer als „super-neutrale“ Steuer.<sup>18</sup>

### Soziale Aspekte

In sozialer Hinsicht sind nicht nur die Belastungsverschiebungen an sich zu betrachten, sondern auch die Inzidenzen, die sich aufgrund von Marktanpassungen ergeben:

- Bei bodenbezogenen Steuern wird in der Regel davon ausgegangen, dass Belastungserhöhungen langfristig von den Grundstückseigentümern getragen werden. Kommt es zu einer Erhöhung der Steuerbelastung, hat nämlich der Mieter deswegen nicht mehr Budget zur Verfügung. Geht man davon aus, dass die Zahlungsbereitschaft der Mieter durch die bestehende Steuerlast im Wesentlichen schon ausgereizt ist (wie dies vor allem bei institutionellen Vermietern häufig der Fall ist), sind künftige Mieterhöhungen schwerer durchzusetzen. Wegen der geringen Angebotselastizität des Bo-

dens trägt somit der Vermieter langfristig eine etwaige Mehrbelastung durch eine bodenbezogene Steuer, unabhängig von den rechtlichen Überwälzungsmöglichkeiten.

Allerdings zeigt Tabelle 2, dass bei sämtlichen bodenbezogenen Steuervarianten keine Mehrbelastung, sondern eine Entlastung der den Mietwohnungsmarkt dominierenden Mehrfamilienhäuser zu erwarten ist. Wenn die Vermieter diese Entlastung an die Mieter weitergeben, haben sie höhere Spielräume für künftige Erhöhungen der Kaltmiete. Zieht man also zum Vergleich den Status quo heran, so profitieren von einer aufkommensneutralen Umstellung auf ein bodenbezogenes Steuermodell zunächst einmal die Vermieter. Allerdings gewinnen auch die Mieter am meisten (und zwar mehr als durch eine Mietpreisbremse)<sup>19</sup> durch ein höheres Angebot auf dem Wohnungsmarkt, das über Neubauten erreicht werden kann. Gerade dieses wird bei der Bodenwertsteuer durch die aufgrund der Steuerentlastung erzeugte höhere Nachsteuer-Rendite im Segment der Mehrfamilienhäuser sowie durch die Mobilisierungseffekte auf ungenutzte Grundstücke angereizt. Umgekehrt verhält es sich bei den Einfamilienhäusern: Diese stellen die Verlierer der bodenbezogenen Modelle dar – insbesondere, je größer das Grundstück und je teurer die Lage ist. Allerdings wohnen hier in der Regel auch die ökonomisch leistungsfähigeren Haushalte.

- Verbundene Steuern stehen hingegen im Verdacht, dass längerfristig eine Überwälzung entsprechend dem relativen Anteil des Gebäudes in der Bemessungsgrundlage möglich ist. Kommt es nämlich aufgrund der Grundsteuerreform zu einer Belastungserhöhung vor allem bei Neubauten, Aufstockungen und Anbauten, so dürften Investoren so lange zurückhaltend sein, bis Verknappungseffekte entsprechende Erhöhungen der Kaltmiete wieder möglich machen. Über diese Mieterhöhungen kann dann der Investor die ursprüngliche geforderte Nachsteuer-Rendite wieder erreichen und sich so zulasten des Mieters schadlos halten. Zieht man den Gebäudeanteil an der Steuerbelastung als Indikator für die langfristige Überwälzbarkeit der Steuer heran, so schneidet hier das Südmodell am schlechtesten ab. Das Kostenwertmodell hat für sich genommen die geringsten negativen Auswirkungen, allerdings verfestigt es wegen seiner besonderen Belastungen von Neubauten wohl am stärksten die Verknappungseffekte, ohne die die beschriebenen Inzidenzen nicht denkbar wären.

17 D. Lühr: Zum neuen Grundsteuer-Reformmodell der Länderfinanzminister – gerecht und verlässlich?, in: Betriebsberater, Nr. 35, 2016, S. 2075-2080.

18 T. Dwyer: Taxation: The lost History, in: The American Journal of Economics and Sociology, 73. Jg. (2014), H. 4, S. 764-769.

19 P. Deschermeier, B. Seipelt, M. Voigtländer: Evaluation der Mietpreisbremse, IW Policy Paper, Nr. 5/2017.

Doch selbst bezüglich der verbundenen Steuern sind diese Überlegungen vor dem Hintergrund der Ergebnisse der Belastungsverschiebungsrechnung zu relativieren: Mit Ausnahme des Südmodells dürfte es nämlich auch bei verbundenen Steuern im Vergleich zum Status quo bei Mehrfamilienhäusern eher zu Entlastungen kommen. Diese fallen allerdings wesentlich geringer als bei den bodenbezogenen Bemessungsgrundlagen aus. Entsprechend weniger wird auch der vor allem in Großstädten dringend notwendige Bau von Mehrfamilienhäusern angereizt, in dem sich der Mietwohnungsmarkt konzentriert. Zudem fallen auch die Mobilisierungseffekte auf ungenutzte Grundstücke schwach aus. Insbesondere bei höheren Bodenwerten werden, mit Ausnahme des Südmodells, die Eigentümer von Einfamilienhäusern im Rahmen von verbundenen Bemessungsgrundlagen auch höher belastet als heute.

### Verwaltungsaufwand und politische Durchsetzbarkeit

Mit Blick auf die Administrierbarkeit sind sämtliche bodenbezogene Bemessungsgrundlagen einfach und mit wenig Aufwand zu handhaben. Dies ist bei den verbundenen Bemessungsgrundlagen anders. Die Komplexität der Bewertung rührt vor allem vom Gebäudebestandteil her. Dies gilt selbst für das Südmodell mit Blick auf die Ermittlung der zutreffenden Gebäudefläche.

Die Bewertung der in Tabelle 2 dargestellten Belastungsverschiebungen ist subjektiv und muss letztlich politisch vorgenommen werden. Von den drei bodenbezogenen Varianten fallen die Belastungsverschiebungen bei der reinen Bodenwertsteuer am deutlichsten aus. Zumal jedoch die Bodenwerte zu einem erheblichen Teil den potenziellen Nutzen aus öffentlichen Leistungen abbilden, dürfte die Bodenwertsteuer dem Äquivalenzprinzip am besten von allen Steuern entsprechen. Geht man typisierender Weise davon aus, dass sich in Einfamilienhäusern in guten Lagen die einkommensstärkeren Haushalte und in Mehrfamilienhäusern in mäßigen Lagen die einkommensschwächeren Haushalte befinden, dürfte eine Bodenwertsteuer mit möglichst hoher Wertkomponente auch dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung gut entsprechen.

Das daraus resultierende politische Problem soll nicht unerwähnt bleiben: Die Vorteile einer Bodenwertsteuer stellen sich für die Vielzahl der einkommensschwächeren Haushalte eher langfristig und unmerklich (über einen geringeren Überwälzungsdruck und eine Stimulierung der Neubautätigkeit im Segment der Mehrfamilienhäuser) ein, die weniger zahlreichen Verlierer in den Einfamilienhäusern bekommen die Umstellung hingegen insbesondere bei hohem Bodenpreisniveau unmittelbar zu spüren. Ers-

tere werden sich – wenn überhaupt – eher leise freuen, wohingegen die Letzteren lautstark lamentieren dürften. Ob die politischen Entscheidungsträger willens und fähig sind, einem solchen Druck standzuhalten, sei dahingestellt. Allein der Umstand, dass eine bestimmte Steuervariante Verschiebungen gegenüber einem vermutlich verfassungswidrigen Belastungszustand erzeugt, ist jedoch per se kein Argument gegen die betreffende Steuer.

### Zum Finanzausgleich

Bislang ungelöst sind die Probleme, die sich durch eine Grundsteuerreform mit Blick auf den Länderfinanzausgleich ergeben. Dieser ist bis heute ein wesentliches Einfallstor für sachfremde Argumente in die Diskussion um eine Grundsteuerreform und ein wichtiger Grund für die Unfähigkeit der Länderfinanzminister, sich auf ein Reformmodell zu einigen. Vor dem Hintergrund des Vorschlags einer bodenbezogenen Grundsteuer mit Wert- und Flächenkomponente bei regionalisierten und differenzierten Steuermesszahlen bestehen folgende Möglichkeiten:

- Ein erster möglicher Lösungsansatz wäre, die Grundsteuer vollkommen aus dem Länderfinanzausgleich herauszunehmen. Dies würde erfordern, die gesetzlichen Grundlagen dafür zu schaffen, dass die Grundsteuereinnahmen nicht mehr in die Finanzkraft der Länder einfließen. Unter dieser Voraussetzung wäre sogar eine reine Bodenwertsteuer denkbar. Politisch ist dieser Weg allerdings dornig und erscheint angesichts der knappen zur Verfügung stehenden Zeit kaum gangbar.
- Eine zweite Möglichkeit bestünde darin, bei Einräumung einer länderspezifischen Festsetzungsbefugnis für die (differenzierten) Steuermesszahlen die tatsächlich festgesetzten Steuermesszahlen auch für die Bemessung der Finanzkraft im Rahmen des Länderfinanzausgleichs zugrunde zu legen.<sup>20</sup> Dies würde jedoch gerade für die boomenden Länder mit hohen Bodenwerten einen Anreiz darstellen, bei der Ausschöpfung ihres Grundsteuerpotenzials über die Festsetzung der Messzahlen weit unter ihren Möglichkeiten zu bleiben. Für die Ausstattung der öffentlichen Haushalte wäre dies nicht zielführend.
- Mit Blick auf eine Regionalisierung und Differenzierung der Steuermesszahlen wäre eine Typisierung der am ehesten gangbare Weg. Hierbei kommt ernsthaft

<sup>20</sup> So z.B. eine Forderung des Immobilienverbandes IVD, vgl. Immobilienverband Deutschland (IVD): Etliche Schwachstellen beim Gesetz zur Grundsteuerreform, 2016/08, <http://ivd.net/etliche-schwachstellen-beim-gesetz-zur-grundsteuerreform/> (4.10.2017).

nur ein bodenbezogenes Mischmodell infrage. Würde nämlich im Rahmen des Kostenwertmodells vorübergehend (für zehn Jahre) über eine Steuermesszahl von Null die Gebäudebewertung suspendiert, so müsste – zumindest zwischenzeitig – dem bundesstaatlichen Finanzausgleich de facto ein reines Bodenwertmodell (für die Ermittlung der Grundbeträge nach § 8 Abs. 2 S. 2 FAG) zugrunde gelegt werden. Dies würde dazu führen, dass sich die – derzeit schon unbefriedigende – Situation der Nettozahler im bundesstaatlichen Finanzausgleich noch verschärfen würde.<sup>21</sup> Insbesondere für Hamburg und Bayern dürfte dies inakzeptabel sein.<sup>22</sup> Umgekehrt sagt ein wertunabhängiges Modell kaum etwas über die Finanzkraft aus, zumal vor allem die ökonomisch schwachen Länder der raumwirtschaftlichen Peripherie eine reichliche Ausstattung mit Flächen aufweisen, die aber wenig werthaltig sind.

Im Rahmen eines bodenbezogenen Mischmodells, das sich an der Bodenwert- und Bodenflächensteuer orientiert, könnte hingegen die Wert- und die Flächenkomponente zum Zwecke des Finanzausgleichs jeweils mit einer typisierten bzw. durchschnittlichen Steuermesszahl belegt werden. Dies würde zu ähnlichen Glättungseffekten im Finanzausgleich führen, wie sie auch in der Tabelle 2 bei der Zahllastverschiebung einer Bodenwert- und Bodenflächensteuer sichtbar sind. Diese Variante könnte aufgrund des Einbaus der Flächenkomponente vor allem den Stadtstaaten und Bundesländern mit hohen Bodenwerten wie Hamburg und Bayern die Zustimmung zu einer bodenbezogenen Grundsteuerreform mit Blick auf die Wirkungen auf den Finanzausgleich erleichtern.

## Schlussfolgerungen

Sollte das Bundesverfassungsgericht vermutlich 2018 über die Vorlagen des Bundesfinanzhofs entscheiden,

muss kurzfristig eine Lösung gefunden werden, die dann für lange Zeit Bestand haben dürfte. Im vorliegenden Beitrag wurden die Ergebnisse der Berechnung von Zahllastverschiebungen verschiedener infrage kommender Reformmodelle exemplarisch analysiert. Im Ergebnis erscheinen bodenbezogene Steuerbemessungsgrundlagen mit einem hohen Bodenwertanteil aus siedlungspolitischer und planerischer, ökonomischer sowie sozialer Sicht am vernünftigsten.

Nun wären zielführende Lösungen am einfachsten durchsetzbar, wenn der Bund auf die Ausübung der konkurrierenden Gesetzgebungsbefugnis verzichten würde.<sup>23</sup> Dies gilt umso mehr, als die Grundsteuer als ein zentrales Finanzinstrument im Wettbewerbsföderalismus angesehen werden kann. Tatsächlich bestehen Zweifel an den Befugnissen des Bundes hinsichtlich der Grundsteuer.<sup>24</sup> Diese bildeten sich im Vorgehen der Bundesregierung ab, die sich mit einem eigenen Gesetzentwurf zurückhielt und stattdessen die Länderfinanzminister nach einer Lösung suchen ließ. Da jedoch offenbar die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Grundsteuer nicht grundsätzlich infrage gestellt werden soll, könnten die notwendigen Freiheitsgrade für die Länder über eine entsprechende Regionalisierung und Differenzierung der Steuermesszahlen mit Blick auf eine Wert- und eine Flächenkomponente einer bodenbezogenen Bemessungsgrundlage erreicht werden.

In der Vergangenheit wurden zielführende Reformüberlegungen häufig durch sachfremde Aspekte konterkariert, von denen wohl die Position der diversen Bundesländer im Länderfinanzausgleich die wichtigste war. Vor diesem Hintergrund spricht viel dafür, das vorgeschlagene Kombinationsmodell auf Basis typisierter bzw. durchschnittlicher Steuermesszahlen dem Länderfinanzausgleich zugrunde zu legen.

21 Vgl. G. Färber, M. Salm, S. Hengstwerth, a.a.O.

22 Vgl. P. Tschentscher: Reformmodell der Finanzministerkonferenz führt zu extremen Grundsteuerbewertungen und übermäßigen Belastungen in Metropolregionen, in: ifo Schnelldienst, 69. Jg. (2016), H. 18, S. 23-26.

23 Ein entsprechender Beschluss, der auch ein Votum für eine reine Bodenwertsteuer enthält, wurde vom Bundesvorstand der FDP am 14.11.2016 getroffen.

24 M. Söder, a.a.O., S. 4.

### Title: *Property Tax Reform: Has the Odyssey Come to an End? – An Analysis of the Tax Payable*

**Abstract:** *Due to the resistance of Hamburg and Bavaria, the last draft legislation for a property tax reform failed, which was launched by the Federal Council of the German states in autumn of 2016. Since the constitutional court is expected to declare the existing tax assessment rules as unconstitutional, the existing property tax might be suspended, if the property tax cannot be revised on time after the federal elections. With this background, the article first analyses feasible reform options. Moreover, for the first time, an exemplary analysis of the tax payable of these alternative models is provided for two different cities, in terms of their spatial economic structures. A proposal for a corresponding reform of the financial equalisation scheme is forwarded also.*

**JEL Classification:** H21-23, H71, R14, R38, R51