

Schulemann, Olaf

**Research Report**

## Reform der Grundsteuer: Handlungsbedarf und Reformoptionen

KBI Schrift, No. 109

**Provided in Cooperation with:**

DSi - Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e.V., Berlin

*Suggested Citation:* Schulemann, Olaf (2011) : Reform der Grundsteuer: Handlungsbedarf und Reformoptionen, KBI Schrift, No. 109, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (KBI), Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/50504>

**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.*

**Reform der Grundsteuer  
Handlungsbedarf und Reformoptionen**

Reform der Grundsteuer  
Handlungsbedarf und Reformoptionen



# **Reform der Grundsteuer**

## Handlungsbedarf und Reformoptionen

Dr. Olaf Schulemann

Karl-Bräuer-Institut  
des Bundes der Steuerzahler e.V.  
Berlin

Juni 2011

Herausgegeben vom Karl-Bräuer-Institut  
des Bundes der Steuerzahler e.V.  
Hersteller: Dinges & Frick GmbH, Wiesbaden  
ISSN 0173-3397

## Geleitwort

Die Grundsteuer ist ein Relikt aus vergangener Zeit. Als einzige Steuer bezieht sie sich im Wesentlichen immer noch auf die sogenannten Einheitswerte, die zuletzt 1964 festgestellt wurden; in den neuen Bundesländern werden sogar Daten aus dem Jahr 1935(!) herangezogen. Dass eine solche Steuer nicht mehr tragbar ist, liegt auf der Hand. Doch selbst die Einheitswerturteile des Bundesverfassungsgerichts, die immerhin dazu führten, dass die Vermögensteuer in Deutschland abgeschafft wurde, vermochten die Grundsteuer nicht zu erschüttern. Es brauchte erst wieder – wie leider viel zu oft – eine weitere höchstrichterliche Entscheidung, um dem Gesetzgeber auf die Sprünge zu helfen. Die Tage der Einheitswerte scheinen endlich gezählt.

Es wäre schön, wenn man das auch von der Grundsteuer sagen könnte. Sie verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung auf besonders eklatante Weise und auch dem Äquivalenzprinzip der Besteuerung vermag sie letztendlich nicht zu genügen. Die anstehende Reformdiskussion bietet die Chance, die alte Grundsteuer endlich über Bord zu werfen. Ob die Politik diese Chance ergreift, ist allerdings fraglich. Wahrscheinlicher ist vielmehr, dass an der Grundsteuer festgehalten wird. Für diesen Fall sind in der vorliegenden Studie zwei Bedingungen formuliert, die eine Grundsteuer – sollte sie denn fortgeführt werden – erfüllen muss. Sie sollte deutlich einfacher in der Erhebung und Berechnung sein als bisher und sie darf den Steuerzahler nicht höher belasten als ohnehin schon. Anhand dieser Vorgaben wurden die zur Zeit vorliegenden Reformmodelle überprüft.

Der Vorschlag der nördlichen Bundesländer wird vom Institut abgelehnt, denn bei ihm sollen im Prinzip die Einheitswerte im neuen Gewand wiedererstehen – mit all den altbekannten Problemen. Darüber kann auch nicht der Anschein der Modernität hinwegtäuschen, der durch die Planung neuer Datenbanken suggeriert wird.

Der Vorschlag aus Thüringen bringt demgegenüber eine Vereinfachung, vermag sich aber auch nicht von der problembehafteten Messung des Grundstückswerts zu lösen.

Nur der Vorschlag der südlichen Bundesländer verzichtet konsequent auf den Versuch, den Grundstückswert als Bemessungsgrundlage beizubehalten. Er besticht durch seine Einfachheit und enthält damit die Grundvoraussetzungen einer einfachen und belastungsneutralen Besteuerung des Grundbesitzes.

Berlin, im Juni 2011

Dr. K. H. Däke

# Inhaltsübersicht

<b>Kurzfassung</b> .....	1
<b>1 Reformbedarf bei der Grundsteuer</b> .....	5
1.1 Die aktuelle Reformdiskussion .....	5
1.2 Untragbare Einheitsbewertung .....	6
<b>2 Anforderungen an eine Grundsteuerreform</b> .....	9
2.1 Hintergrund .....	9
2.2 Rechtfertigung der Grundsteuer .....	10
2.2.1 Das Leistungsfähigkeitsprinzip trägt nicht .....	10
2.2.2 Das Äquivalenzprinzip als schwache Begründung .....	12
2.2.3 Keine Lenkungsfunktion .....	15
2.2.4 Zwischenfazit .....	16
2.3 Kriterien für eine Grundsteuerreform .....	17
2.3.1 Einfachheit .....	17
2.3.2 Vermeidung einer Mehrbelastung .....	19
2.3.3 Exkurs: Öffnungsklausel für die Bundesländer .....	21
<b>3 Aktuelle Vorschläge zur Grundsteuerreform</b> .....	22
3.1 Das Nord-Modell .....	23
3.1.1 Skizze des Modells .....	23
3.1.2 Beurteilung aus Sicht des Steuerzahlers .....	27
3.2 Das Süd-Modell .....	31
3.2.1 Skizze des Modells .....	31
3.2.2 Beurteilung aus Sicht des Steuerzahlers .....	35
3.3 Das Thüringer Modell .....	37
3.3.1 Skizze des Modells .....	37
3.3.2 Beurteilung aus Sicht des Steuerzahlers .....	40
3.4 Vergleichende Beurteilung der Reformoptionen .....	42
<b>4 Schlussfolgerungen</b> .....	47
<b>Anhang: Übersicht Grundsteueraufkommen 1994-2010</b> .....	49

## **Tabellenverzeichnis**

Tabelle 1: Berechnungsschema der bisherigen Grundsteuer...	10
Tabelle 2: Berechnungsschema des Nord-Modells für Wohneigentum .....	25
Tabelle 3: Berechnungsschema des Süd-Modells für Wohneigentum.....	33
Tabelle 4: Berechnungsschema des Thüringer Modells für Wohneigentum.....	38
Tabelle 5: Gegenüberstellung der Beispielergebnisse, Bodenrichtwert 150 Euro .....	44
Tabelle 6: Gegenüberstellung der Beispielergebnisse, Bodenrichtwert 200 Euro .....	45
Tabelle 7: Grundsteueraufkommen 1994-2010 .....	49

## **Kurzfassung**

### *Reformbedarf bei der Grundsteuer (S. 5ff.)*

Die Grundsteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung gilt schon länger als nicht mehr zeitgemäß. Die jüngsten verfassungsrechtlichen Zweifel des Bundesfinanzhofs am bestehenden Steuerverfahren verleihen der Reformdiskussion neuen Auftrieb. Da die Bemessung der Grundsteuer anhand der hoffnungslos überalterten Einheitswerte inzwischen auch höchstrichterliche Kritik erfährt, steht der Gesetzgeber unter Zugzwang. Aus diesem Anlass wurden von verschiedenen Bundesländern aktuelle Reformkonzepte vorgelegt, die im Laufe des Jahres 2011 überprüft werden sollen. Nach bereits mehreren vergeblichen Anläufen scheint eine Reform der Grundsteuer greifbar zu sein.

### *Anforderungen an eine Grundsteuerreform (S. 9ff.)*

Bei einer Reform der Grundsteuer muss insbesondere die Belastungsbegründung auf den Prüfstand gestellt werden. In ihrer bisherigen Form ist die Grundsteuer nämlich als sogenannte Sollertragsteuer ausgestaltet. Dadurch sollte die potenzielle Leistungsfähigkeit eines Grundstückseigentümers erfasst werden. Dieser Rechtfertigungsversuch für eine Grundsteuerbelastung ist jedoch nicht tragfähig. Eine Grundsteuer lässt sich mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht vereinbaren. Auch das zweite grundlegende Prinzip der Besteuerung, das Äquivalenzprinzip, liefert letztendlich keine überzeugende Begründung für eine Grundsteuerbelastung. Zwar ist ein Bezug auf dieses Prinzip weniger abwegig als der Bezug auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, jedoch ist die Grundsteuer weit davon entfernt, eine Äquivalenz von Steuerzahlung und Gemeindeleistung abbilden zu können. Das Fazit aus steuersystematischer Sicht lautet deshalb, dass auf eine Besteuerung von Grund und Boden ganz verzichtet werden sollte.

Sofern ein Verzicht auf die Grundsteuer politisch nicht durchsetzbar ist, sind für eine zeitgemäße Ausrichtung zwei Mindestforderungen an eine zu reformierende Grundsteuer zu stellen.

Zum Ersten muss die Reform genutzt werden, um eine deutliche Vereinfachung der Steuererhebung zu erreichen. Die Grundsteuer ist nämlich bisher aufwendig und streitanfällig.

Zum Zweiten muss insgesamt Aufkommensneutralität gewahrt werden. Ein weiterer Anstieg der ohnehin hohen Steuerbelastung durch eine Grundsteuerreform sollte ebenso vermieden werden wie erdrosselnde Belastungszuwächse für einzelne Steuerzahler. Wichtig ist aus Sicht des Steuerzahlers, dass eine Belastungsverschärfung nicht bereits auf Ebene der Bemessungsgrundlage erfolgt.

Ein gangbarer Weg, durch den einer Belastungsverschärfung zumindest auf Länderebene begegnet werden könnte, ist die Einführung einer Öffnungsklausel für die Bundesländer. Dies könnte durch die vollständige Übertragung der Gesetzgebungskompetenz vom Bund auf die Länder oder durch die Möglichkeit, zumindest zentrale Parameter auf Landesebene festzulegen, erfolgen. Damit hätten einzelne Länder die Möglichkeit, die Grundsteuer – zugeschnitten auf landesspezifische Besonderheiten – zu gestalten.

Diese Anforderungen sind umso bedeutsamer, weil es sich bei der Grundsteuer um einen Fremdkörper im Steuersystem handelt. Nur eine möglichst einfache Ausgestaltung, verbunden mit einer niedrigen Grundsteuerbelastung, gewährleistet überhaupt, dass dieser Fremdkörper hinnehmbar ist.

#### *Aktuelle Vorschläge zur Grundsteuerreform (S. 22 ff.)*

Diesen Maßstäben müssen sich die inzwischen vorgelegten Reformvorschläge aus den Reihen der Länder stellen.

Das sogenannte Nord-Modell (S. 23ff.) sieht eine an Verkehrswerten orientierte Bemessungsgrundlage vor. Dabei ist die (indirekte) Belastungsbegründung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip fragwürdig. Die Grundsteuer kann die Leistungsfähigkeit eines Steuerzahlers nicht erfassen. Auch das Erreichen des Zieles Einfachheit ist nicht zu erwarten, denn das geplante Bewertungsverfahren ist kompliziert und wird sich

aller Voraussicht nach für den Steuerzahler weder einfach noch transparent ausgestalten lassen. Auch die zu fordernde Aufkommensneutralität ist kaum gewährleistet. Zudem ist beim Nord-Modell eine Belastungsverschärfung schon auf Ebene der Bemessungsgrundlage genauso wahrscheinlich wie ein Belastungsanstieg im Zeitablauf.

Beim sogenannten Süd-Modell (S. 31ff.) ist als Bemessungsgrundlage ein reiner Flächenbezug ohne Bewertungskomponente vorgesehen. Herausragende Eigenschaft dieses Vorschlags ist die Einfachheit der Steuererhebung. Aufkommensneutralität ist je nach Ausgestaltung möglich. Das Modell ist vor allem so angelegt, dass hier auf Ebene der Bemessungsgrundlage Neutralität hergestellt werden kann. Im Zeitablauf sind keine automatischen Belastungsverschärfungen zu erwarten.

Das Thüringer Modell (S. 37ff.) liegt zwischen den beiden vorgenannten Positionen. Die Bemessungsgrundlage besteht aus einer Wertkomponente wie im Nord- sowie einer Flächenkomponente wie im Süd-Modell. Eine tatsächliche Vereinfachung der Steuererhebung erfolgt nur zum Teil, das Erreichen von Aufkommensneutralität ist fraglich. Auch hier ist eine Belastungsverschärfung bereits auf der Ebene der Bemessungsgrundlage nicht ausgeschlossen. Ebenso ist im Zeitablauf mit einer Belastungsverschärfung zu rechnen.

#### *Schlussfolgerungen (S. 47f.)*

Sofern die Grundsteuer weiter erhoben werden soll, ist dies nur hinnehmbar, wenn gegenüber dem bisherigen Verfahren der Steuererhebungsaufwand gesenkt und die Steuerbelastung zumindest konstant gehalten wird. Von den vorgelegten Reformvorschlägen vermag einzig das sogenannte Süd-Modell diese Bedingungen zumindest prinzipiell zu erfüllen. Es ist damit am ehesten geeignet, als Blaupause für die zu reformierende Grundsteuer zu dienen. Die Möglichkeit, durch eine Öffnungsklausel mehr Freiheiten bei der Ausgestaltung der Grundsteuer zu gewähren, sollte in Erwägung gezogen werden.



# 1 Reformbedarf bei der Grundsteuer

## 1.1 Die aktuelle Reformdiskussion

Die Debatte über die Reform der Grundsteuer ist nicht neu, schon seit Langem gilt die Grundsteuer in der derzeitigen Ausgestaltung als überholt.<sup>1</sup> Durch zwei Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30.06.2010<sup>2</sup> wurde die Debatte wiederbelebt. Der BFH äußerte verfassungsrechtliche Zweifel an der Grundsteuererhebung für Stichtage nach dem 01.01.2007. Die als Bemessungsgrundlage dienenden Einheitswerte, deren letzte Hauptfeststellung 1964 im Bundes- bzw. sogar 1935 im Beitrittsgebiet stattfand, bilden, nicht nur nach Meinung des BFH, die bestehenden Wertverhältnisse nach über 40 Jahren nicht mehr sachgerecht ab.<sup>3</sup>

Insbesondere der Kreis der Länderfinanzminister hat sich in der jüngeren Geschichte wiederholt mit der Grundsteuer beschäftigt. Ein Reformvorschlag einer länderoffenen Arbeitsgruppe der Finanzministerkonferenz (FMK) aus dem Jahr 2000 kam allerdings nicht zum Zuge.<sup>4</sup> Auch ein späterer Vorschlag der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz aus dem Jahr 2004<sup>5</sup> wurde nicht umgesetzt.<sup>6</sup>

Im Januar 2010 setzte die Finanzministerkonferenz erneut eine länderübergreifende Arbeitsgruppe zur Reform der Grundsteuer ein, die im September 2010 ihre Arbeit aufnahm. Aus diesem Kreis haben sich inzwischen unter Federführung verschiedener Länder drei unterschiedliche Modelle herauskristallisiert.<sup>7</sup> Die Modelle wurden auf der Finanzminis-

1 Vgl. R. Seer in K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 13 Abschnitt C mit weiteren Nachweisen. Siehe bereits Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Grundsteuer – Plädoyer gegen eine veraltete Steuerform, Wiesbaden 1969.

2 AZ II R 60/08 und AZ II R 12/09.

3 Siehe unten, S. 6.

4 Vgl. M. Lehmbrock, D. Coulmas, Grundsteuerreform im Praxistest – Verwaltungsvereinfachung, Belastungsveränderung, Baulandmobilisierung, Deutsches Institut für Urbanistik, Difu-Beiträge zur Stadtforschung Nr. 33, Berlin 2001, S. 27f.

5 Vgl. Bayerischer Staatsminister der Finanzen und Minister der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz, Reform der Grundsteuer: Bericht an die Finanzminister der Länder. Januar 2004, Kurzfassung unter [http://www.dihk.de/ressourcen/downloads/bericht\\_kurz.pdf](http://www.dihk.de/ressourcen/downloads/bericht_kurz.pdf).

6 Vgl. M. Thöne, Eine neue Grundsteuer – Nur Anhängsel der Gemeindesteuerreform?, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge des FiFo, Köln 2006, S. 4.

7 Siehe unten, S. 22.

terkonferenz vom 27.01.2011 besprochen. Es wurde beschlossen, diese drei Modelle im Laufe des Jahres 2011 auf ihre Auswirkungen hin zu testen (zu „verproben“).<sup>8</sup> Somit ist mit einer Grundsteuerreform frühestens 2012 zu rechnen.

## 1.2 Untragbare Einheitsbewertung

Einen ersten deutlichen Schub erfuhr die Diskussion um die Grundsteuer bereits durch die Einheitswertbeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 22.06.1995<sup>9</sup>. Die sogenannten Einheitswerte bildeten die Grundlage für die Bemessung vermögensverknüpfter Steuern. Neben der Grundsteuer waren dies die Vermögensteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer und die Gewerbesteuer. In bestimmten Fällen war der Einheitswert auch für die Grunderwerbsteuer maßgeblich. Wie der Name „*Einheitswert*“ schon andeutet, wurde damit das Ziel verfolgt, einen einheitlichen Bewertungsmaßstab für alle Steuern zu benutzen, bei denen (gegebenenfalls unter anderem) Grundvermögen zu bewerten ist. Die Einheitswerte sind indes seit der Hauptfeststellung im Jahr 1964 im damaligen Bundesgebiet nicht mehr aktualisiert worden. Mit der deutschen Wiedervereinigung trat zusätzlich das Problem auf, dass im Beitrittsgebiet mangels aktuellerer Daten sogar auf die Hauptfeststellung aus dem Jahr 1935 zurückgegriffen werden musste.<sup>10</sup>

Das Bundesverfassungsgericht stellte fest, dass die Bemessung von Steuern auf Grundlage der veralteten Einheitswerte untragbar geworden ist, insbesondere in den Fällen, in denen verschiedene Vermögensarten nebeneinander bewertet werden müssen, wie beispielsweise bei der Vermögensteuer. Die unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe führten zu einer verzerrten Steuerbelastung. So wurde das zu den veralteten und damit in der Regel niedrigen Einheitswerten bewertete Grundvermögen

8 Vgl. *Deutscher Städte und Gemeindebund*, Schwerpunkte: Finanzministerkonferenz zur Reform der Grundsteuer, Meldung vom 07.02.2011 (<http://www.dstgb.de/dstgb/Schwerpunkte/Gemeindefinanzen/Reform%20der%20Grundsteuer/Finanzministerkonferenz%20zur%20Reform%20der%20Grundsteuer>)

9 AZ 2 BvL 37/91 zur Vermögensteuer und AZ 2 BvR 552/91 zur Erbschaft- und Schenkungsteuer.

10 Darüber hinaus gilt in den neuen Ländern für bestimmte Fälle, in denen kein Einheitswert vorliegt, eine Ersatzbemessungsgrundlage, so dass faktisch dreierlei Maß zur Anwendung kommt. Vgl. R. Seer in K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht* (Fn. 1), § 13 Rz. 27.

systematisch geringer belastet als das in der Regel zum aktuellen Marktwert bewertete Kapitalvermögen. Das Resultat war eine nicht hinnehmbare Ungleichbehandlung. Als Folge der Einheitswertbeschlüsse ist die Erhebung der Vermögensteuer seit 1997 ausgesetzt, denn eine erneute, aktuelle Hauptfeststellung galt (und gilt) als verwaltungstechnisch nicht umsetzbar und zu aufwendig.<sup>11</sup> Die Gewerbekapitalsteuer ist 1998 abgeschafft worden. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird inzwischen vom Bezug auf die Einheitswerte abgesehen. Stattdessen werden jeweils sogenannte Bedarfsbewertungen vorgenommen. Das heißt, der Wert des Grundbesitzes wird nicht regelmäßig ermittelt, sondern nur zum Besteuerungszeitpunkt und nur, sofern ein Steuerfall vorliegt.<sup>12</sup> Auch bei der Grunderwerbsteuer, bei der beispielsweise in Fällen, in denen „eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist“<sup>13</sup> auf die Einheitswerte zurückgegriffen wurde, werden seit 1997 für Grundbesitzwerte die „tatsächlichen Verhältnisse [...] zum Besteuerungszeitpunkt festgestellt“<sup>14</sup>. Damit ist auch hier die Anwendung der Einheitswerte weitestgehend verschwunden.

Für die Grundsteuer blieben die oben erwähnten Einheitswerturteile jedoch ohne direkte Wirkung, trotz der bereits erwähnten Versuche der Finanzministerkonferenz der Länder, die Einheitswerte auch für die Grundsteuer zu beseitigen.<sup>15</sup> Damit bemisst sich die Grundsteuer als einzig verbliebene Steuer noch immer an den Einheitswerten.<sup>16</sup> Dies war aufgrund der Besonderheit der Grundsteuer auch prinzipiell möglich. Diese bezieht sich nämlich ausschließlich auf nur eine der Vermögensarten, den Grundbesitz. Die vom Bundesverfassungsgericht aufgezeigte systematische Verzerrung, die bei der Einheitsbewertung von Grundbesitz im Vergleich mit anders bewerteten Vermögensarten auftritt, ist

11 Vgl. *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Chancen für einen stabilen Aufschwung. Jahresgutachten 2010/2011, Wiesbaden 2010, S. 230.

12 Vgl. *R. Seer* in *K. Tipke, J. Lang*, Steuerrecht (Fn. 1), § 13 Rz. 28.

13 § 8 Abs. 2 GrEStG.

14 § 138 Abs. 1 BewG. Vgl. *W. Reiß* in *K. Tipke, J. Lang*, Steuerrecht (Fn. 1), § 15 Rz. 1.

15 Siehe oben, S. 5, insbesondere Fußnote 6.

16 Zum Teil finden die Einheitswerte noch bei der Gewerbesteuer Anwendung, dieser Einfluss ist allerdings vernachlässigbar. Vgl. *C. Huschke, D. Hanisch und V. Wilms*, Der neue §33 GrStG: Zu den Auswirkungen eines erschwerten Grundsteuererlasses und dem Reformbedarf im Grundsteuerrecht, in: *DStR* Nr. 49, 2009, S. 1516f. oder *R. Seer* in *K. Tipke, J. Lang*, Steuerrecht (Fn. 1), § 13 Rz. 4.

damit für die Grundsteuer ohne Bedeutung.<sup>17</sup> Der Grundbesitz wird zwar nicht (mehr) realitätsgerecht bewertet, aber die Verzerrung betrifft grundsätzlich alle Grundstücke. Solange vergleichbare Grundstücke in gleicher Weise auf Grundlage „falscher“ Einheitswerte besteuert werden, liegt prinzipiell eine Gleichbehandlung dieser Grundstücke vor. Die Bedingung der sogenannten horizontalen Steuergerechtigkeit<sup>18</sup>, nach der (steuerlich) Gleiches auch gleich behandelt werden muss, wäre insoweit erfüllt.

Mit zunehmendem Fortbestand der historischen Einheitswerte wird diese theoretische Gleichbehandlung jedoch immer zweifelhafter. Durch den zeitlichen Abstand zur letzten Hauptfeststellung 1964 im Bundes- bzw. sogar 1935 im Beitrittsgebiet ist nämlich davon auszugehen, dass auch die Relationen *zwischen* verschiedenen Grundstückswerten betroffen werden. Beispielsweise sind für die Einheitswerte von Gebäuden die Baupreisverhältnisse des Jahres 1958 maßgeblich.<sup>19</sup> Moderne Gebäude werden inzwischen in Standards erstellt, die es damals noch gar nicht gab. Die Verzerrung trifft folglich nicht mehr alle Grundstücke gleichermaßen, sondern durch unterschiedliche Wertentwicklungen werden *heute* vergleichbare Grundstücke durch die *alten* Einheitswerte verschiedenartig belastet. Es kommt also zu einer Ungleichbesteuerung, weil Gleiches nicht mehr gleich belastet wird. Die als Bemessungsgrundlage dienenden Einheitswerte verletzen die horizontale Steuergerechtigkeit.

Diese Einschätzung erfuhr höchstrichterliche Bestätigung durch die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs vom 30.06.2010<sup>20</sup>. Auch das Bundesverfassungsgericht deutet in einem jüngeren Beschluss Zweifel an den Einheitswerten an, wenn es „auf die im Schrifttum in erheblichen Umfang geäußerten verfassungsrechtlichen Zweifel an der Einheitsbe-

17 Vgl. *D. Eisele*, Grundsteuerreform in Deutschland – eine unendliche Geschichte?, in: *DStZ* Nr. 23 2003, S. 834-838.

18 Vgl. zum Begriff der horizontalen Gerechtigkeit *O. Schulemann*, Horizontale Gerechtigkeit und Einkommensbesteuerung, Frankfurt a. M (u. a.) 2008, S. 17ff.

19 Vgl. Bundesfinanzhof, Entscheidung vom 30.03.20210 (AZ II R 12/09), Ziff. 19.

20 Siehe oben, Fn. 2.

wertung<sup>21</sup> verweist. Es ist davon auszugehen, dass die Einheitswerte in absehbarer Zeit weitgehend zur Steuerhistorie gehören werden.

Diese Entwicklung sollte zum Anlass genommen werden, die Erhebung der Grundsteuer per se zu hinterfragen. *Sofern* sie weiter erhoben werden soll, ist es ratsam, die Wahl der Bemessungsgrundlage zu überdenken. Es ist nämlich fraglich, ob die Grundsteuer überhaupt auf Grundstückswerte zurückgreifen muss, oder ob eine moderne Grundsteuer nicht vielmehr an eine alternative, vor allem weniger problembehaftete Bemessungsgrundlage geknüpft werden sollte.<sup>22</sup>

## **2 Anforderungen an eine Grundsteuerreform**

### **2.1 Hintergrund**

Die Grundsteuer ist steuersystematisch in die Kategorie der Objekt- oder Realsteuern einzuordnen. Aufgrund ihres räumlichen Bezugs gilt die Grundsteuer als klassische Kommunalsteuer. Das Aufkommen steht den Gemeinden zu, die über ein Hebesatzrecht verfügen. Die Gesetzgebungskompetenz liegt beim Bund.<sup>23</sup>

Da sich die Grundsteuer auf Bestandsgrößen bezieht, ist das Aufkommen relativ stabil. Der Anteil der Grundsteuer an den gesamten Einnahmen aus Gemeindesteuern – inklusive der Gemeindeanteile an Einkommen- und Umsatzsteuer – beträgt ca. 15 Prozent.<sup>24</sup> Die beobachtbaren Schwankungen dieses relativen Anteils sind in erster Linie den unstetigen Gewerbesteuererinnahmen geschuldet.

Die Grundsteuer wird in zwei Varianten erhoben: Die Grundsteuer A auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die Grundsteuer B auf andere bebaute oder unbebaute Grundstücke. Das Aufkommen aus der Grund-

21 Vgl. Entscheidung v. 13.04.2010, AZ 1 BvR 3515/08, vgl. *P. Leuchtenberger*, Einheitswert bei der Grundsteuer unter Verfassungsdruck, in NWB Nr. 24, 2010, S. 1897-1900.

22 Siehe unten, Kap. 2.2, S. 10.

23 Sogenannte konkurrierende Gesetzgebung gemäß Art. 105 Abs. 2 GG. Nach Art. 72 Abs. 2 GG wird damit das Ziel verfolgt, „die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit“ sicherzustellen.

24 Siehe unten, Anhang: Übersicht Grundsteueraufkommen 1994-2010, S. 49.

steuer A macht dabei nur drei bis vier Prozent der Grundsteuereinnahmen aus.<sup>25</sup>

Das Besteuerungsverfahren ist dreigestuft. Nach Feststellung des Einheitswerts wird dieser mit einer sogenannten Steuermesszahl, einem von der Nutzung des Grundstücks abhängigen Tausendsatz, multipliziert. Der so ermittelte Grundsteuermessbetrag ergibt, multipliziert mit dem Hebesatz der Gemeinde, die zu entrichtende Grundsteuer.<sup>26</sup>

*Tabelle 1: Berechnungsschema der bisherigen Grundsteuer*

<b>1.</b>	<b>Einheitswert</b>
x	Steuermesszahl
<b>2.</b>	<b>= Steuermessbetrag</b>
x	Hebesatz
<b>3.</b>	<b>= Grundsteuerschuld</b>

Die Erhebung der Grundsteuer ist verhältnismäßig teuer. Schätzungen zufolge belaufen sich die Erhebungskosten auf 6 Prozent des Aufkommens und sind damit doppelt so hoch wie die durchschnittlichen Steuererhebungskosten.<sup>27</sup>

## 2.2 Rechtfertigung der Grundsteuer

### 2.2.1 Das Leistungsfähigkeitsprinzip trägt nicht

Die Grundsteuer wurde ursprünglich als sogenannte Sollertragsteuer konzipiert.<sup>28</sup> Das bedeutet, dass die Grundsteuer den möglichen Ertrag einer Immobilie erfassen sollte, unabhängig von der tatsächlichen Realisierung des Ertrags. Dieses grobe Vorgehen stammt aus den Anfängen

<sup>25</sup> Ebenda.

<sup>26</sup> Vgl. R. Seer in K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 13 Rz. 219.

<sup>27</sup> Vgl. Institut der deutschen Wirtschaft, Steuerwerte neu messen, in: iw-dienst Nr. 11 v. 17.03.2011, S. 2. Die seltenen empirischen Untersuchungen zu Steuererhebungskosten bestätigen die intuitive Vermutung, dass bewertungsabhängige Steuern vor allem hohe Verwaltungskosten verursachen. Vgl. beispielsweise für die Erbschaftsteuer Bundesministerium der Finanzen, Kosten der Besteuerung in Deutschland – Forschungsbericht des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung (RWI) Essen, in: Monatsbericht Nr. 07/2003, S. 81-92, hier S. 84.

<sup>28</sup> Vgl. R. Seer in K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht (Fn. 1), § 13 Rz. 202.

des modernen Steuerstaats.<sup>29</sup> Damals konnte das Einkommen der Steuerzahler kaum oder nur unvollständig erfasst werden. Leicht beobachtbare Tatbestände wie Grundbesitz waren hingegen einfach administrierbar.<sup>30</sup> Hinzu trat damals die Auffassung, Grundvermögen würde ein sogenanntes „fundiertes Einkommen“ ermöglichen. Dem Grundvermögen wurde eine besondere Ertragskraft zugesprochen, weshalb eine besondere steuerliche Erfassung gerechtfertigt sei. Diese Ansicht entsprang aus der vorindustriellen Zeit, in der Boden ein bedeutsamer Wirtschaftsfaktor war.<sup>31</sup> Obwohl heutzutage überholt,<sup>32</sup> hält sich die Theorie des „fundierten Einkommens“ hartnäckig in Teilen der Literatur.<sup>33</sup>

Moderne Steuersysteme verfügen inzwischen über technisch ausgereifte Möglichkeiten, um Ertrag bzw. Einkommen gezielt zu erfassen. Im gegebenen deutschen Steuersystem wird das Einkommen über die Einkommensteuer umfassend zur Besteuerung herangezogen. Die ergänzende Einbeziehung von Ertragspotenzialen ist weder nötig noch angebracht, denn die Leistungsfähigkeit eines Steuerzahlers wurde bereits erfasst. Abgesehen davon ist vor allem der *potenzielle* Ertrag gerade kein Ausdruck der Leistungsfähigkeit eines Steuerzahlers. Diese kann nur nach dem *tatsächlich* realisierten Ertrag bemessen werden.<sup>34</sup> Schon allein aus diesem Grund kann eine als Sollertragsteuer konzipierte Grundsteuer nicht mit einer gerechten Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet werden.

Darüber hinaus kann die Grundsteuer als Objektsteuer schon per Definition nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip dienlich sein, denn hier ist

29 Vgl. K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003, S. 961, siehe bereits Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem. Diskussionsbeiträge zur Reform des materiellen Steuerrechts. Heft 20 der Schriftenreihe, Wiesbaden 1971, S. 86.

30 Zur Geschichte vgl. K.-H. Hansmeyer, Grundsteuer, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Bd. 3, Stuttgart u.a.O., S. 726-743, hier S. 726f.

31 Vgl. K.-H. Hansmeyer, Grundsteuer (Fn. 30), S. 738.

32 Vgl. K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 29), S. 957, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Grundsteuer (Fn. 1), S. 30f.

33 So wird auch heute noch argumentiert, dass der Verkehrswert eines Grundstückes die „Ertragsfähigkeit“ eines Grundstückes besonders gut fassen könne. Vgl. beispielsweise J. Becker, Grundsteuerreformmodelle im Vergleich – Konzeption und Praxisfolgen, in: Betriebs-Berater Nr. 09/2011, S. 535-539, hier S. 536.

34 Zur generellen Kritik an Besteuerung des Potenzials vgl. auch O. Schulemann, Horizontale Gerechtigkeit und Einkommensbesteuerung (Fn. 18), S. 68f.

die Betrachtung von individueller Leistungsfähigkeit nicht möglich.<sup>35</sup> Die Belastung durch die Grundsteuer ändert sich beispielsweise nicht, wenn ein lediger Grundstückseigentümer heiratet und Kinder in seinen Haushalt aufnimmt oder ein Steuerzahler seine Beschäftigung verliert. Durch die prinzipielle Möglichkeit, die Grundsteuer auf die Mieter zu überwälzen, kann ein Eigentümer im Regelfall die Steuerbelastung weiterreichen. Die Grundsteuer würde in diesem Fall wie eine spezielle Verbrauchsteuer auf Mieten wirken. Trifft die Belastung aber in letzter Konsequenz vergleichsweise einkommensschwache Mieter, die einen überproportional großen Teil ihres Einkommens für die Miete verwenden, so entfaltet die Grundsteuer sogar eine degressive Wirkung. Sie belastet in diesen Fällen die weniger leistungsfähigen Steuerzahler relativ höher und erweist sich damit regelrecht als unsoziale Steuer.

Eine Grundsteuer im Sinne einer Sollertragsteuer ist ein Fremdkörper in einem modernen Steuersystem, sie widerspricht sogar dem Leistungsfähigkeitsprinzip und gehört aus steuersystematischer Sicht grundsätzlich abgeschafft.<sup>36</sup>

### 2.2.2 *Das Äquivalenzprinzip als schwache Begründung*

Sollte eine Abschaffung der Grundsteuer auf absehbare Zeit aus politischen Erwägungen unerreichbar sein, so böte sich als mögliche Rechtfertigung allenfalls das zweite grundlegende Prinzip der Besteuerung an, nämlich das Äquivalenzprinzip.<sup>37</sup> Es ist jedoch unstrittig, dass eine Grundsteuer *keine eindeutige* Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung abbildet. Sind Gemeindeleistungen eindeutig den Nutzern zuzuordnen, so werden sie in der Regel über Gebühren oder Beiträge abgegolten, wie z. B. durch Anliegergebühren. Der Anknüpfungspunkt einer

35 So beispielsweise das Bundesverfassungsgericht in einem Nichtannahmebeschluss zu einer Verfassungsbeschwerde, in der ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Grundsteuer angezeigt wurde. AZ 1 BvR 1334/07.

36 Siehe bereits *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Grundsteuer (Fn. 1), S. 35.

37 Diese Einschätzung ist nicht unumstritten. Während beispielsweise der *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, *J. Eekhoff und A. Lemmer* (vgl. je Fn. 38) oder der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* (vgl. Fn. 39) im Äquivalenzprinzip eine treffende Grundlage für die Grundsteuer sehen, lehnt *K. Tipke* die Begründung nach dem Äquivalenzprinzip rundweg ab. Vgl. *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung (Fn. 29), S. 961f.

Grundsteuer kann demnach allenfalls „äquivalenzähnlich“ sein,<sup>38</sup> nämlich als Gegenleistung für solche Leistungen der Gemeinden, die nicht (eindeutig) einzelnen Nutzern zugeordnet werden können.

In der Finanzwissenschaft werden solche Leistungen mit dem Begriff der *lokalen öffentlichen Güter* umschrieben. Beispiele sind Leistungen, die prinzipiell allen Bewohnern der Gemeinde Nutzen stiften, wie etwa der Unterhalt einer Hauptstraße oder das Vorhalten eines zentralen Busbahnhofs. Lokale öffentliche Güter zeichnen sich dadurch aus, dass niemand von ihrer Nutzung ausgeschlossen ist. Die Voraussetzung für die Nutzung ist dabei die räumliche Nähe zum Nutzer.<sup>39</sup> Die Äquivalenz wird bei der Frage der Grundsteuer „nur“ über den räumlichen Bezug des Grundstücks erstellt. Hier besteht also die Annahme, dass die Besitzer aller in der Gemeinde gelegenen Grundstücke generell von den lokalen öffentlichen Gütern profitieren.

Es schließt sich die Frage an, in wie weit dieser abstrakte Nutzen im Rahmen einer Steuerbemessungsgrundlage abgebildet werden kann. Naheliegender ist, einen Zusammenhang mit der Grundstücksgröße zu vermuten, dass also der Nutzen für einen Steuerzahler umso höher ist, je mehr Grund er in einer Gemeinde besitzt. Wenn der räumliche Bezug als Begründung für eine Grundsteuer dient, so ist es folgerichtig, dass die Grundsteuer auch diesen Bezug, also die Größe der Grundstücke, erfasst. In der heutigen Form bezieht die Grundsteuer über die Einheitswerte auch den Wert eines Grundstücks mit in die Bemessungsgrundlage ein. Aus Perspektive des Äquivalenzprinzips wird damit unterstellt, dass sich der Wert eines Grundstücks als Maßstab des Nutzens von lokalen öffentlichen Gütern eignen würde.

38 Ähnlich auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, der bei der Grundsteuer „am ehesten“ das Äquivalenzprinzip verwirklicht sieht. Vgl. *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Chancen für einen stabilen Aufschwung. Jahresgutachten 2010/2011, Wiesbaden 2010, S. 230. Vgl. auch *J. Eekhoff und A. Lemmer*, Anreiz- und Belastungseffekte verschiedener Grundsteuersysteme, in: Bundesverband für Wohnen und Stadtentwicklung e. V. (vhw), Forum Wohnen und Stadtentwicklung Nr. 6/2001, S. 308-315, hier S. 309.

39 Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer. Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Berlin Dezember 2010, S. 2.

Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass Leistungen einer Gemeinde den Wert eines Grundstücks beeinflussen können.<sup>40</sup> Allerdings ist zu bedenken, dass Immobilienpreise typischerweise an einem Markt entstehen und in der Regel die Preisbildung anhand von weit mehr Kriterien bestimmt wird als allein durch das Angebot an lokalen öffentlichen Gütern durch die Gemeinde. Der Wert eines Grundstücks ist also bestenfalls ein *unvollkommener* Maßstab zur Einschätzung des Nutzens aus lokalen öffentlichen Gütern. Trotzdem wird der Wert eines Grundstücks in der Literatur im Allgemeinen unkritisch als selbstverständliche Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer dargestellt.<sup>41</sup> Dabei ist die Verwendung von Grundstückswerten als Bemessungsgrundlage aus Sicht des Äquivalenzprinzips zwiespältig. Denn prinzipiell erhalten alle Besitzer von in der Gemeinde gelegenen Grundstücken dieselben lokalen öffentlichen Güter, unabhängig vom jeweiligen Grundstückswert.

Sofern der Gesetzgeber eine Belastungsentscheidung im Sinne des Äquivalenzprinzips trifft, sollte er diese folgerichtig umsetzen und auf eine Bewertung verzichten. Vereinzelt wird hingegen in der Literatur die Ansicht vertreten, aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung gehe hervor, dass eine Grundsteuer zwangsläufig auf Bewertungen basieren müsse.<sup>42</sup> Dabei wird allerdings ignoriert, dass höchstrichterliche Entscheidungen sich in der Regel auf die bestehende Grundsteuer beziehen. Diese ist (noch) durch die Einheitswerte an der Bewertung von Grundbesitz ausgerichtet. In der Folge werden sogenannte „Wenn-Dann“-Aussagen getroffen. *Wenn* eine Steuer auf Bewertungen basiert, *dann* muss diese Bewertung auch realitätsgerecht sein.<sup>43</sup> Der Umkehrschluss ist nicht zulässig. Eine realitätsgerechte Bewertung ist *nicht* notwendig, wenn die Steuer aufgrund ihrer Belastungsidee gar *nicht auf Bewertungen basieren muss*. Daher spricht auch aus verfassungsrechtlicher Sicht nichts ge-

40 Vgl. *J. Eekhoff und A. Lemmer*, Anreiz- und Belastungseffekte verschiedener Grundsteuersysteme (Fn. 38), S. 309f. oder *C. Spengel, J.H. Heckemeyer, B. Zinn*, Reform der Grundsteuer: Ein Blick nach Europa, in: *Der Betrieb* Nr. 1/2001, S. 10-14, hier S. 11.

41 Vgl. stellvertretend *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer (Fn. 39) oder *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Chancen für einen stabilen Aufschwung (Fn. 11), S. 230.

42 Vgl. beispielsweise *J. Becker*, Grundsteuerreformmodelle im Vergleich (Fn. 33), S. 538.

43 Vgl. in diesem Sinne die Entscheidung zur Erbschaftsteuer vom 07.11.2006, AZ 1 BvL 10/02.

gen den Verzicht auf eine bewertungsabhängige Bemessungsgrundlage bei der Grundsteuer.

Die Rechtfertigung der Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip steht gleichwohl auf tönernen Füßen. Neben dem oben angesprochenen Problem, dass eine Grundsteuer die Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung nur *grob* abzubilden vermag<sup>44</sup>, ist es fraglich, ob eine Steuer auf Grundeigentum überhaupt alle Nutzer der kommunalen Infrastruktur belastet. Den Nutzen der bereitgestellten lokalen öffentlichen Güter haben prinzipiell alle Bewohner der Gemeinde, also auch Mieter. Sie würden nur insoweit durch die Grundsteuer zur Finanzierung der Gemeindeleistungen herangezogen, wie die Grundsteuerbelastung auf sie überwältzt wird. Der Idee einer Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip liegt folglich eine unausgesprochene Überwälzungshypothese zugrunde. Ob und in welchem Ausmaß aber tatsächliche eine Überwälzung auf die Mieter erfolgt, kann kaum zuverlässig festgestellt werden. Die Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung ist folglich wenig zielgenau. Um dieses Ziel zu erreichen, müsste statt einer Grund- eine „Kopfsteuer“ erhoben werden, also eine Steuer, bei der jeder Bewohner unterschiedslos einen bestimmten Betrag zu entrichten hat. Dass eine Kopfsteuer eklatant gegen die Steuergerechtigkeit verstoßen würde, liegt indes auf der Hand. Für die Begründung der Grundsteuer folgt, dass auch eine Herleitung nach dem Äquivalenzprinzip letztendlich nicht überzeugend ist. Allerdings erweist es sich im Gegensatz zum gänzlich ungeeigneten Leistungsfähigkeitsprinzip als zumindest im Ansatz nicht vollkommen vernunftwidrig.

### 2.2.3 Keine Lenkungsfunktion

Schließlich wird in Teilen der Literatur gefordert, die Grundsteuer solle eine Lenkungsfunktion übernehmen, um „richtige Anreize“ für den Flächenverbrauch zu setzen.<sup>45</sup> Ziel ist es beispielsweise, einen möglichst sparsamen Einsatz der Ressource „Fläche“ zu fördern. Diesem Zweck soll etwa eine reine Bodenwertsteuer dienen, die sich ausschließlich

44 Siehe oben, S. 12f.

45 Vgl. stellvertretend für diese Richtung D. Löhr, Reform der Grundsteuer als Instrument der Flächenhaushaltspolitik, in: Wirtschaftsdienst Nr. 2/ 2004, S. 113-120 oder M. Lehmbrock, D. Coulmas, Grundsteuerreform im Praxistest (Fn. 4), S. 14f.

am Grundstückswert ohne aufstehende Gebäude bemisst.<sup>46</sup> Damit soll der Anreiz steigen, brachliegende Grundstücke zu nutzen, insbesondere dann, wenn das Halten unbebauter Grundstücke teurer wird. Investitionen in die Immobilie haben auf der anderen Seite keine steuerlichen Folgekosten.

Derartige regional- oder umweltpolitisch motivierte Forderungen würden indes die Grundsteuer überfrachten. Es besteht vielmehr die Gefahr, dass es zu eklatanten Verstößen gegen die Prinzipien der Steuergerechtigkeit kommt. Diese Kritik richtet sich nicht gegen im Einzelfall vielleicht vertretbare außerfiskalische Ziele, sondern gegen den ungeeigneten Versuch, solche Ziele mithilfe der Besteuerung zu verwirklichen. Außersteuerliche Funktionen, die in der Literatur üblicherweise Sozialzwecknormen genannt werden,<sup>47</sup> sollten grundsätzlich losgelöst von der Besteuerung mit eigenen Instrumenten verfolgt werden.<sup>48</sup> Dies gebietet nicht nur die Steuersystematik, sondern vor allem das Gebot der Transparenz staatlichen Handelns.

#### 2.2.4 *Zwischenfazit*

Zusammenfassend findet sich kein tragfähiges Fundament für die Erhebung der Grundsteuer. Die derzeitige überkommene Ausgestaltung als Sollertragsteuer widerspricht den Grundsätzen der Besteuerung in besonders deutlicher Weise. Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann keine Grundlage für die Grundsteuer sein. Das Äquivalenzprinzip ist als Begründung für eine Grundsteuer zwiespältig. Letztendlich überzeugt es ebenfalls nicht, gleichwohl wird es in Teilen der – vor allem ökonomischen – Literatur als geeignet erachtet.<sup>49</sup> Der Grund für diese Einschätzung besteht in der zumindest prinzipiell bestehenden Verknüpfung von lokalem Eigentum und den lokal bereitgestellten öffentlichen Leistungen. Dieser Zusammenhang ist indes so abstrakt, dass mit einer Grund-

46 Also dem sogenannten Bodenrichtwert, siehe hierzu unten, S. . Vgl. *M. Lehmbrock, D. Coulmas*, Grundsteuerreform im Praxistest (Fn. 4), S. 33ff.

47 Vgl. *J. Lang in K. Tipke, J. Lang*, Steuerrecht (Fn. 1), § 4 Rz. 124ff.

48 Für eine grundsätzliche Kritik an den sogenannten Sozialzwecknormen siehe *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Lenken mit Steuern und Abgaben – Große Mängel und Gefahren, Heft 92 der Schriftenreihe, Wiesbaden 2000.

49 Siehe oben, S. 12, insbesondere Fn. 37.

steuer kaum den Anforderungen des Äquivalenzprinzips genügt werden kann, denn Leistung und Gegenleistungen entsprechen sich höchstens zufällig, ein systematischer Zusammenhang kann kaum abgebildet werden. Das Äquivalenzprinzip ist bestenfalls eine Krücke. Lenkungszwecke sollten, trotz etwaiger Forderungen etwa aus der Umweltpolitik, nicht mit der Grundsteuer verfolgt werden.

Damit bleibt festzuhalten: Die steuersystematisch sauberste Lösung ist, auf die Grundsteuer zu verzichten. Sollte diese Lösung aus politischen Gründen als unerreichbar angesehen werden, so sind an eine Modernisierung der Grundsteuer besondere Anforderungen zu stellen.

### **2.3 Kriterien für eine Grundsteuerreform**

Eine Grundsteuer ist ein Fremdkörper in einem modernen Steuersystem. Sofern ein Verzicht auf ihre Erhebung nicht möglich ist, so ist sie so auszugestalten, dass sie möglichst geringen Schaden anrichtet. Die aus dieser Erkenntnis ableitbaren Anforderungen an eine Reform der Grundsteuer lassen sich aus Sicht des Steuerzahlers im Wesentlichen mit zwei Kernforderungen formulieren: Eine neu gestaltete Grundsteuer muss vor allem einfach bei der Erhebung sein und darf die Steuerzahler insgesamt nicht stark belasten. Die Belastung darf zumindest nicht höher sein als bisher. Mit anderen Worten sollte eine Reform allenfalls aufkommensneutral ausgestaltet sein.

#### *2.3.1 Einfachheit*

Die Grundsteuer wird regelmäßig für etwa 35 Millionen Grundstücke erhoben. Damit fällt dem Erhebungsaufwand ein besonderes Gewicht zu. Um diesen zu minimieren, bedarf es eines pauschalierenden, einfachen Massenverfahrens. Es ist fraglich, ob eine Einbeziehung des Grundstückswerts dieser Anforderung genügen kann.

Eine aktualisierte Hauptfeststellung, also eine Neubestimmung aller Einheitswerte, ist schon aufgrund des damit verbundenen Aufwands nicht tragbar,<sup>50</sup> ganz abgesehen davon, dass dieser Aufwand im Prinzip nur

<sup>50</sup> Vgl. *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Chancen für einen stabilen Aufschwung (Fn. 41), S. 230.

für die Grundsteuer anfallen würde. Diese Option wird deshalb zu Recht in der Literatur, aber auch in der politischen Diskussion, weitestgehend verworfen.<sup>51</sup>

Der Übergang zu den differenzierten Bewertungsverfahren, die bei Grunderwerb- sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer praktiziert werden, stellt keine Alternative dar. Die fallbezogenen, teilweise höchst aufwendigen und streitanfälligen Einzelbewertungen mögen bei den vorgenannten anlassbezogenen Steuern noch gerechtfertigt sein. Für ein Massenverfahren, wie es die Grundsteuer erfordert, sind sie nicht tragbar.<sup>52</sup> Der Aufwand der Steuererhebung stünde nämlich in keinem vertretbaren Verhältnis zum Aufkommen. Ein solches Verfahren würde zudem zwangsläufig zu Auseinandersetzungen zwischen Steuerzahler und Gemeinde über die richtige Bewertung führen. Allein die damit verbundene Rechtsunsicherheit ist dem Steuerzahler nicht zuzumuten, denn solange er und der Fiskus sich über den richtigen Wertansatz streiten, ist die Belastung ungewiss.

Zu den Vorbehalten gegen ein Bewertungsverfahren aus Vereinfachungserwägungen kommen steuersystematische Zweifel, ob der Grundstückswert generell Bestandteil der Grundsteuer sein sollte. Bei einer Begründung durch das Äquivalenzprinzip<sup>53</sup> stellt sich die Frage, ob der Grundstückswert als Maßstab für den Nutzen, den der Grundstückbesitzer durch die Leistungen der Gemeinde erfährt, widerspiegelt wird. Ist ein veränderter Grundstückswert (ausschließlich) die Folge des Angebots lokaler öffentlicher Güter der Gemeinde? Diese Frage kann nicht eindeutig beantwortet werden. Ein gewisser Einfluss ist zu erwarten, er ist jedoch nur – wenn überhaupt – schwer zu beziffern. Angesichts dieser Schwierigkeit empfiehlt es sich, selbst bei Rückgriff auf das Äquivalenzprinzip gänzlich auf den Einbezug des Grundstückswerts in die Bemessungsgrundlage zu verzichten und so den möglichen Vereinfachungseffekt zu nutzen.

51 Allerdings laufen Vorschläge wie das unten vorgestellte „Nord-Modell“ (siehe S. 23ff) im Prinzip auf eine Art modernisierter Einheitsbewertung hinaus.

52 Vgl. *F.-C. Zeitler*, Eine einfache Grundsteuer – die vergessene Reform, in: *DSfZ* Nr. 5 2002, S. 131-135.

53 Sofern sich der Gesetzgeber für diese schwache steuersystematische Begründung entscheidet. Siehe den vorangegangenen Abschnitt, S. 14.

Sofern sich kein für ein Massenverfahren taugliches Verfahren der Grundstücksbewertung findet, verbietet sich grundsätzlich eine Bemessungsgrundlage, die auf Grundstückswerten fußt. Doch selbst wenn ein solches Verfahren vorläge, sollte die Einbeziehung der Grundstückswerte in die Bemessungsgrundlage wohlüberlegt sein. Denn das oben beschriebene Problem, dass der Einfluss der lokalen öffentlichen Güter auf den Grundstückswert nur schwer zu ermitteln ist, sollte berücksichtigt werden. Dies kann am einfachsten durch den Verzicht auf eine Grundstücksbewertung geschehen. Wenn diese Option aus politischen Erwägungen als nicht durchsetzbar angesehen wird, so sollte der Einfluss des Grundstückswerts auf die endgültige Steuerbelastung zumindest gering ausfallen.

Schließlich ist es für die Akzeptanz einer Grundsteuerreform wichtig, dass der Steuerzahler die Belastung nachvollziehen kann. Dies erfordert insbesondere für die Bemessungsgrundlage, dass sie transparent und verständlich gestaltet wird.

### 2.3.2 *Vermeidung einer Mehrbelastung*

Die Grundsteuer greift als Substanzsteuer auf den Vermögensstamm zu. Dabei kann sie als Objektsteuer nicht die Leistungsfähigkeit des Grundeigentümers berücksichtigen. Schon allein aufgrund dieser Eigenschaften ist die Belastung maßvoll zu halten, denn andernfalls droht die Grundsteuer eine erdrosselnde Wirkung zu entfalten.

Auch aufgrund der insgesamt hohen Steuerbelastung in Deutschland<sup>54</sup> verbietet sich eine Mehrbelastung für Eigentümer bzw. mittelbar für Mieter durch eine Grundsteuerreform. Natürlich wird jede Steuerreform, so auch die der Grundsteuer, Belastungsverschiebungen zwischen den Steuerzahlern verursachen. Das ist unvermeidlich. Jedoch sollten zwei Dinge dabei im Auge behalten werden. Erstens sollte Aufkommensneutralität angestrebt werden. Zumindest im Durchschnitt aller Steuerzahler darf sich die Belastung nicht erhöhen. Zweitens dürfen die Belastungs-

<sup>54</sup> Siehe zuletzt *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler*, Steuer- und Abgabenbelastung weiter angespannt – Deutsche Haushalte im internationalen Vergleich, Sonderinformation Nr. 61, Berlin 2010.

verschiebungen zwischen den Steuerzahlern nicht übermäßig ausfallen. Die sogenannte Varianz der Belastungsänderungen sollte also möglichst klein ausfallen.

Es besteht allerdings die Gefahr, dass das Ziel einer generellen Aufkommensneutralität verfehlt wird. Dies gilt insbesondere dann, wenn eine neu zu fassende Bemessungsgrundlage den Boden- und/oder Gebäudewert umfasst. Durch den zeitlichen Abstand zur letzten Hauptfeststellung der Einheitswerte ist nämlich davon auszugehen, dass die Grundstückswerte inzwischen deutlich höher ausgewiesen werden. Unter sonst gleichen Bedingungen würde die Bemessungsgrundlage also stark ansteigen. Damit würde bei gegebenen Hebesätzen das Aufkommen der Grundsteuer deutlich steigen. Angesichts des zurzeit von den Gemeinden beklagten Finanzierungsdefizits<sup>55</sup> wäre zu befürchten, dass die Hebesätze nicht entsprechend gesenkt würden. Vielmehr wäre die Versuchung für die Gemeinden groß, die Reform für eine substantielle Erhöhung der Einnahmen aus der Grundsteuer zu nutzen.

Deshalb ist bei einer Reform der Grundsteuer darauf zu achten, dass dieser Gefahr begegnet wird. Am einfachsten kann dies durch einen gänzlichen Verzicht auf den Einbezug des Grundstückswerts geschehen. Sollte dies politisch nicht durchsetzbar sein, ist eine dämpfende Komponente vorzusehen, die den Effekt der Werterhöhung auffängt. Dies könnte beispielsweise durch eine entsprechend niedrige (bundeseinheitliche) Steuermesszahl geschehen.

Ein weiteres Problem in diesem Zusammenhang entsteht dadurch, dass sich die Preise seit der letzten Hauptfeststellung uneinheitlich entwickelt haben. Das betrifft vor allem den Unterschied von Ost und West, aber auch innerhalb einzelner Regionen bestehen unterschiedliche Wertentwicklungen. Selbst eine *insgesamt* belastungsneutral ausgestaltete Reform könnte bei entsprechend großer Streuung um den Durchschnitt in *Einzelfällen* zu einer übermäßigen Erhöhung der Bemessungsgrundlage führen. Bei entsprechend vielen Einzelfällen und/oder starken Abwei-

55 Vgl. *Deutscher Städtetag*, Aktuelle Finanzlage der Städte – Rückblick auf 2010 und Prognose für 2011, Pressemitteilung v. 14.02.2011, <http://www.staedtetag.de/imperia/md/content/pressedien/2011/6.pdf>.

chungen könnten so regional unzumutbare Mehrbelastungen anfallen. Wegen des oben erwähnten Anreizes der Gemeinden, diesen Tatbestand nicht durch entsprechende Senkungen der Hebesätze aufzufangen, müssten andere Lösungen gefunden werden, die verhindern, dass es zu systematischen Mehrbelastungen in einigen Regionen schon auf Ebene der Bemessungsgrundlage kommt.

### 2.3.3 *Exkurs: Öffnungsklausel für die Bundesländer*

Eine Möglichkeit, dem zumindest auf Länderebene zu begegnen, besteht in einer Öffnungsklausel, die einzelnen Ländern wahlweise die Gesetzgebungskompetenz bei der Grundsteuer einräumt. Bereits im Jahr 2001 hatten die Länder Bayern und Hessen einen entsprechenden Vorschlag gemacht und sogar einen Gesetzesentwurf im Bundesrat eingebracht.<sup>56</sup> Über diesen ist allerdings nie beschieden worden. Das ist bedauerlich, denn die Option, den Ländern mehr Spielraum bei der Grundsteuer einzuräumen, hätte Vorteile. Den Ländern wäre es nämlich damit möglich, auf die unterschiedlichen Wertverhältnisse in ihrem Hoheitsgebiet Rücksicht zu nehmen.<sup>57</sup> Dies könnte vor allem die befürchtete Streuung um den Durchschnitt der Belastung senken. Darüber hinaus könnte die Grundsteuer besser mit der spezifischen landesrechtlichen Kommunalgesetzgebung abgestimmt werden. Jedes Bundesland hat nämlich spezifische Gemeindeordnungen, gestaltet also das rechtliche Verhältnis zu seinen Gemeinden anders aus. Es wäre folgerichtig, diesen Spielraum auch auf die Grundsteuer auszudehnen.

Dieses Vorgehen könnte es erleichtern, das Ziel der Aufkommensneutralität zu verwirklichen. Auch aus verfassungsrechtlicher Perspektive spricht nichts gegen eine (stärkere) Einflussnahme der Bundesländer auf die Grundsteuer. Bisher macht der Bund von der konkurrierenden Gesetzgebung<sup>58</sup> Gebrauch und regelt die Grundsteuer bundeseinheitlich. Dieses Vorgehen wäre gerechtfertigt, wenn damit die gleichwertigen Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Rechts- oder Wirtschaftseinheit bewahrt werden. Diese Begründung verfängt indes nicht bei der

<sup>56</sup> Vgl. Bundesratsdrucksache 306/01 vom 17.04.2001.

<sup>57</sup> Vgl. Vgl. *F.-C. Zeidler*, Eine einfache Grundsteuer (Fn. 52), S. 133f.

<sup>58</sup> Siehe oben, S. 9, insbesondere Fn. 23.

Grundsteuer, denn sie unterscheidet sich aufgrund des Hebesatzrechts per se von Gemeinde zu Gemeinde.<sup>59</sup> Die Notwendigkeit einer bundeseinheitlichen Regelung ist damit nicht gegeben.<sup>60</sup>

Bei der Formulierung einer Öffnungsklausel ist zu bestimmen, ob die Befugnisse der Länder die Grundsteuer vollständig oder nur in Teilbereichen umfasst.<sup>61</sup> Denkbar wäre beispielsweise das Recht auf eine freie Bestimmung von Steuermesszahlen, Äquivalenzziffern oder ähnlichen Parametern.

### **3 Aktuelle Vorschläge zur Grundsteuerreform**

Im Umfeld der länderübergreifenden Arbeitsgruppe zur Reform der Grundsteuer sind drei verschiedene Modelle entstanden, die im Laufe des Jahres 2011 getestet werden. Dies sind

1. das sogenannte Nord-Modell<sup>62</sup> der Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein,
2. das sogenannte Süd-Modell<sup>63</sup> der Länder Bayern, Baden-Württemberg und Hessen sowie
3. das Modell des Landes Thüringen<sup>64</sup>.

Die Modelle unterscheiden sich in der Frage, wie jeweils die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ausgestaltet werden soll. Während das Nord-Modell auf eine an Verkehrswerten orientierte Bemessungsgrundlage setzt, wird im Süd-Modell für einen reinen Flächenbezug ohne

59 Vgl. Vgl. *F.-C. Zeidler*, Eine einfache Grundsteuer (Fn. 52), S. 134.

60 In diesem Sinne auch *M. Thöne*, Eine neue Grundsteuer (Fn. 6), S. 6, insbesondere Fn. 4.

61 Beispielsweise haben die Länder bei der Grunderwerbsteuer seit 2006 das Recht zugebilligt bekommen, den Steuersatz der Grunderwerbsteuer eigenständig zu bestimmen. Alle weiteren Rahmenbedingungen der Grunderwerbsteuer sind bundeseinheitlich geregelt.

62 Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten – Machbarkeitsstudie, 2010. [http://www.dstgb.de/dstgb/Schwerpunkte/Gemeindefinanzen/Reform%20der%20Grundsteuer/Finanzministerkonferenz%20zur%20Reform%20der%20Grundsteuer/Machbarkeitsstudie\\_Verkehrswertmodell.pdf](http://www.dstgb.de/dstgb/Schwerpunkte/Gemeindefinanzen/Reform%20der%20Grundsteuer/Finanzministerkonferenz%20zur%20Reform%20der%20Grundsteuer/Machbarkeitsstudie_Verkehrswertmodell.pdf).

63 Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, August 2010. [http://www.dstgb.de/dstgb/Schwerpunkte/Gemeindefinanzen/Reform%20der%20Grundsteuer/Finanzministerkonferenz%20zur%20Reform%20der%20Grundsteuer/Eckpunktepapier\\_Einfach-Grundsteuer.pdf](http://www.dstgb.de/dstgb/Schwerpunkte/Gemeindefinanzen/Reform%20der%20Grundsteuer/Finanzministerkonferenz%20zur%20Reform%20der%20Grundsteuer/Eckpunktepapier_Einfach-Grundsteuer.pdf).

64 Reform der Grundsteuer. Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell, Thüringen, Januar 2011. [http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht\\_grst\\_th\\_jan\\_2011.pdf](http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht_grst_th_jan_2011.pdf)

Bewertungskomponente plädiert. Das Thüringer Modell liegt zwischen diesen beiden Positionen. Hier wird über die Bodenrichtwerte eine Wertkomponente wie im Nord-Modell, gleichzeitig aber eine rein flächenmäßige Anrechnung von Gebäuden wie im Süd-Modell gefordert. Die drei Modelle werden im Folgenden skizziert.

### **3.1 Das Nord-Modell**

#### *3.1.1 Skizze des Modells*

Eine Arbeitsgruppe aus Vertretern der Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein hat 2010 unter dem Titel „Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten – Machbarkeitsstudie“ ein Gutachten erstellt, in dem diese sich im Wesentlichen für eine Fortsetzung der am Grundstückswert orientierten Grundsteuer aussprechen. Anstelle der Einheitswerte soll eine „realitätsgerechte Grundstücksbewertung“<sup>65</sup> treten.

#### *Bemessungsgrundlage*

Die Arbeitsgruppe leitet die Forderung nach einer Besteuerung nach dem Verkehrswert bzw. dem sogenannten gemeinen Wert vor allem aus der Verfassungsrechtsprechung ab, insbesondere aus der Entscheidung zur Erbschaftsteuer vom 07.11.2006<sup>66</sup>, in der der sogenannte gemeine Wert als gleichheitsgerechter Maßstab für die Erbschaftsteuer postuliert wird. Im Gutachten wird eine „Ausstrahlung“ dieses Urteils auf die Grundsteuerdebatte gesehen.<sup>67</sup>

Größtes Hindernis einer Bewertung nach dem gemeinen Wert ist der immense Erhebungsaufwand, der mit einem solchen Vorhaben verbunden ist. Die Arbeitsgruppe will dem begegnen, indem sie ein „automatisationsgestütztes“ Verfahren auf Basis der Vergleichswertmethode vorschlägt. Dazu sollen Grundstücksdaten und Daten des Immobilienmarkts miteinander verknüpft werden.

65 Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten (Fn. 62), S. 4.

66 AZ 1 BvL 10/02.

67 Vgl. Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten (Fn. 62), S. 12f.

Für die Grundstücksdaten wird dabei davon ausgegangen, dass die meisten erforderlichen Daten (z. B. Grundstücksfläche, Eigentümer, bebaute Fläche / Wohnfläche) bei den Finanzämtern zur Pflege der Einheitswertakten bereits vorliegen. Des Weiteren wird darauf verwiesen, dass sogenannte Geobasisinformationen bis 2012 in allen Ländern im Amtlichen Liegenschaftskatasterinformationssystem (ALKIS) elektronisch vorliegen werden.

Bezüglich der Daten aus dem Immobilienmarkt geht die Arbeitsgruppe davon aus, dass seit der Novellierung des Baugesetzbuchs 2009 eine stetig wachsende Sammlung von Kaufpreisdaten bei den Ländern vorliegt. Eine für die Erhebung der Grundsteuer notwendige Datenbank müsste also zum einen die notwendigen Grundstücksdaten erfassen und zum anderen die Vergleichsdaten des Immobilienmarkts aufnehmen. Auf dieser Basis muss der Grundsteuerwert ermittelt werden, der dann als Grundlage zur Steuerfestsetzung dient. Die Erfassung der Daten soll jeweils auf elektronischem Wege erfolgen. Es ist eine jährliche Aktualisierung vorgesehen.

Bezüglich unbebauter Grundstücke wird vorgeschlagen, die jeweiligen Bodenrichtwerte als Grundlage der Wertermittlung heranzuziehen. Bei bebauten Grundstücken soll, soweit genügend Immobiliendaten vorhanden sind, ein Vergleichswertverfahren angewendet werden. Bei Objekten mit Renditeorientierung wie Mehrfamilienhäusern oder gewerblich genutzten Grundstücken soll neben einem vergleichenden Verfahren ein Ertragsfaktor zur Anwendung kommen. Sollten keine regionalen oder überregionalen Vergleichsdaten vorliegen, ist eine Ableitung des Wertes aus Sachverständigengutachten oder ähnlichen Datenquellen vorgesehen.

Tabelle 2: Berechnungsschema des Nord-Modells für Wohneigentum<sup>68</sup>

	<b>Vergleichsfaktor</b>
x	Korrekturfaktor Baujahr
x	Korrekturfaktor Grundstücksgröße
=	<b>Korrigierter Vergleichsfaktor</b>
x	Wohnfläche
=	<b>Grundstückswert</b>
-----	
x	Steuermesszahl
=	<b>Steuermessbetrag</b>
x	Hebesatz
=	<b>Grundsteuerschuld</b>

### Berechnungsbeispiel

Ausgangsfall: Einfamilienhaus, Baujahr 2001, Grundstücksgröße 800 m<sup>2</sup>, Wohnfläche 140 m<sup>2</sup>, Bodenrichtwert 150 €/m<sup>2</sup>

Aus den Daten des Immobilienmarkts wird ein sogenannter Vergleichsfaktor ermittelt. Dieser Vergleichsfaktor wird aus statistisch aufbereiteten Kaufpreissammlungen erzeugt, in welche Durchschnittswerte unter Berücksichtigung von Faktoren wie Baujahr, Bodenrichtwert, Wohnfläche und Grundstücksgröße einfließen. Im Gutachten werden exemplarisch Werte auf Basis des Immobilien-Preis-Kalkulators des Landes Niedersachsen verwendet, auf die zur Verdeutlichung im Folgenden zurückgegriffen wird<sup>69</sup>.

Der Vergleichsfaktor des im Ausgangsfall beschriebenen Hauses wird mit 1.167 €/m<sup>2</sup> angegeben.<sup>70</sup> Da dieser Wert auf Durchschnittsdaten beruht, sollen die spezifischen Eigenschaften dieses Hauses durch Einbeziehung von Korrekturfaktoren in die Wertermittlung einfließen. Die Korrekturfaktoren stammen ebenfalls aus den Kaufpreissammlungen der Gutachterausschüsse, in diesem Beispiel also wieder aus dem Immobilien-Preis-Kalkulator des Landes Niedersachsen. Für das Baujahr 2001, das jünger ist als der Durchschnitt der Vergleichsimmobilien,

68 Über die konkrete Ermittlung der Grundsteuerschuld wird im Gutachten keine Aussage getroffen. Für die Darstellung wird unterstellt, dass das bisherige Verfahren mit Steuermesszahl, Steuermessbetrag und Hebesatz fortgeführt wird.

69 Vgl. Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten (Fn. 62), S. 35ff.

70 Ebenda, S. 36, Schaubild 5, Diagramm 1.

wird ein Korrekturfaktor von 1,35 angesetzt.<sup>71</sup> Für die Grundstücksgröße, die etwas über dem Durchschnitt liegt, der Korrekturfaktor 1,06.<sup>72</sup> Die Anwendung der Korrekturfaktoren auf den Vergleichsfaktor ergibt einen *korrigierten Vergleichsfaktor* von 1.670 €/m<sup>2</sup> (1.167 €/m<sup>2</sup> x 1,35 x 1,06). Der Grundstückswert wird ermittelt, indem der korrigierte Vergleichsfaktor mit der Wohnfläche multipliziert wird, im Beispiel beträgt er 233.800 Euro (140 m<sup>2</sup> x 1.670 €/m<sup>2</sup>). Auf diesen ermittelten Grundstückswert kann wie bisher die Grundsteuer erhoben werden.

Über die weitere Ausgestaltung des Steuerverfahrens wird im Gutachten keine Aussage getroffen. Unterstellt, das bisherige Verfahren würde beibehalten, würde die Höhe des Steuermessbetrags abhängig von der gewählten Steuermesszahl sein. Wenn beispielsweise die bisherige Steuermesszahl für Einfamilienhäuser in Höhe von 3,5 von Tausend bzw. 2,6 von Tausend für die ersten 38.346,89 Euro des Bezugswerts<sup>73</sup> beibehalten wird, so ergibt sich ein Steuermessbetrag von 783,78 Euro (195.453,11 € x 0,0035 + 38.346,89 € x 0,0026). Bei einem Hebesatz von 500 %<sup>74</sup> ergibt sich daraus eine Grundsteuerschuld in Höhe von 3.918,94 Euro.<sup>75</sup>

### *Grundsteuer A*

Die Grundsteuer A für land- und forstwirtschaftliche Betriebe soll in der neuen Grundsteuer aufgehen. Besteuerungsgegenstand soll aber nicht der gesamte Betrieb, sondern nur die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke sein. Die Flächen sollen wie unbebaute Grundstücke, die bebauten Flächen differenziert nach Wohnteilen und Wirtschaftsgebäuden behandelt werden.

71 Ebenda, S. 36, Schaubild 5, Diagramm 2.

72 Ebenda, S. 36, Schaubild 5, Diagramm 3.

73 Beim bisherigen Verfahren ist für die ersten 75.000 DM (38.346,89) des Einheitswert die niedrigere Messzahl von 2,6 von Tausend, für den Rest des Einheitswerts 3,5 von Tausend.

74 Der bundesweit durchschnittliche Hebesatz der Grundsteuer B betrug 2010 in größeren Gemeinden 506 %. Vgl. *U. Beland*, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009, IFSSt-Schrift Nr. 465, Berlin 2010, S. 51.

75 Dieses Ergebnis würde wahrscheinlich eine enorme Steigerung der Grundsteuerbelastung bedeuten, denn Schätzungen gehen davon aus, dass aktuelle Verkehrswerte im Durchschnitt um den Faktor 20 über den Einheitswerten liegen. Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer (Fn. 39), S. 1. Siehe hierzu unten, S. 29.

### *Aufkommensneutralität*

Die Gutachter gehen davon aus, dass es aufgrund des Bezugs auf aktuelle Immobilienwerte zu Veränderungen der Bemessungsgrundlage kommt – sie würde gegenüber dem Status quo in der Regel höher ausfallen. Gleichwohl soll das Gesamtaufkommen unverändert bleiben. Hier seien die Gemeinden in der Pflicht, etwaige Niveauunterschiede durch Anpassung der Hebesätze auszugleichen. Aufkommensneutralität kann hier also nur erreicht werden, wenn die Gemeinden auf die zu erwartende steigende Bemessungsgrundlage mit Hebesatzsenkungen reagieren.

### *Kostenabschätzung*

Abschließend nehmen die Gutachter zu den voraussichtlichen Kosten des von ihnen vorgeschlagenen Verfahrens Stellung.<sup>76</sup> Dabei gehen sie von einem einmaligen Kostenumfang für die Erstbewertung in Höhe von ca. 1,8 Mrd. Euro aus. Diese könne ggf. auf einen längeren Zeitraum gestreckt werden. Die jährliche Aktualisierung soll Kosten von je ca. 220 Mio. Euro verursachen.

#### *3.1.2 Beurteilung aus Sicht des Steuerzahlers*

Den Verfassern des Nord-Modells schwebt offensichtlich eine Grundsteuer vor, die sich an der traditionellen Sichtweise einer Sollertragsteuer orientiert.<sup>77</sup> Zumindest unterschwellig wird hier im Prinzip versucht, die (potenzielle) Leistungsfähigkeit der Steuerzahler zu erfassen. Dies wird besonders durch den Versuch der Autoren deutlich, ihre Wahl des Verkehrswerts als „richtige“ Bemessungsgrundlage zu begründen. Hierzu übertragen sie eine Entscheidung des Verfassungsgerichts bezüglich der Erbschaftsteuer auf die Grundsteuer.<sup>78</sup> Der hier angestellte Analogieschluss ist jedoch unzulässig. Die Erbschaftsteuer wird mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet. Eine Grundsteuer kann, wie oben<sup>79</sup> erläutert, *nicht* mit diesem Prinzip gerechtfertigt werden. Der Versuch, die Grundsteuer als eine Steuer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip auszugestalten, scheitert allein schon daran, dass sie als Objektsteuer die

76 Vgl. Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten (Fn. 62), S. 58f.

77 Zur Kritik am Prinzip einer Sollertragsteuer siehe oben, S. 10ff.

78 Siehe oben, S. 23, insbesondere Fußnote 66.

79 Siehe oben, S. 10ff.

Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers gar nicht erfassen kann. Selbst für eine auf dem Äquivalenzprinzip fußende Grundsteuer ist der Wert eines Grundstücks oder der Aufstehenden Gebäude keine geeignete Bemessungsgrundlage.

Abgesehen von den methodischen Vorbehalten gegen die Wahl der Bemessungsgrundlage ist der Vorschlag bezüglich des Kriteriums „Einfachheit“ kritisch zu beurteilen. Die Umsetzung verlangt den kostenintensiven und aufwendigen Aufbau einer Datenbank. Die bisherigen Erfahrungen mit automatisierten Verfahren in der Steuerverwaltung nähren Zweifel, ob dies in einem überschaubaren Zeit- und Kostenrahmen zu bewerkstelligen ist.<sup>80</sup> Eine Vielzahl von Daten müsste überhaupt erst einmal gesammelt werden. Somit ist offen, wann dieses Verfahren wirklich einsatzbereit wäre.<sup>81</sup> Auch bezüglich der Kostenberechnungen ist Vorsicht geboten. Zu bedenken ist, dass nur die durch das vorgeschlagene Verfahren entstehenden *zusätzlichen* Kosten ausgewiesen werden. Es ist nicht davon auszugehen, dass die bisherigen Steuererhebungskosten sinken sollten, wenn die Einheitswerte durch „marktnahe“ Werte ersetzt werden. Plausibel scheint vielmehr, dass die bisherigen Kosten der Steuererhebung weitgehend erhalten bleiben. Die im Nord-Modell ausgewiesenen Kosten kämen dann noch hinzu, sodass der jetzt schon überdurchschnittlich hohe Erhebungsaufwand<sup>82</sup> weiter erhöht würde.

Doch selbst wenn man von den vermutlich hohen Kosten absieht und unterstellt, es gelänge, die technischen und organisatorischen Hürden

80 Ein Beispiel für die „übliche“ Dauer solcher Vorhaben ist der Versuch der Finanzverwaltungen der Länder, eine gemeinsame Grundlage für die steuerliche Datenverarbeitung zu schaffen. Bereits im Jahr 1991 (!) wurde mit dem Projekt FISCUS (Föderal Integriertes Standardisiertes Computer Unterstütztes Steuersystem) ein Anlauf unternommen. Im Jahr 2001 wurde FISCUS II ins Leben gerufen, das 2004 wegen Erfolglosigkeit von einem Projekt namens KONSENS (Koordinierte neue Software-Entwicklung der Steuerverwaltung) abgelöst wurde. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Entwicklung bundeseinheitlicher Software für das Besteuerungsverfahren (Vorhaben KONSENS), in: Monatsbericht des BMF, Oktober 2006, S. 55-64.

81 In einer älteren Einschätzung zur Dauer einer neuen Hauptfeststellung aus dem Jahr 1989 wurde von mindestens sieben Jahren ausgegangen. Vgl. *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland – Mängel und Alternativen. Schriftenreihe des Bundesministerium der Finanzen, Heft 41, Bonn 1989, S. 23. Auch wenn sich die technischen Grundlagen inzwischen weiterentwickelt haben ist der Faktor Zeit mutmaßlich kritisch.

82 Siehe oben, S. 10, insbesondere Fn. 27.

zu überwinden, so hätte die Finanzverwaltung ein komplexes und für Dritte nur schwer durchschaubares Verfahren zur Verfügung. Die Beispielrechnung<sup>83</sup> gibt einen Eindruck von der Vielzahl der Parameter, die vom Grundeigentümer nachvollzogen werden müssen. Widersprüche von Steuerzahlern sind bei einer solchen Konstellation vorprogrammiert. Der hohe Anspruch an die Details der verfügbaren Daten könnte sich als Bumerang erweisen, denn er weckt bei den Steuerzahlern entsprechende Erwartungen. Auch bei nicht in das Schema passenden Einzelfällen würde der Steuerzahler schon aufgrund der Gleichbehandlung auf eine möglichst präzise Ermittlung „seines“ Falles pochen. Hoher Ermittlungsaufwand wäre die Folge. Generell weckt der Vorschlag die Vermutung, dass eigentlich wieder Einheitswerte mit den Mitteln der modernen Datenverarbeitung geschaffen werden sollen.

Aus Sicht des Steuerzahlers besonders bedenklich ist die wahrscheinliche indirekte Erhöhung der Grundsteuerbelastung im Zeitablauf. Diese ist nämlich schon in der Bemessungsgrundlage angelegt. Bei steigenden Verkehrswerten steigt selbst bei gleichbleibenden Hebesätzen oder Steuermesszahlen die Grundsteuerbelastung automatisch und permanent an. Das bedeutet, dass im Zeitablauf höhere Grundsteuern eingenommen werden können, ohne dass es einer demokratisch legitimierten Beschlussfassung bedarf.

Zwar soll das Nord-Modell nach Vorstellung der Autoren insgesamt aufkommensneutral sein. Allerdings ist hier schon allein aufgrund der Differenz zwischen den alten Einheitswerten und den neu zu ermittelnden Marktwerten eine systematische Erhöhung der Bemessungsgrundlage zu erwarten. Wie stark diese Erhöhung ausfallen würde, hängt entscheidend von der Methode ab, mit der – ausgehend vom ermittelten Grundsteuerwert – die Grundsteuerschuld festgestellt werden soll. Hierzu wird im Gutachten keine Aussage getroffen. Heutige Verkehrswerte sind im Durchschnitt höher als 1964, dem Bezugsjahr der Einheitswerte.<sup>84</sup> Bei gegebener Steuermesszahl und unveränderten Hebesätzen würde damit

83 Siehe oben, S. 25f.

84 Um wie viel sie die Einheitswerte übersteigen ist nicht eindeutig belegt. Schätzungen gehen vom bis zum 20-Fachen aus. Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Reform der Grundsteuer* (Fn. 39), S. 1.

systematisch eine durchschnittliche Grundsteuererhöhung erfolgen. Eine Möglichkeit der Kompensation bestünde in einer Reduzierung der Steuermesszahl.<sup>85</sup> Würden die Einheitswerte beispielsweise um den Faktor 20 niedriger als die Verkehrswerte sein, müsste die Steuermesszahl etwa für Zweifamilienhäuser von 3,1 von Tausend auf 0,155 von Tausend gesenkt werden. Alternativ müsste in diesem Beispiel der Hebesatz um den Faktor 20 reduziert werden. Aus einem Hebesatz von 500 sollte dann ein Hebesatz von 25 werden, um Aufkommensneutralität zumindest im Durchschnitt herzustellen.

Doch selbst wenn die durchschnittliche Wertentwicklung bestimmt und bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch eine der oben genannten oder durch andere Maßnahmen kompensiert werden würde, bleibt das Problem, dass sich das Wertniveau in einigen Regionen überdurchschnittlich entwickelt hat. Die Sicherstellung der Aufkommensneutralität setzt unter diesen Umständen voraus, dass die betroffenen Gemeinden ihre Hebesätze entsprechend senken würden. Genau darauf vertrauen die Autoren des Nord-Modells. Vor dem Hintergrund der von den Gemeinden beklagten Finanzierungsdefizite<sup>86</sup> ist das wohl nur ein frommer Wunsch. Vielmehr haben, die Gemeinden wie bereits ausgeführt einen starken Anreiz, die gegenüber dem geltenden System zu erwartende höhere Bemessungsgrundlage für eine Steuererhöhung zu nutzen. Eine effektiv höhere Belastung würde sich in vielen Fällen schon bei konstanten Hebesätzen ergeben. Die Gemeinden könnten versuchen, dies politisch damit zu rechtfertigen, dass dies „zwangsläufig“ aufgrund der Reform geschieht, sie also keine Schuld träge. Nicht auszuschließen ist der Fall, dass sogar eine Absenkung der Hebesätze zu einer effektiv höheren Belastung führen könnte, was politisch wahrscheinlich sogar als „steuerzahlerfreundlich“ vermarktet werden würde.

Die Perspektive einer wahrscheinlichen Verschärfung der Steuerbelastung, zusammen mit den oben angesprochenen möglichen bzw. wahrscheinlichen Nachteilen bezüglich der Transparenz, lassen keine Ak-

85 Vgl. R. Stöckel, Wegfall der Einheitswerte und Reform der Grundsteuer? Drei Reformmodelle auf dem Prüfstand, in: NWB 20/2011, S. 1708 – 1714, hier S. 1713.

86 Vgl. *Deutscher Städtetag*, Aktuelle Finanzlage der Städte – Rückblick auf 2010 und Prognose für 2011 (Fn. 55).

zeptanz des Steuerzahlers für das Nordmodell erwarten.<sup>87</sup> Zwar mögen eventuelle, von Neid getriebene Erwartungen erfüllt werden, wenn teure Grundstücke eine höhere Besteuerung erfahren. Die Bedienung eines vermeintlichen Gerechtigkeitsempfindens reicht aber nicht aus, die aufgezeigten Nachteile aufzuwiegen oder gar steuersystematische Überlegungen aufzugeben.

## 3.2 Das Süd-Modell

### 3.2.1 Skizze des Modells

Das sogenannte Süd-Modell geht aus einer Arbeitsgruppe der Länder Bayern, Baden-Württemberg und Hessen hervor. Unter dem Titel „Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip“ wird eine Bemessungsgrundlage vorgeschlagen, die ohne den Grundstückswert auskommt, sondern sich ausschließlich „nach physikalischen Flächenmerkmalen der Grundstücke und der aufstehenden Gebäude“<sup>88</sup> richtet.<sup>89</sup>

#### *Bemessungsgrundlage*

Das vorliegende Modell bricht mit der bisherigen Tradition der Grundsteuer als Sollertragsteuer. Stattdessen wird die Erhebung der Grundsteuer ausdrücklich mit dem Äquivalenzprinzip begründet. Dabei verweisen die Autoren auf die einschlägige Verfassungsrechtsprechung bezüglich der anderen großen gemeindlichen Realsteuer, der Gewerbesteuer, für die das Äquivalenzprinzip zur Begründung herangezogen wurde.<sup>90</sup> Das heißt, die Höhe der Grundsteuer soll die Leistungen der Gemeinde gegenüber den Grundstücksnutzern abbilden. Da die Leistung der Gemein-

87 Zu einer ähnlichen Einschätzung bezüglich der Akzeptanz einer neuen Hauptfeststellung vgl. *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland (Fn. 81), S. 24.

88 Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip (Fn. 63), S. 6.

89 Nach der Landtagswahl in Baden-Württemberg am 27.03.2011 und dem erfolgten Regierungswechsel ist zu erwarten, dass die derzeitige Landesregierung von diesem Modell abrückt. Gemäß Koalitionsvertrag zwischen BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und der SPD wird eine Grundsteuer gefordert, die sich am Verkehrswert orientiert. Vgl. Der Wechsel beginnt. Koalitionsvertrag zwischen BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und der SPD Baden-Württemberg v. 27.04.2011, S. 58 (<http://gruene-bw.de/fileadmin/gruenebw/dateien/Koalitionsvertrag-web.pdf>).

90 Vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15.01.2008, AZ 1 BvL 2/04 bzw. Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip (Fn. 63), S. 5.

de unabhängig vom Wert der Immobilie für alle Gemeindemitglieder gleichermaßen anfallen, werde demzufolge auch die Grundsteuer nicht an den Grundstückswert geknüpft.<sup>91</sup>

Die Bemessungsgrundlage soll sich im Einzelnen aus der Multiplikation von sogenannten Flächenbezugsgrößen, also der Grundstücksgröße in Quadratmetern, und sogenannter nutzungsartabhängiger Äquivalenzzahlen ermitteln. Durch die Äquivalenzzahlen sollen die verschiedenen Nutzungskategorien abgebildet werden. Vorgeschlagen werden 20 Cent je Quadratmeter für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen, 40 Cent je Quadratmeter für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen und 2 Cent je Quadratmeter Grundstücksfläche. Die Differenzierung von Wohn- und Nichtwohnflächen wird von den Autoren vor allem mit wohnungspolitischen Überlegungen begründet, wonach wohnlich genutzte Flächen weniger stark belastet werden sollen. Hinsichtlich der Flächenmerkmale wird davon ausgegangen, dass diese in der Regel bereits vorliegen oder einfach beschafft werden könnten, sodass nur geringe Erhebungskosten zu erwarten seien.

Zur genauen Ermittlung der Gebäudefläche wird auf die einschlägigen Vorschriften im Bewertungsgesetz verwiesen<sup>92</sup>. In Anlage 24 zu § 190 Abs. 1 Satz 4 und 5 BewG wird genau definiert, was unter der Gebäudgrundfläche zu verstehen ist.<sup>93</sup> Die Autoren geben zu bedenken, dass eine solchermaßen präzise Erfassung nicht mit einem Massenverfahren vereinbar sei. Stattdessen wird eine vereinfachte Ermittlung der Brutto-Grundfläche vorgeschlagen. Anhand von Vermessungskoordinaten im

91 Wie oben (Siehe S. 15) bereits ausgeführt, würde dieses Argument konsequent zu Ende gedacht indes zu einer Kopfsteuer führen, denn nur dann wäre wirklich gewährleistet, dass wirklich jeder Einwohner an der Finanzierung beteiligt wird.

92 Vgl. Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip (Fn. 63), S. 8.

93 So heißt es in Abs. 1: „Die Brutto-Grundfläche ist die Summe aus den Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks mit Nutzungen nach DIN 277-2:2005-02, Tabelle 1, Nr. 1 bis Nr. 9, und aus deren konstruktiven Umschließungen. Für die Ermittlung der Brutto-Grundfläche (Summe aus Netto-Grundfläche und Konstruktions-Grundfläche) sind die äußeren Maße der Bauteile einschließlich Bekleidung, z. B. Putz, Außenschalen mehrschaliger Wandkonstruktionen in Höhe der Boden- bzw. Deckenbelagsoberkanten anzusetzen. Konstruktive und gestalterische Vor- und Rücksprünge, Fuß-Sockelleisten, Schrammborde und Unterscheidungen sowie vorstehende Teile von Fenster- und Türbekleidungen bleiben dabei unberücksichtigt.“

Amtlichen Liegenschaftskatasterinformationssystem (ALKIS) wird die Gebäudegrundfläche ermittelt und mit der Anzahl der Geschosse multipliziert. Zumindest für die Eigenschaft „Anzahl der oberirdischen Geschosse“ wird davon ausgegangen, dass die Daten im ALKIS noch ergänzt werden müssten, da sie zwar im Datenbestand vorgesehen, aber nur selten ausgewiesen seien.

Um Härten bei diesem vereinfachten Verfahren zu vermeiden, ist vorgesehen, dass der Steuerzahler alternativ auch eine niedrigere Fläche nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes nachweisen kann.

Die Autoren schätzen, dass für ca. 90 Prozent der Grundstücke des Grundvermögens mit dem oben beschriebenen Verfahren die Grundsteuer vollautomatisiert festgelegt werden kann. Bei den restlichen 10 Prozent handelt es sich um besondere Gebäudearten oder gemischt genutzte Gebäude. In diesen Fällen sei eine ergänzende Erklärung des Grundstückseigentümers erforderlich.

*Tabelle 3: Berechnungsschema des Süd-Modells für Wohneigentum*

<p><b>Grundstücksfläche</b></p> <p>x 0,02 €</p> <p><b>= Flächenbetrag</b></p>	<p><b>Gebäudegrundfläche</b></p> <p>x 0,20 €</p> <p>x Geschosshzahl</p> <p><b>= Gebäudebetrag</b></p>
<p>Gebäudebetrag</p> <p>+ Flächenbetrag</p> <p><b>= Steuermessbetrag</b></p> <p>x Hebesatz</p> <p><b>= Grundsteuerschuld</b></p>	

*Berechnungsbeispiel*

Ausgangsfall: Einfamilienhaus, Baujahr 2001, Grundstücksgröße 800 m<sup>2</sup>, Keller, ein Vollgeschoss, Wohnfläche entspricht der Grundfläche von 140 m<sup>2</sup>

Die Grundstücksfläche geht mit 0,02 Euro pro Quadratmeter in den Messbetrag ein, im Beispiel mit 16 Euro (800 m<sup>2</sup> x 0,02 €/m<sup>2</sup>). Für den Gebäudeanteil wird die Grundfläche mit der Geschosshzahl und dem Fak-

tor 0,2 Euro pro Quadratmeter multipliziert, im Beispiel ergibt dies 28 Euro ( $140 \text{ m}^2 \times 0,2 \text{ €/m}^2$ ). Die Addition der beiden Teilwerte führt zum Steuermessbetrag in Höhe von 44 Euro (16 € + 28 €). Bei einem Hebesatz von 500 % resultiert eine Grundsteuerschuld in Höhe von 220 Euro.

### *Grundsteuer A*

Der Vorschlag sieht vor, die bestehende Grundsteuer A in das neue System zu integrieren. Das bedeutet, dieselben Regeln für Wohngebäude, Betriebswohnungen und Betriebsgebäude der Land- und Forstwirtschaft anzuwenden wie für gleichartige Gebäude in anderen Sektoren. Als Grund und Boden sollen abgegrenzte Hof- und Gebäudeflächen in die Grundsteuer einbezogen werden, land- und forstwirtschaftliche Nutzflächen sollen außer Ansatz bleiben.

Allerdings soll den Kommunen das Recht eingeräumt werden, auch weiterhin spezielle Hebesätze für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft zu erheben. Die Unterscheidung in eine Grundsteuer A und eine Grundsteuer B bliebe also erhalten.

### *Aufkommensneutralität*

Zu den Belastungsveränderungen wird keine ausdrückliche Aussage gemacht. Aus der Konstruktion der im Entwurf aufgeführten Beispielrechnungen lässt sich indes das Bemühen erkennen, einen möglichst belastungsneutralen Vorschlag vorzulegen, denn hier halten sich Gewinner und Verlierer unter den Steuerzahlern in den (vorläufigen) Berechnungen in etwa die Waage.<sup>94</sup> Die entscheidende Rolle wird vor allem die Festlegung bzw. Justierung der Äquivalenzziffern spielen.

### *Kostenabschätzung*

Das vorgeschlagene Verfahren soll weitestgehend auf vorhandene Daten zurückgreifen und darüber hinaus relativ einfach automatisiert werden können. Auch die oben erwähnten ergänzenden Erklärungen der Grundstückseigentümer bei geschätzten 10 Prozent der Grundstücke sollen

<sup>94</sup> Vgl. Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip (Fn. 63), S. 15ff.

keinen größeren Aufwand erzeugen. Hierbei sind zwei Fälle denkbar. Zum ersten die Erfassung gemischt genutzter Grundstücke, bei denen die tatsächliche Aufteilung der Nutzung mitgeteilt werden muss. Zum zweiten die Erfassung von besonderen Gebäuden wie z. B. Fabrikhallen, bei denen die typisierte Ermittlung der Geschosshöhe aufgrund der baulichen Besonderheiten nicht anwendbar ist. In beiden Fällen seien die zu erklärenden Tatsachen leicht zu ermitteln und entsprechend leicht zu überprüfen. Folglich seien geringe Erhebungskosten zu erwarten.

### 3.2.2 *Beurteilung aus Sicht des Steuerzahlers*

Das Süd-Modell stützt sich auf das Äquivalenzprinzip. Dieses Prinzip stellt zwar bestenfalls eine schwache Begründung dar, wurde dafür immerhin folgerichtig umgesetzt. Insbesondere ist es konsequent, auf einen Einbezug der Grundstückswerte in die Bemessungsgrundlage zu verzichten.

Ausgesprochene Stärke des Modells ist seine Einfachheit. Die Anknüpfung an vorliegende physikalische Größen, wie die Grundstücks- und Gebäudegröße und die Nutzungsart der Immobilien, ist einfach handhabbar und verlässlich. Vor allem sind diese Größen vom Steuerzahler leicht nachzuvollziehen, sodass die Bemessungsgrundlage für ihn transparent ermittelt werden kann. Das senkt das mögliche Konfliktpotenzial zwischen Steuerzahler und Verwaltung. Zu beachten ist aber, dass nicht alle Steuerfälle automatisch bearbeitet werden könnten. Nach Einschätzung der Autoren bestünde für immerhin 10 Prozent der Steuerfälle ein gesonderter Erklärungsbedarf. Dieser besteht allerdings darin, für den Steuerzahler leicht zu ermittelnde Eigenschaften an die Verwaltung zu melden, wie beispielsweise die Aufteilung der Nutzung eines Grundstücks in für Wohnzwecke und für andere Zwecke genutzte Anteile. Die Einschätzung, dass die Erhebungskosten der Grundsteuer gegenüber dem heutigen Niveau sinken würden, ist deshalb plausibel. Allein der Personalaufwand dürfte deutlich geringer ausfallen, denn die Feststellung der vorgenannten Daten ist weit weniger aufwendig als die Ermittlung eines Grundstückswerts und bindet entsprechend weniger Fachkräfte in der Finanzverwaltung.

Ob wirklich Aufkommensneutralität erreicht wird, ist vor allem abhängig von der Wahl der Äquivalenzziffern durch den Gesetzgeber. Wird die (durchschnittliche) Höhe der neuen Bemessungsgrundlage etwa größer als im bestehenden System ausfallen, so besteht die Gefahr, dass die Gemeinden die Gelegenheit nutzen, ihre Einnahmen aus der Grundsteuer zu erhöhen. Das ist angesichts der zurzeit von den Gemeinden beklagten Finanzierungsdefizite<sup>95</sup> ein wahrscheinliches Szenario. Bei unbedachter Wahl der Äquivalenzziffern durch den Gesetzgeber könnte es folglich zu Mehrbelastungen für die Steuerzahler kommen, denn die Gemeinden werden wohl kaum die Hebesätze entsprechend senken.

In der langfristigen Perspektive ist das Süd-Modell aus Sicht des Steuerzahlers erfreulich stabil. Eine Erhöhung der Steuer im Zeitablauf ist aufgrund der Konstanz der Bemessungsgrundlage nur zu erwarten, wenn die Äquivalenzziffern oder die Hebesätze angehoben werden. Beides setzt demokratische Entscheidungsprozesse voraus. Die Entscheidungsträger müssten sich vor den Steuerzahlern rechtfertigen.

Wegen der einfachen und nachvollziehbaren Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Chance, das Belastungsniveau zumindest auf der Ebene der Bemessungsgrundlage konstant zu halten, dürfte der Süd-Vorschlag auf große Akzeptanz bei den Steuerzahlern stoßen. Jedoch könnte diese Idee das Gerechtigkeitsempfinden einiger Steuerzahler stören, nämlich dann, wenn die Erwartungshaltung besteht, dass die Besitzer teurer Grundstücke auch höhere Grundsteuern zu zahlen hätten.

Diesen eventuellen Vorbehalten könnte durch eine sogenannte Zonierung entgegengewirkt werden, wie sie im Süd-Modell in Erwägung gezogen wird.<sup>96</sup> Unter Zonierung versteht man eine Differenzierung der Hebesätze nach der Lage des Grundstücks. Der Preis für dieses Zugeständnis an das (vermeintliche) Gerechtigkeitsempfinden des Steuerzahlers ist jedoch, dass die Einfachheit des Modells leiden würde.<sup>97</sup> Durch die Zo-

95 Vgl. *Deutscher Städtetag*, Aktuelle Finanzlage der Städte – Rückblick auf 2010 und Prognose für 2011 (Fn. 55).

96 Vgl. Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip (Fn. 63), S. 18.

97 Vgl. auch *W.-D. Drosdzol*, Grundsteuer – Möglichkeiten einer Neuregelung, in: *DStZ* Nr. 21/1999, S. 831-837, hier S. 836.

nierung kommt darüber hinaus eine Wertkomponente durch die Hintertür in die Bemessungsgrundlage. Der auf den Verzicht von Grundstücksbewertungen fußende Vorschlag würde dadurch verwässert.

### **3.3 Das Thüringer Modell**

#### *3.3.1 Skizze des Modells*

Beim Thüringer Modell wurde unter dem Titel „Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell“ ein Vorschlag erarbeitet, bei dem „als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer die Grundstücksfläche mit den Bodenrichtwerten und die Gebäudeflächen mit nutzungsbezogenen Äquivalenzwerten verknüpft“<sup>98</sup> werden. Dieser Vorschlag ist die Weiterentwicklung eines älteren Vorschlags der Länder Bayern und Rheinland-Pfalz aus dem Jahr 2004, der damals von der Finanzministerkonferenz beraten wurde.<sup>99</sup>

#### *Bemessungsgrundlage*

Bei der gewählten Belastungsentscheidung wird ausdrücklich auf das Äquivalenzprinzip Bezug genommen. Demnach soll die Höhe der Grundsteuer die Leistungen der Gemeinde gegenüber den Grundstücksnutzern abbilden.

Nach Ansicht der Autoren spiegeln sich die öffentlichen Leistungen einer Gemeinde auch im Grundstückswert wider. Typischerweise seien die Werte in Gebieten mit guter Infrastruktur höher als in Gebieten mit schlechter Infrastruktur. Deshalb schlagen sie eine gemischte Bemessungsgrundlage vor.

Grund und Boden sollen mit den sogenannten Bodenrichtwerten<sup>100</sup> bemessen werden, für Gebäude wird ein Produkt aus der Fläche und nutzungsabhängigen Äquivalenzwerten herangezogen. Begründet wird

98 Reform der Grundsteuer. Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell (Fn. 64),

99 Siehe oben, Fn. 5.

100 Bodenrichtwerte sind gemäß § 196 Baugesetzbuch amtlich zu ermittelnde Durchschnittswerte für Grundstücke. Sie werden auf Basis von Kaufpreissammlungen festgestellt. Der Wert der Gebäude bleibt bei dieser Ermittlung außer Betracht. Bodenrichtwerte sollen in der Regel alle zwei Jahre aktualisiert werden.

diese zweiteilige Bemessungsgrundlage damit, dass die öffentliche Infrastruktur zwar den Wert des Grundstücks beeinflusse, der Wert von aufstehenden Gebäuden allerdings weitestgehend von der privaten Investitionsentscheidung des Eigentümers abhängt. Ein Einfluss durch die von der Gemeinde bereitgestellten lokalen öffentlichen Güter sei also nicht gegeben, weshalb hier auch kein Maßstab für die Leistungen der Gemeinde nach dem Äquivalenzprinzip vorläge.

Die Bodenkomponente soll mit dem Produkt aus Grundstücksfläche und zuletzt festgestellten Bodenrichtwert zu einem Anteil von 0,5 von Tausend in die Bemessungsgrundlage eingehen. Bei den Äquivalenzwerten für Gebäude ist eine Differenzierung von Wohn- und Nichtwohnflächen vorgesehen. Diese Unterscheidung ist aus Sicht der Autoren unproblematisch und berücksichtigt darüber hinaus die soziale Dimension des Wohnens. In die Bemessungsgrundlage gehen die Bruttogrundfläche (die Summe der Grundflächen aller Grundrissebenen eines Bauwerks) multipliziert mit 0,20 Cent für Wohn- und 0,40 Cent für Nichtwohngebäude ein.

*Tabelle 4: Berechnungsschema des Thüringer Modells für Wohneigentum*

<b>Bodenrichtwerte</b>	<b>Bruttogrundfläche</b>
x Grundstücksfläche	x 0,20 €
x 0,0005	
= <b>Flächenbetrag</b>	= <b>Gebäudebetrag</b>
	Gebäudebetrag
	+ Flächenbetrag
	= <b>Steuermessbetrag</b>
	x Hebesatz
	= <b>Grundsteuerschuld</b>

*Berechnungsbeispiel*

Ausgangsfall: Einfamilienhaus, Baujahr 2001, Grundstücksgröße 800 m<sup>2</sup>, Wohnfläche: 140 m<sup>2</sup>, Bodenrichtwert 150 €/m<sup>2</sup>

Für den Anteil des Bodenwerts wird die Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert und dem Faktor 0,5 von Tausend multipliziert, im Ausgangsfall ergibt sich ein Wert von 60 Euro (800 m<sup>2</sup> x 150 €/m<sup>2</sup> x 0,0005).

Hinzu kommt der Äquivalenzwert des Gebäudes, der als Produkt aus Bruttogrundfläche und der jeweilige Äquivalenzziffer, hier 0,20 Euro für Wohnnutzung, ermittelt wird. Im Beispiel ergibt dies 28 Euro ( $140 \text{ m}^2 \times 0,20 \text{ €/m}^2$ ), so dass sich in der Summe ein Steuermessbetrag in Höhe von 88 Euro errechnet ( $60 \text{ €} + 28 \text{ €}$ ). Bei einem Hebesatz von 500 % resultiert eine Grundsteuerschuld in Höhe von 440 Euro.

### *Grundsteuer A*

Die bestehende Grundsteuer A soll nach dem Thüringer Modell abgeschafft werden. Sie sei angesichts ihres geringen Ertrags unverhältnismäßig aufwendig und nicht mehr zeitgemäß. Darüber hinaus schätzen die Gutachter den Nutzen der öffentlichen Leistungen einer Gemeinde für Besitzer von land- und forstwirtschaftlichen Flächen für derart gering ein, dass sich eine Steuer nach dem Äquivalenzprinzip nicht rechtfertigen ließe. Für Wohngebäude, Betriebswohnungen, Betriebsgebäude und abgegrenzte Hof- und Gebäudeflächen der Land- und Forstwirtschaft sollen die gleichen steuerlichen Bedingungen gelten wie für gleichartige Gebäude und Grundstücke in anderen Sektoren. Eine Unterscheidung nach Grundsteuer A und B wäre damit nicht mehr erforderlich.

Für den Fall, dass eine Befreiung der land- und forstwirtschaftlichen Flächen politisch nicht durchsetzbar ist, wird vorgeschlagen, diese Flächen mit einem ermäßigten Teil des Bodenrichtwerts anzusetzen.

### *Aufkommensneutralität*

Im Thüringer Modell wird eine Beibehaltung des Gesamtsteueraufkommens angestrebt, wobei aber zu erwägen gegeben wird, dass die unterschiedlichen Auswirkungen auf einzelne Gemeindegebiete letztendlich nur durch entsprechende Hebesatzanpassungen ausgeglichen werden könnten.

### *Kostenabschätzung*

Die Kosten für das vorgeschlagene Verfahren seien von der konkreten organisatorischen Ausgestaltung abhängig. Die Kosten werden aber als tragbar eingeschätzt, da die notwendigen Daten bereits – meist auch

schon elektronisch – vorlägen. Benötigt würden die Daten aus dem Amtlichen Liegenschaftskatasterinformationssystem (ALKIS) sowie die bereits heute im Zweijahresturnus gemäß Baugesetzbuch zu ermittelnden Bodenrichtwerte.

### 3.3.2 *Beurteilung aus Sicht des Steuerzahlers*

Begründet wird das Thüringer Modell mit dem Äquivalenzprinzip. Allerdings weicht das Modell dabei von einem konsequenten Verzicht auf eine Wertbasierung ab, weil die Bodenrichtwerte in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden sollen. Die Rechtfertigung dafür ist nicht überzeugend, so ist die Entscheidung für den Einbezug von Grundstückswerten in die Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Umsetzung unglücklich. Es besteht nämlich eine hohe Unsicherheit darüber, ob der Bodenrichtwert die richtige Maßgröße darstellt, den Nutzen öffentlicher Leistungen einer Gemeinde adäquat zu erfassen.<sup>101</sup> Die relativ geringe Anrechnung in Höhe von 0,5 von Tausend mindert diesen Vorbehalt zumindest.<sup>102</sup> Der Verzicht auf die Bewertung von Gebäuden ist hingegen folgerichtig. Während es schon schwierig ist, den Einfluss der Gemeindeleistungen auf den Wert des Grundstücks zu bemessen, so ist dies bei Gebäuden unmöglich, denn der Wert von Gebäuden hängt in erster Linie von privaten Investitionsentscheidungen ab, ist also unabhängig von den Leistungen der Gemeinde.<sup>103</sup>

Entsprechend zwiespältig fällt die Bewertung des möglichen Vereinfachungseffekts aus. Die Anknüpfung bei Gebäuden an vorliegende physikalische Größen, wie die Grundstücks- und Gebäudegröße und die Nutzungsart der Immobilien, ist einfach handhabbar und verlässlich. Diese Größe ist vom Steuerzahler leicht nachvollziehbar, sodass dieser Teil der Bemessungsgrundlage für ihn transparent ermittelt wird. Das senkt das mögliche Konfliktpotenzial zwischen Steuerzahler und Verwaltung.

101 Siehe oben, S. 18f.

102 Schätzungen gehen von einem wertabhängigen Anteil an der Bemessungsgrundlage von durchschnittlich 20 % aus. Vgl. *J. Kühnold*, Reform der Grundsteuer- wieder vertagt?, in: *Der Städtetag* 3/2011, S. 28-32, hier S. 31.

103 Diese Schlussfolgerung findet sich schon in der klassischen finanzwissenschaftlichen Literatur, vgl. *R.A. Musgrave, P.B. Musgrave*, *Public finance in theory and practice*, 5. Aufl., New York u.a.O. 1989, S. 412.

Die Höhe des Bodenrichtwerts entzieht sich indes der Einschätzung des Steuerzahlers, denn das für Bodenrichtwerte notwendige Ermittlungsverfahren ist für ihn schwer durchschaubar. Bodenrichtwerte werden von Gutachterausschüssen aufgrund von Kaufpreissammlungen ermittelt und stellen, wie der Name „Richtwert“ andeutet, nur eine grobe Typisierung der tatsächlichen Werte dar. Vor allem wird durch diese Wertkomponente der Vereinfachungseffekt wieder gemindert, denn zumindest für diesen Teil der Bemessungsgrundlage ist die regelmäßige Feststellung eben dieser Bodenrichtwerte unabdingbar. Dies kann sich auch ungünstig auf die zu erwartenden Erhebungskosten dieses Vorschlags auswirken, zumindest wenn die Anforderungen des Grundsteuerverfahrens über den bereits heute gesetzlich vorgeschriebenen Ermittlungsaufwand hinausgehen.

Ob wirklich Aufkommensneutralität erreicht wird, ist vor allem abhängig von der Wahl der Äquivalenzziffern und dem Niveau der Bodenrichtwerte. Bei überhöhten Äquivalenzziffern oder in Gemeinden mit generell hohen Bodenrichtwerten könnte folglich eine höhere Belastung der Steuerzahler resultieren. Die Gemeinden würden wahrscheinlich in den Fällen, in denen schon die Bemessungsgrundlage höher ausfällt als im bestehenden System, die Gelegenheit nicht verstreichen lassen und mit höheren Steuereinnahmen ihre Kassen<sup>104</sup> zu füllen versuchen.

Wie im Nord-Modell sind auch im Thüringer Modell allmähliche Steuererhöhungen vorgezeichnet.<sup>105</sup> Denn ähnlich wie die Verkehrswerte werden auch die Bodenrichtwerte in der Regel im Zeitablauf steigen, sodass auch hier selbst bei gleichbleibenden Hebesätzen oder Steuermesszahlen die Grundsteuerbelastung automatisch und permanent zu steigen droht. Im Unterschied zum Nord-Modell wird dieser Effekt allerdings dadurch gedämpft, dass er nur einen Teil der Bemessungsgrundlage betrifft.

Dies führt jedoch zu einem weiteren Problem. Durch die Unterteilung der Bemessungsgrundlage in eine wertabhängige und eine wertunabhängige

<sup>104</sup> Wie schon mehrfach erwähnt, beklagen die Gemeinden zurzeit ein allgemeines Finanzierungsdefizit. Vgl. *Deutscher Städtetag*, Aktuelle Finanzlage der Städte (Fn. 55).

<sup>105</sup> Siehe oben, S. 29.

Komponente besteht die Gefahr, dass die beiden Teile der Bemessungsgrundlage langfristig auseinanderlaufen.<sup>106</sup> Während Gebäude konstant steuerlich belastet werden, steigt die Belastung von Grundstücken bei steigenden Bodenrichtwerten mit der Zeit an. Damit könnte es auf längere Sicht zu einer strukturellen Verschiebung der Belastung von reinem Grundbesitz gegenüber Gebäudebesitz kommen.

Auch bezüglich der Akzeptanz durch den Steuerzahler bleibt ein zweigeteiltes Bild. Die teilweise Vereinfachung wird sicherlich begrüßt werden. Inwieweit der Steuerzahler den Einbezug der Bodenrichtwerte akzeptiert, wird auch davon abhängen, wie stark sie bei der Bemessung ins Gewicht fallen werden. Auf jeden Fall wird das Verfahren dadurch weniger durchschaubar für den Steuerzahler.

### **3.4 Vergleichende Beurteilung der Reformoptionen**

Während das Süd-Modell und auch – zumindest prinzipiell – der Vorschlag aus Thüringen nach dem Äquivalenzprinzip ausgerichtet sind, verfolgt das Nord-Modell den Ansatz einer Sollertragsteuer, wie er auch im bestehenden System zu finden ist. Letzteres gilt aus steuersystematischer Sicht als überholt. Bezüglich der grundlegenden Rechtfertigung einer Grundsteuer verfolgen die anderen beiden Modelle den moderneren Ansatz, gleichwohl ist auch das Äquivalenzprinzip letztendlich ungeeignet und allenfalls eine unvollkommene Basis.

Bezüglich der *Einfachheit* sticht das Süd-Modell hervor. Der consequente Verzicht auf eine bewertungsabhängige Bemessungsgrundlage führt zu einem handhabbaren und transparenten Verfahren; Eigenschaften, die auch dem Steuerzahler zugutekommen. Der Vorschlag aus Thüringen fällt demgegenüber ab, da hier die Bemessungsgrundlage über den Einbezug der Bodenrichtwerte zum Teil mit der Bewertungsproblematik befrachtet wird. Nicht akzeptabel ist das Nord-Modell. Das vorgeschlagene komplexe Verfahren droht streitanfällig, intransparent und teuer zu werden.

<sup>106</sup> Vgl. *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Reform der Grundsteuer (Fn. 39), S. 3 oder *C.A. Geiger*, Reform des Grundsteuerrechts, in: *Der Gemeindehaushalt* Nr. 7/2006, S. 145-148, hier S. 147.

Erfreulich ist, dass alle drei Modelle im Wesentlichen keine direkte Lenkungsabsicht verfolgen. Es wurde der Versuchung widerstanden, außersteuerliche Ziele, wie etwa die der Umweltpolitik, in die Grundsteuer einzubauen und diese damit zu überfordern.

Auf den ersten Blick ist auch erfreulich, dass alle drei Modelle sich zumindest in ihren Absichtserklärungen der *Aufkommensneutralität* verschrieben haben. In der konkreten Ausgestaltung zeigt sich aber, dass gerade beim Nord-Modell bereits eine Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage zwangsläufig ist, denn die Verkehrswerte werden aufgrund der Marktentwicklung der letzten Jahrzehnte in der Regel deutlich über den alten Einheitswerten liegen. Da das Nord-Modell in Hinsicht auf die endgültige Belastung noch nicht ausformuliert ist, wären an dieser Stelle kompensierende Maßnahmen wie die Wahl einer niedrigen Steuermesszahl denkbar. Die Tatsache, dass die Autoren des Modells Überlegungen in diese Richtung offensichtlich nicht für notwendig erachtet haben, lässt allerdings vermuten, dass eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage billigend in Kauf genommen wird. Zusammen mit der gegenwärtigen Finanzierungssituation vieler Gemeinden ist dann aber eine höhere Steuerbelastung vorprogrammiert, sodass Aufkommensneutralität hier zu einem Lippenbekenntnis wird. Mit Einschränkungen kann dies auch für das Thüringer Modell gelten. Nur im Süd-Modell kann, abhängig von der genauen Ausgestaltung, eine systematische Erhöhung bereits auf der Ebene der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen werden. Denn hier spielen Immobilienpreise und damit auch die vergangenen Preissteigerungen auf diesem Sektor im Grundmodell keine Rolle.

Zur Verdeutlichung des oben beschriebenen Problems werden im Folgenden die bei den einzelnen Modellen angestellten Beispielrechnungen für Wohneigentum gegenübergestellt. In Tabelle 5 werden dabei die jeweiligen Ergebnisse dargestellt, wie sie sich im für alle Modelle gleich gewählten Ausgangsfall ergeben, nämlich ein Einfamilienhaus, Baujahr 2001, Grundstücksgröße 800 m<sup>2</sup>, Wohnfläche entspricht der Grundfläche von 140 m<sup>2</sup>, ein Vollgeschoss und Bodenrichtwert 150 €/m<sup>2</sup>. Die einzelnen Berechnungsschritte wurden oben bereits dargelegt.<sup>107</sup> Für die

<sup>107</sup> Siehe oben, für das Nord-Modell S. 25f, für das Süd-Modell S. 33f und für das Thüringer Modell S. 38f.

Ermittlung der bisherigen Steuerbelastung wird ein Einheitswert von 25.000 Euro unterstellt.

Bei dieser Gegenüberstellung ist zu beachten, dass alle Modelle ausdrücklich unter dem Vorbehalt einer endgültigen (Fein-) Justierung entworfen wurden. Dabei ist das Nord-Modell am unvollkommensten, denn hier ist nicht einmal das Steuerverfahren nach Feststellung des „Verkehrswerts“ ausformuliert. Es ist beispielsweise weder eine geplante Steuermesszahl bekannt, noch die Information, ob überhaupt ein Messbetragsverfahren vorgesehen ist. Deshalb wird hier beispielhaft das bestehende Verfahren herangezogen. Dabei wurden die Messzahlen für Einfamilienhäuser des geltenden Grundsteuerrechts gewählt. Durch dieses Vorgehen wird offensichtlich, dass im Nord-Modell bezüglich der Ermittlung der Steuerzahlung (noch) eine Korrektur erfolgen muss, etwa eine Reduzierung der derzeitigen Messzahlen, weil sonst ein extremer Anstieg der Steuerbelastung folgen würde.<sup>108</sup>

*Tabelle 5: Gegenüberstellung der Beispielergebnisse, Bodenrichtwert 150 Euro*

	<b>Bestehende Grundsteuer</b>	<b>Nord-Modell</b>	<b>Süd-Modell</b>	<b>Thüringer Modell</b>
<b>Grundsteuerwert</b>	<b>25.000 €</b>	<b>233.797 €</b>		
x Messzahl(en)	0,0026	0,0026 bzw. 0,0031		
<b>Grundsteuermessbetrag</b>	<b>65 €</b>	<b>783,78 €</b>	<b>44 €</b>	<b>88 €</b>
x Hebesatz	5	5	5	5
<b>Grundsteuerschuld</b>	<b>325 €</b>	<b>3.918,90 €</b>	<b>220 €</b>	<b>440 €</b>

Anhand eines Einzelbeispiels kann natürlich nicht unmittelbar auf die Güte der vorgelegten Modelle bezüglich der zu erwartenden Aufkommensneutralität geschlossen werden. Aufkommensneutralität kann letztendlich nur im Durchschnitt aller Steuerfälle, im besten Fall innerhalb einer Gemeinde, erreicht werden. Unter den einzelnen Steuerzahlern wird es zwangsläufig Gewinner und Verlierer einer Reform geben. Im Beispiel würde der Steuerzahler von der Anwendung des Süd-Modells profitieren, während es beim Thüringer Modell zu einer Höherbelastung

<sup>108</sup> Siehe bereits oben, S. 26, insbesondere Fn. 75.

kommt. Wie erwähnt würde das Nord-Modell ohne weitere Anpassungen zu einer extremen Anspannung der Steuerbelastung führen.

Die Probleme einer wertabhängigen Bemessungsgrundlage werden offenbar, wenn eine vorgenommene Vergleichsrechnung exemplarisch unter sonst gleichen Bedingungen, aber mit einem höheren Bodenrichtwert vorgenommen wird. In Tabelle 6 wurde zu diesem Zweck die Vergleichsrechnung mit einem Bodenrichtwert von 200 Euro, also 50 Euro höher als im Ausgangsfall, dargestellt. Durch diese Änderung steigt die Belastung im Nord-Modell, weil der dem Grundsteuerwert zugrundeliegende Vergleichswert ansteigt<sup>109</sup>. Eine Belastungserhöhung erfolgt ebenfalls im Thüringer Modell, in das der erhöhte Bodenrichtwert direkt einfließt. Die Belastung bei der bestehenden Grundsteuer und beim Süd-Modell bleibt hingegen konstant.

*Tabelle 6: Gegenüberstellung der Beispielergebnisse, Bodenrichtwert 200 Euro*

	<b>Bestehende Grundsteuer</b>	<b>Nord-Modell</b>	<b>Süd-Modell</b>	<b>Thüringer Modell</b>
<b>Grundsteuerwert</b>	<b>25.000 €</b>	<b>278.473 €</b>		
x Messzahl(en)	0,0026	0,0026 bzw. 0,0031		
<b>Grundsteuermessbetrag</b>	<b>65 €</b>	<b>940,14 €</b>	<b>44 €</b>	<b>108 €</b>
x Hebesatz	5	5	5	5
<b>Grundsteuerschuld</b>	<b>325 €</b>	<b>4.700,70 €</b>	<b>220 €</b>	<b>540 €</b>

In Regionen mit besonders dynamischer Wertentwicklung, also in den letzten Jahrzehnten gegenüber der Hauptfeststellung stark angestiegenen Grundstückspreisen, droht demzufolge ein entsprechend starker Anstieg der Steuerbelastung.<sup>110</sup>

Die Tabellen 5 und 6 können indes auch herangezogen werden, um den grundlegenden Unterschied der Modelle in ihrer langfristigen Auswirkung zu verdeutlichen. Durch den Bezug auf Verkehrswerte, die in der

<sup>109</sup> Gegenüber der Ausgangsrechnung steigt der Vergleichswert von 1.167 auf 1.390 Euro. Vgl. Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten (Fn. 62), S. 36, Schaubild 5, Diagramm 1.

<sup>110</sup> Eine solche Gefahr besteht vor allem bei in den letzten Jahrzehnten wirtschaftlich stark entwickelten Ballungsgebieten wie beispielsweise im Raum Stuttgart.

Regel im Zeitablauf steigen dürften, sind im Nord-Modell zukünftige Belastungssteigerungen schon in der Bemessungsgrundlage enthalten. Dies gilt auch für das Modell aus Thüringen, denn auch die Bodenrichtwerte werden tendenziell im Zeitablauf ansteigen.<sup>111</sup> Das bedeutet, dass im Zeitablauf höhere Grundsteuern eingekommen werden können, ohne dass es eines politischen Beschlusses bedarf. So könnte beispielsweise der Wert eines Grundstücks den Verhältnissen in Tabelle 5 entsprechen und bei den regelmäßigen Aktualisierungen der Kaufpreissammlungen nach zehn Jahren das Preisniveau so ansteigen, wie es etwa in Tabelle 6 dargestellt wird. Aus Sicht des Steuerzahlers ist dies bedenklich. Im Gegensatz dazu ist eine wertunabhängige Bemessungsgrundlage, wie sie im Süd-Modell vorgeschlagen wird, stabil. Eine Steuererhöhung muss hier entweder über die Anhebung der Hebesätze oder eine Anpassung der Äquivalenzziffern erfolgen. Somit müssen politische Entscheidungsträger diesen Schritt vor dem Steuerzahler rechtfertigen. Die Steuerbelastung im Süd-Modell ist damit auch im Zeitablauf bei gegebenen Hebesätzen konstant. Änderungen in der Steuerbelastung sind für den Steuerzahler transparenter und damit nachvollziehbarer als bei den Modellen, bei denen die Belastungssteigerungen schon in der Bemessungsgrundlage angelegt sind.

Die Akzeptanz der Reform durch die Steuerzahler dürfte beim Süd-Modell am höchsten sein, denn es verbindet eine deutliche Vereinfachung mit der Perspektive einer stabilen und niedrigen Bemessungsgrundlage. Einzig die eventuellen Erwartungen einiger Steuerzahler, dass höherwertigere Grundstücke auch höher belastet werden sollten, kann das Süd-Modell in seiner Grundform nicht erfüllen. Dieser „Mangel“ könnte zwar durch die im Süd-Modell als Option diskutierte Anwendung von zonierten Hebesätzen gemindert werden, würde aber den Vorschlag verwässern und ist nicht empfehlenswert.

Zumindest die erwähnten vermeintlichen Gerechtigkeitsvorstellungen würden durch die anderen beiden Modelle bedient. Der „Preis“ für diese Bedienung ist schon im Thüringer Modell hoch. Im Fall des Nord-Modells ist er aufgrund der Intransparenz und des Aufwands unbezahlbar.

<sup>111</sup> Allerdings bilden die Bodenrichtwerte nur einen Teil der Bemessungsgrundlage, was den Effekt entsprechend dämpft.

## 4 Schlussfolgerungen

Wird die Grundsteuer als unverzichtbar angesehen, so sollte die notwendige Reform zum Anlass genommen werden, die überkommene Grundsteuer für den Steuerzahler zumindest erträglich zu gestalten. Der Bezug auf den potenziellen Ertrag im Geiste einer Sollertragsteuer ist nicht mehr zeitgemäß. Vorschläge wie das Nord-Modell scheiden damit aus, denn hier wird der alten Idee einer Sollertragsteuer nachgeeeifert. Vielmehr ist eine Grundsteuerreform anzustreben, die sich von dem Anspruch löst, den Grundstückswert erfassen zu wollen. Das Süd-Modell kommt dieser Forderung am nächsten.

Auch unter dem Gesichtspunkt der Steuervereinfachung ist ein Ansatz, der die komplizierte und streitanfällige Bewertungsproblematik vermeidet, zu bevorzugen. Auch hier überzeugt am ehesten das Süd-Modell. Die mögliche Einführung zonierter Hebesätze würde diesen Effekt allerdings zum Teil wieder konterkarieren.

Aufkommensneutralität ist allenfalls theoretisch mit allen Modellen zu erreichen. Tatsächlich ist gerade im Nord-Modell schon eine Erhöhung auf der Ebene der Bemessungsgrundlage potenziell angelegt bzw. nicht auszuschließen, denn die Autoren schweigen sich über das konkrete Besteuerungsverfahren aus. Darüber hinaus wohnt dem Nord-Modell und dem Thüringer Modell in zeitlicher Perspektive eine Aufkommensdynamik inne. Aus Sicht der Steuerzahler eine bedenkliche Eigenschaft, denn das bedeutet eine stetig wachsende Grundsteuerbelastung. Aufkommensneutralität ist indes ein entscheidendes Kriterium für die Akzeptanz einer Grundsteuerreform durch den Steuerzahler.

Eine in diesem Zusammenhang erwägenswerte Option besteht darin, die uniforme Festlegung der Rahmenwerte durch den Bundesgesetzgeber mit einer Öffnungsklausel zu durchbrechen. Dieser Schritt würde es den Ländern ermöglichen, die spezifischen regionalen Bedingungen zu berücksichtigen und würde die Verwirklichung einer aufkommensneutralen Grundsteuerreform – unabhängig vom letztendlich gewählten Reformmodell – unterstützen.

Solange eine generelle Abschaffung der Grundsteuer politisch nicht durchsetzbar ist, empfiehlt sich insgesamt eine Grundsteuerreform, die sich am Vorschlag des Süd-Modells orientiert. Der Kompromissvorschlag des Landes Thüringen ist im Vergleich allenfalls zweite Wahl. Der Versuch, die Einheitswerte durch andere Bewertungsverfahren zu ersetzen, wie es im Nord-Modell vorgeschlagen wird, würde den Steuerzahler vom Regen in die Traufe führen.

## Anhang: Übersicht Grundsteueraufkommen 1994-2010

Tabelle 7: Grundsteueraufkommen 1994-2010

Jahr	Grundsteuer A in Mill. €	Grundsteuer B in Mill. €	Gesamt in Mill. €	Gesamt in % des Gemeindesteueraufkommens*
1994	310	6.165	6.475	13,01%
1995	314	6.713	7.027	14,47%
1996	320	7.194	7.514	15,64%
1997	329	7.598	7.927	16,08%
1998	327	7.971	8.298	15,44%
1999	328	8.308	8.636	15,33%
2000	333	8.516	8.849	15,49%
2001	336	8.740	9.076	16,79%
2002	345	8.916	9.261	17,63%
2003	341	9.317	9.658	18,64%
2004	348	9.591	9.939	17,63%
2005	351	9.897	10.248	17,15%
2006	353	10.045	10.398	15,45%
2007	355	10.358	10.713	14,74%
2008	356	10.451	10.807	14,04%
2009	356	10.580	10.936	15,99%
2010	357	10.840	11.197	16,21%

\* Aufkommen aus Gewerbesteuer, Grundsteuer, sonstigen Gemeindesteuern, Gemeindeanteil an Lohnsteuer, veranlagter Einkommensteuer, Zinsabschlag, Steuern vom Umsatz.

Quellen:  
Bundesfinanzministerium, Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten und nach Gebietskörperschaften, verschiedene Jahrgänge.



## **Veröffentlichungen des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler seit 2000**

### **Reihe Schriften**

- 108 Kommunale Kassenkredite – Missbrauchsgefahr und Reformvorschläge, Juni 2011
- 107 Versicherungsfremde Leistungen in der Gesetzlichen Rentenversicherung und ihre sachgerechte Finanzierung, Januar 2011
- 106 Versicherungsfremde Leistungen in der Gesetzlichen Krankenversicherung, Februar 2010
- 105 Entlastung lebensnotwendiger Ausgaben von der Mehrwertsteuer, März 2009
- 104 \* Hohes Entlastungspotenzial in der Arbeitslosenversicherung, August 2008
- 103 Reform des Lohn- und Einkommensteuertarifs, April 2008
- 102 Verfassungswidriger Solidaritätszuschlag, Februar 2008
- 101 Familienbesteuerung und Splitting – Änderungsvorschläge auf dem Prüfstand, November 2007
- 100 Die Entwicklung der Steuer- und Abgabenbelastung, März 2006
- 99 Staatsverschuldung und öffentliche Investitionen, Mai 2006
- 98 Zur verfassungsrechtlichen Problematik globaler Minderausgaben, Juni 2005
- 97 Reform der Gesetzlichen Unfallversicherung, Dezember 2004
- 96 Versicherungsfremde Leistungen in der Arbeitslosenversicherung, November 2002
- 95 Der Tarif muss auf Räder – Heimliche Steuererhöhungen vermeiden, September 2002
- 94 Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Januar 2002
- 93 Wohnungsbauförderung auf dem Prüfstand, Juni 2001
- 92 Lenken mit Steuern und Abgaben – Große Mängel und Gefahren, September 2000
- 91 Steuer- und Abgabenbelastung in Deutschland, Februar 2000

## **Reihe Sonderinformationen**

- 63 Zur Vereinheitlichung des Rentenrechts aus Beitrags- und Steuerzahlersicht, Mai 2010
- 62 Der umstrittene Solidaritätszuschlag – Mythen und Fakten, April 2010
- 61 Steuer- und Abgabenbelastung weiter angespannt, März 2010
- 60 Aktuelle Empfehlungen zu Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer, März 2010
- 59 Börsenumsatzsteuer – Phönix aus der Asche?, Juli 2009
- 58 Schuldenverbot für Bund und Länder, April 2009
- 57 Die Mitte verliert – Nach Tarifkorrektur 2010 erhöhter Nachholbedarf bei Entlastung mittlerer Einkommen, März 2009
- 56 Sonderausgabenabzug von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung, März 2009
- 55 Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen!, August 2008
- 54 Soziale Pflegeversicherung grundlegend reformieren! – Kritische Anmerkungen zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 17.10.2007, Dezember 2007
- 53 \* Arbeitslosenversicherung: Entlastung statt Ausbeutung!, August 2007
- 52 Aussteuerungsbetrag abschaffen!, Juni 2007
- 51 Steuer- und Abgabenbelastung im internationalen Vergleich, Mai 2007
- 50 \* Beitragssenkung in der Arbeitslosenversicherung, März 2007
- 49 Für eine umfassende Reform der Gesetzlichen Unfallversicherung, Dezember 2006
- 48 \* Zur Reform der Sozialen Pflegeversicherung, August 2006
- 47 \* Die Bürgerversicherung: Die falsche Medizin für die Krankenversicherung, Juli 2005
- 46 \* Erbschaftsteuer und Grundgesetz, Januar 2005
- 45 \* Vergleichende Untersuchung aktueller Eckwerte zur großen Reform der Einkommensteuer KBI, FDP, Merz, CSU und Kirchhof, Februar 2004
- 44 \* Entwicklung der Abgabenbelastung auf Löhne und Gehälter, Juli 2003
- 43 \* Ökosteuern und Grundgesetz, Juni 2003

- 42 \* Vermögensteuer: Beseitigen statt Wiedereinführen, Februar 2003
- 41 \* Verwirrung durch OECD-Zahlen zur Abgabenbelastung, Februar 2003
- 40 Zu den Rentenreformplänen der Bundesregierung, Januar 2001
- 39 \* Folgen des 630-DM-Gesetzes – Eine Zwischenbilanz, April 2000
- 38 Reformbedarf in der Gesetzlichen Rentenversicherung, Mangelhafte Maßnahmen der Bundesregierung, November 1999 (aktualisiert: Februar 2000)

\* = als gedruckte Version vergriffen

### **Reihe Stellungnahmen**

- 32 Zur anstehenden Finanzreform der Europäischen Union, Februar 2009
- 31 Öffentliche Personalausgaben, November 2006
- 30 Ausgaben für Beamtenpensionen eindämmen, Januar 2006
- 29 Ausgliederungen aus den öffentlichen Haushalten, April 2004
- 28 Abbau von Mischfinanzierungen, Juni 2001
- 27 Finanzpolitik in der Europäischen Währungsunion, April 2000

### **Weitere Veröffentlichungen**

Personalausgaben des Bundes weiter abbauen!, Februar 2008

Die vollständige Liste der Veröffentlichungen des Karl-Bräuer-Instituts ist unter [www.karl-braeuer-institut.de](http://www.karl-braeuer-institut.de) abrufbar oder kann beim Institut angefordert werden.