

Dirk Löhrl

## (Grund-)Steuerreform – Die Diskussion der länderoffenen Arbeitsgruppe der Finanzminister

Die Einheitswerte für Immobilien, auf die sich die Grundsteuer bezieht, wurden vom Bundesfinanzhof als verzerrend angesehen. Eine Arbeitsgruppe der Finanzminister beschäftigt sich schon seit Anfang 2010 mit diesem Problem. Dabei haben sich drei Modelle herauskristallisiert, die den Boden- und den Grundstückswert unterschiedlich gewichten. Der Autor plädiert hier für eine am Bodenwert orientierte Bemessungsgrundlage.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat 2010 die Verfassungsmäßigkeit der für die Grundsteuer maßgebenden Einheitsbewertung des Grundvermögens infrage gestellt.<sup>1</sup> Damit folgt er dem Bundesverfassungsgericht<sup>2</sup> und fordert ein, dass die Grundsteuer ebenfalls an dem Verfassungsgebot einer realitätsgerechten Bewertung gemessen werden muss, die alle Vermögen gleichwertig behandelt.<sup>3</sup> Die sich auf die Wertverhältnisse vom 1.1.1964 (West) bzw. den 1.1.1935 (neue Bundesländer) beziehenden Einheitswerte führen zu erheblichen Verzerrungen in Niveau und Struktur gegenüber dem Verkehrswert. Der hierin liegende Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot (Art. 3 Abs. 1 GG) erfordere eine allgemeine Neubewertung. Der BFH hält die Einheitswerte nur bis 2007 für verfassungsgemäß, so dass ein entsprechend zeitnahe Handlungsbedarf besteht. Die Finanzämter weisen derzeit Einsprüche gegen Einheitswertbescheide als unbegründet zurück, da der BFH keine Verwerfungskompetenz für die Einheitsbewertung besitzt. Dies ist nach Art 100 Abs. 1 GG dem Bundesverfassungsgericht vorbehalten.

Die Finanzminister der Länder hatten mit Beschluss vom 28.1.2010 einer länderübergreifenden Arbeitsgruppe unter Federführung von Nordrhein-Westfalen und unter Beteiligung des Bundesministeriums der Finanzen den Auftrag erteilt, alle Ansätze zur Reform der Grundsteuer zu bewerten und Vorschläge für das weitere Verfahren einzubringen. Auch die kommunalen Spitzenverbände wurden einbezogen.

- 1 BFH, Urteil vom 30.6.2010, II R 60/08, BStBl II 2010, S. 897. Hierauf bezieht sich auch die Begründung im Urteil II R 12/09 Bezug (BStBl II 2011, S. 48). Gegen II R 12/09 wurde Verfassungsbeschwerde eingelegt, über die noch nicht entschieden ist (Az 2 BvR 287/11).
- 2 Die Rechtsprechung des BVerfG betraf jedoch die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie die Vermögensteuer; BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, S. 655; und BVerfG, Beschluss vom 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, S. 671.
- 3 J. Becker: Grundsteuerreformmodelle im Vergleich – Konzeption und Praxisfolgen, in: Betriebs-Berater, 2011, S. 535-536.

### Die Reformmodelle

Folgende Reformvorschläge befinden sich in der engeren Auswahl:

- Ein Modell „auf der Basis von Verkehrswerten“. Die Wertermittlung soll hierbei automationsgestützt über die Verknüpfung von individuellen Grundstücksdaten (wie Grundstücksgröße, Wohnfläche etc.) mit den aus mathematisch-statistischen Verfahren der multiplen Regressionsanalyse gewonnenen Vergleichsdaten des Immobilienmarktes erfolgen (Modell „Bremen“<sup>4</sup>). Als Datenbasis soll das in den Finanzämtern sowie in den Katasterverwaltungen und Gutachterausschüssen der Länder (Auswertung von Kaufpreissammlungen) vorhandene Datenmaterial dienen. Die Anwendung des Messbetragsverfahrens wäre wahrscheinlich weiterhin erforderlich. Allerdings müssten, um die politische Vorgabe der Aufkommensneutralität einzuhalten, die Steuermesszahlen drastisch reduziert werden (Größenordnung: Faktor 10).<sup>5</sup>
- Ein vereinfachtes, wertunabhängiges Modell, wobei als Bemessungsgrundlage nur die Grundstücksfläche sowie pauschal ermittelte Flächen des darauf errichteten Ge-

4 Finanzsenatorin Bremen: Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten – Machbarkeitsstudie, nicht veröffentlicht, 2009.

5 Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen GdW: Reform der Grundsteuer, Positionspapier, Berlin, 31.5.2012, S. 18-19.

**Prof. Dr. Dirk Löhrl, MBA, ist Professor für Steuerlehre und Ökologische Ökonomik an der Hochschule Trier, Umwelt-Campus Birkenfeld.**

Tabelle 1  
Die Reformvorschläge – Bemessungsgrundlagen

Modell	Boden	+	Gebäude
„Süd“ (wertunabhängig)	Äquivalenzzahl für Grundstücksfläche x Grundstücksfläche (m <sup>2</sup> )	+	Äquivalenzzahl für Gebäudefläche x Ge- bäudefläche (m <sup>2</sup> )
„Thüringen“ (pauschale Bewertung)	Bodenwert, als Grund- stücksfläche (m <sup>2</sup> ) x Bodenrichtwert x 0,5‰	+	Gebäudewert, als Bruttogrundfläche des Gebäudes (m <sup>2</sup> ) x Äquivalenzzwert
„Bremen“ (Verkehrswerte)	Verkehrswert, abgeleitet vor allem aus Baujahr, Grundstücksgröße, Wohnfläche, Bodenrichtwert, angepasst mittels (statistisch ermittelter) Vergleichs- und Korrekturfaktoren		

bäudes dienen (Modell „Süd“<sup>6</sup>). Die Gebäudefläche ergibt sich dabei aus der Gebäudegrundfläche (bebaute Teil der Grundstücksfläche), multipliziert mit der Anzahl der oberirdischen Geschosse (hilfsweise kann in einem typisierenden „Höhenzahl-Verfahren“ ein Rückgriff auf die Gebäudehöhe stattfinden). Der Grundstückswert hat demnach für die Besteuerung keine Bedeutung. Das Hebesatzrecht der Kommunen bleibt bestehen. Das Messbetragsverfahren nach aktuellem Muster ist nicht mehr erforderlich, da der Hebesatz auf den ermittelten Wert unmittelbar angewandt werden soll.<sup>7</sup> Die Äquivalenzzahlen unterscheiden sich nach der Nutzungsart; derzeit sind 20 Cent/m<sup>2</sup> für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen, 40 Cent/m<sup>2</sup> für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen und 2 Cent/m<sup>2</sup> für die Grundstücksfläche vorgesehen.

- Ein „Kombinationsmodell“ (als Kompromiss zwischen den beiden vorgenannten Modellen), welches die bekannten, regelmäßig aktualisierten Bodenrichtwerte mit pauschalen, wertunabhängig ermittelten Gebäudeflächen verknüpft (Modell „Thüringen“<sup>8</sup>). Dabei werden die Gebäudeflächen nach Wohn- und Nichtwohnnutzung unterschieden. Land- und forstwirtschaftliche Nutzungsflächen sind von der Besteuerung ausgenommen. Das Hebesatzrecht der Kommunen bleibt bestehen; die Hebesätze könnten auch hier (ohne Rückgriff auf das aktuell bestehende Messbetragsverfahren) direkt auf die Bemessungsgrundlage angewendet werden.<sup>9</sup> Als Äquivalenzzwerte sind, je nach Nutzung im Vorschlag 20 Cent/m<sup>2</sup> für zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen (Bruttogrundfläche) und 40 Cent/m<sup>2</sup> für nicht zu Wohnzwecken genutzte Gebäudeflächen (Bruttogrundfläche) vorgesehen.

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

7 GdW, a.a.O., S. 7.

8 Finanzministerium Thüringen: Reform der Grundsteuer – Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell, nicht veröffentlichtes Positionspapier vom Januar 2011.

9 GdW, a.a.O., S. 11.

Gegenwärtig beschäftigt sich die Arbeitsgruppe mit der Verprobung der von den Ländern entwickelten Reformmodelle und der Erhebung der modellbedingt anfallenden Bürokratie- und Verwaltungskosten. Auch das Statistische Bundesamt wurde in die Verprobungen einbezogen, was durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 7.12.2011 rechtlich ermöglicht wurde. Ob hinsichtlich der Reform der Grundsteuer noch in der gegenwärtigen Legislaturperiode mit einem Gesetzentwurf zu rechnen ist, lässt sich gegenwärtig nicht beurteilen.<sup>10</sup>

### Anforderungen an eine reformierte Grundsteuer

Für eine wie auch immer reformierte Grundsteuer müssen folgende Anforderungen gelten:

- **Effektivität:** Die Grundsteuer ist nach der Gewerbesteuer die zweitwichtigste Steuerquelle für die Kommunen. Sie muss den fiskalischen Zweck erfüllen, d.h., zunächst einmal den Kommunen Einnahmen bringen. Steuern können aber auch Lenkungsziele verfolgen; dazu kommen auch ökologische Aspekte (vor allem Eindämmung der Flächenneuanspruchnahme).
- **Effizienz:** Die Grundsteuer sollte möglichst allokatonsneutral sein, steuerliche Zusatzlasten und ein Auseinanderfallen von Nutzen und Kosten (externe Effekte) vermeiden. Als Leitfaden kann hier das Äquivalenzprinzip dienen, wenngleich es nur bedingt mit Steuern (als voraussetzungslose Abgaben) vereinbar ist. Gleichzeitig sollte die Besteuerung einfach zu administrieren sein, damit das Aufkommen in angemessenem Verhältnis zum Erhebungsaufwand steht.
- **Gerechtigkeit und Akzeptanz:** Die Grundsteuer sollte mit dem Gleichheitsgrundsatz und dem hieraus abgeleiteten Leistungsfähigkeitsgrundsatz vereinbar sein, der auch für Objektsteuern beschränkte Bedeutung hat. Vor diesem Hintergrund sind weitere Aspekte wie z.B. die Überwälzbarkeit der Steuern zu beachten. Die Grundsteuer sollte in der Bevölkerung und bei den Experten auf Akzeptanz stoßen.

Die gegenwärtige Reformdiskussion bezieht sich schwerpunktmäßig auf die Bemessungsgrundlage. Dabei sehen allerdings alle drei Modelle wie bisher eine Besteuerung sowohl von Grund und Boden als auch der aufstehenden Gebäude vor („verbundene Bemessungsgrundlage“). Nachfolgend wird die Diskussion um die Bemessungsgrundlage vor dem Hintergrund der dargestellten Kriterien beleuchtet.

10 Deutscher Bundestag, 17. Wahlperiode, Drucksache 17/8699 vom 17.2.2012, S. 11-12.

## Effektivität: Diskussion um ökologische Umgestaltung der Grundsteuer

Mit Blick auf den Finanzierungszweck der Grundsteuer erstaunt an der deutschen Diskussion zunächst, dass – anders als im angloamerikanischen Raum – das unter anderem von Stiglitz, Arnott und Atkinson formalisierte Henry-George-Theorem („golden rule of local public finance“) überhaupt keine Rolle spielt.<sup>11</sup> Hiernach können die öffentlichen Leistungen einer Kommune – unter bestimmten Optimalbedingungen<sup>12</sup> – allein aus dem Aufkommen aus der Bodenrente (den Ertragsvorteilen von Flächen aufgrund des Standortes, der möglichen Bewirtschaftungsintensität oder der Bodenqualität, verglichen mit den Grenzböden) finanziert werden. Das Henry-George-Theorem macht auch die Verknüpfung von Bodenrenten und der Inwertsetzung des Bodens durch öffentliche Leistungen (nicht: der Grundstückseigentümer) deutlich.

Nun ist die Bodenrente keine absolute und feststehende Größe, sondern wird als Residuum unter anderem durch die Besteuerung und ihre Zusatzlasten gemindert. Diese „gedämpfte“ Bodenrente mag in Deutschland in einer Größenordnung von gut 80 Mrd. Euro pro Jahr liegen.<sup>13</sup> Die wichtigsten kommunalen Steuerquellen brachten mit der Grundsteuer B 2010 fast 11 Mrd. Euro und mit der Gewerbesteuer fast 38 Mrd. Euro ein, wären also bequem durch einen steuerlichen Zugriff auf die Bodenrente ersetzbar (ohne, dass dabei schon der Effekt der Verminderung der derzeit bestehenden steuerlichen Zusatzlasten berücksichtigt worden wäre).<sup>14</sup> Mit der verbundenen Bemessungsgrundlage belasten die Reformmodelle jedoch größtenteils – über die Gebäude – Leistungen der Grundstücksbesitzer, nicht jedoch die (letztlich durch öffentliche Mittel gestützten) Bodenrenten. Nicht zuletzt angesichts

der kommunalen Finanzmisere drängt sich die Frage auf, ob die Bodenrente als „natürliche“ kommunale Steuerquelle einfach kommentar- und diskussionslos beiseitegelegt werden kann.

Einerseits bleibt also die „goldene Regel lokaler öffentlicher Finanzen“ vollkommen unbeachtet, andererseits wird die schwerpunktmäßige Finanzierung der Kommunen durch die Gewerbesteuer nicht infrage gestellt. Dabei bestünde die Chance, das steuerpolitische Dauerärgernis Gewerbesteuer im Kontext mit einer Grundsteuerreform endlich einmal konsequent auf die Hörner zu nehmen.<sup>15</sup> Hierzu ist freilich politischer Mut erforderlich; die Grundsteuerreform müsste in eine umfassende Kommunalsteuerreform eingebettet werden.

Die Vorschläge einer verbundenen Grundsteuer orientieren sich vor allem am Fiskalzweck, die Lenkungsmöglichkeiten einer Grundsteuer bleiben weitgehend unbeachtet. Dabei wurde in den vergangenen Jahren intensiv darüber diskutiert, wie Bemessungsgrundlage und Steuersatz der Grundsteuer mit dem Ziel, ökologische Vorgaben zu erreichen, gestaltet werden könnte (unter anderem Umweltbundesamt UBA, Deutsches Institut für Urbanistik Difu, Naturschutzbund Deutschland NABU).<sup>16</sup> Zwar gehen die Vorstellungen zum Teil erheblich auseinander; ungeachtet aller Unterschiede im Detail war man sich in zwei Punkten weitgehend einig: Ziel führend wäre eine unverbundene Grundsteuer, die einzig an Grund und Boden als Bemessungsgrundlage anknüpft, und der Bodenwert sollte eine große Rolle spielen.<sup>17</sup> Eine verbundene Bemessungsgrundlage, wie sie von den in der Arbeitsgruppe diskutierten Vorschlägen verfolgt wird, trägt hingegen zu einer Entmutigung der effizienten Nutzung der Fläche bei. Die Besteuerung der Gebäudekomponente würde energie-

11 R. J. Arnott, J. E. Stiglitz: Aggregate Land Rents, Expenditure on Public Goods, and Optimal City Size, in: Quarterly Journal of Economics, 93. Jg. (1979), Nr. 4, S. 471-500; A. B. Atkinson, J. E. Stiglitz: Lectures on Public Economics, London 1987, S. 523-525; Zur „goldenen Regel“: K. Behrens, Y. Kanemoto, Y. Murata: The Henry George Theorem in a Second-best World, CEPR Discussion Paper, Nr. 8120, London 2010, Centre for Economic Policy Research, <http://www.cepr.org/pubs/dps/DP8120.asp> (August 2010).

12 Dazu gehört unter anderem eine optimale Bevölkerungsgröße und auch eine hohe Angebotselastizität der Arbeit, zumal die Faktoren mit geringer Angebotselastizität am Ende die Besteuerungslasten tragen. Für Deutschland ist insbesondere die letztgenannte Bedingung eingeschränkt. Vgl. hierzu M. Gaffney: The hidden taxable capacity of land: enough and to spare, in: International Journal of Social Economics, 36. Jg. (2009), Nr. 4, S. 371 ff.; und J. Stiglitz: Economics of the Public Sector, New York 1986, S. 403-404.

13 Der für 2008 ermittelte Bodenwert (ohne land- und forstwirtschaftliche Grundstücke) betrug rund 2000 Mrd. Euro. Bei einem landesüblichen Zinssatz von ca. 4% lässt sich die hierauf entfallende Bodenrente auf gut 80 Mrd. Euro schätzen. Statistisches Bundesamt: Sektorale und gesamtwirtschaftliche Vermögensbilanzen 1992-2010, Wiesbaden 2010; Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, Januar 2008, S. 42-47.

14 Statistisches Bundesamt: Statistisches Jahrbuch 2011, Wiesbaden 2011, S. 574.

15 Nach überschlägigen Berechnungen müsste (gerechnet auf Basis der Daten von 2008) für die aufkommensneutrale Ersetzung der gegenwärtigen Grundsteuer der Bodenwert mit ca. 0,7% belastet werden; für die Ersetzung von Grund- und Gewerbesteuer zusammen wäre (abhängig von der nach Einschätzung der gegenwärtigen steuerlichen Zusatzlast) eine Belastung von ca. 5% des Bodenwerts erforderlich. Zugrunde liegt die Formel für den Nach-Steuer-Wert von Boden  $V_N = \frac{R}{r+s}$ . Dabei ist die Bodenrente  $R = 80$  Mrd. Euro, der Zinssatz  $r = 4\%$  (2008). Wegen der tendenziell schrumpfenden Bevölkerung bei gleichzeitig im Trend sinkenden Wachstumsraten wurde der Zinssatz  $r$  nicht um einen Wachstumsabschlag reduziert. Die Steuer ergibt sich aus dem Steuersatz  $s$ , multipliziert mit dem Nach-Steuer-Bodenwert  $V_N$ .

16 Vgl. beispielsweise NABU: Grundsteuer nachhaltig reformieren – die bevorstehende Grundsteuerreform für eine nachhaltige Siedlungspolitik nutzen, Positionspapier, Berlin 2010; M. Lehmbrock, D. Coulmas: Grundsteuerreform im Praxistest, Difu-Beiträge zur Stadtforschung, Bd. 33, Berlin 2001; K. Bizer, J. Lang: Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, Forschungsbericht 101 03 196 im Auftrag des Umweltbundesamtes, Berlin 2000.

17 Zu einer hinsichtlich der Bodenangebotsfunktion differenzierteren Sichtweise vgl. D. Löh: Torn between two lovers: Möglichkeiten und Grenzen der Bodenwertsteuer im Rahmen der Flächenhaushaltspolitik, in: Zeitschrift für Umweltpolitik und Umweltrecht, Nr. 3/2012, S. 313-333.

tische Sanierungen, Modernisierungen, Auf- und Anbauten usw., die ja in der Regel zu einer Wertsteigerung (relevant im Modell „Bremen“!) oder einem Nutzflächenzuwachs (unter Umständen erheblich im Modell „Süd“ und Modell „Thüringen“!) führen, wiederkehrend und dauerhaft belasten. Sinnvoll wäre es jedoch, die planerisch ausgewiesenen Baugebiete im Sinne der Planung möglichst gut zu nutzen. Ferner wäre es gut, wenn Investitionen in einen oftmals überalterten Gebäudebestand für Eigentümer dauerhaft attraktiver werden.

## Effizienz

Stiglitz betont den steuerpolitischen Grundsatz, primär Faktoren mit einer geringeren Angebotselastizität zur Besteuerung heranzuziehen, damit die Steuerbasis nicht erodiert.<sup>18</sup> Ähnlich äußerte sich – mit Bezug auf die Bodenwertsteuer – Milton Friedman.<sup>19</sup> Nun hat Grund und Boden – bei entsprechend stringenter Bauleitplanung – eine wesentlich geringere Angebotselastizität als die aufstehenden Gebäude. Der Grundstückseigentümer kann das Grundstück bebauen, muss es aber nicht (Baufreiheit).<sup>20</sup> Er kann es instand halten und (energetisch) sanieren, möglicherweise auch aufstocken – er ist aber nicht dazu gezwungen. Die verbundene Grundsteuer erzeugt, indem sie die Leistungen der Privaten belastet, eine steuerliche Zusatzlast. Die Problematik wird durch Abbildung 1 illustriert, die sich in vereinfachender Weise auf die Besteuerung von Gebäuden bezieht. In einem fiktiven Ausgangszustand wird die zur Verfügung stehende Fläche bis  $F_1$  baulich ausgenutzt. Die Gebäudekosten, die im Marktgleichgewicht den abgezinsten künftigen Reinerträgen oder Cash Flows entsprechen, liegen bei  $P_1$ . Vereinfachend wurde in Abbildung 1 (ähnlich wie im Modell „Thüringen“) ein einheitlicher Gebäudepreis pro Flächeneinheit unterstellt. Die auf dem Gebäude lastende Steuer kann nun abgewälzt werden: Durch die Steuer  $T$  steigen die Kosten der Bebauung auf  $P_2$ . Bei unveränderter Nachfragefunktion  $N$  (Wertgrenzprodukt) führt dies dazu, dass der Anteil der wirtschaftlich vorzunehmenden Bebauung von  $F_1$  auf  $F_2$  absinkt. Die Eigentümer werden ermutigt, die zur Verfügung stehende Fläche effizient zu nutzen.

Eine am Bodenwert orientierte Steuer hätte entgegengesetzte Auswirkungen: Abbildung 2 illustriert die Wirkung einer unverbundenen Bodenwertsteuer (als Sollertragsteuer). Die Annahme einer starren Angebotskurve für den Boden ist al-

lerdings nur bei einer stringenten Regional- und Bauleitplanung haltbar.<sup>21</sup> Die insgesamt bebaubare Fläche kann dann als gegeben ( $F_1$ ) angenommen werden. Durch die Besteuerung ändern sich weder die Fläche  $F_1$  noch die Nachfrage (bzw. das Wertgrenzprodukt). Wegen der völlig unelastischen Angebotskurve ist – unabhängig von der rechtlichen Situation – also eine Überwälzung der Steuer wirtschaftlich nicht möglich. Damit hat der Grundstückseigentümer die Steuer aus der Bodenrente zu tragen (bedingt durch die Steuer  $T$  erhält er nur den Preis  $P_3$ ). Eine Rente ist ein Ertrag, dem keine (individuellen) Kosten entgegenstehen. Weil eben die Kostenfunktion nicht beeinträchtigt wird, ändert die Besteuerung der Bodenrente nichts am Verhalten der Grundstückseigentümer – ganz im Gegensatz zur Besteuerung der „Improvements“, bei der steuerliche Zusatzlasten entstehen.

Bei einer verbundenen Bemessungsgrundlage kann die Belastung durch die Grundsteuer auf die funktionellen Grundstücksnutzer überwältzt werden. Bei einem Auseinanderfallen von Eigentum und Besitz sind dies die Mieter. Soweit – angesichts der geringen Bedeutung der Grundsteuer – andere Steuerarten (vor allem Gewerbesteuern, Zuweisungen im Rahmen des Finanzausgleichs) für die Finanzierung der Inwertsetzung der Grundstücke erhalten müssen, kommt die Allgemeinheit hierfür auf. Wenn aber die Nutzen (Bodenrente, eventuell Bodenwertsteigerungen) einer relativ gut organisierten Gruppe (Grundstückseigentümer) exklusiv zugutekommen, die Kosten hingegen weitgehend auf andere Gruppen abgewälzt werden, sind Nutzen und Kosten entkoppelt – es liegt eine Externalisierung vor.

Dies wiederum öffnet Fehlentwicklungen Tür und Tor – sowohl im Markt wie in der Politik. Es kommt zu Rent Seeking und State Capture.<sup>22</sup> Nicht zufällig spendet der Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen (GdW) als Interessengruppe vor allem dem Vorschlag „Süd“, der die Bodenrente am wenigsten angreift, den größten Beifall.<sup>23</sup> Genauso wenig zufällig propagiert die Bundesvereinigung Spitzenverbände der Immobilienwirtschaft eine Anknüpfung der Grundsteuer an physikalische Größen (die anders als die Bodenrichtwerte nicht die Bodenrenten erfassen können) und eine Entkopplung der Diskussionen um Grundsteuer- und Gewerbesteuerreform (was die oben angegebene Entkopplung von Nutzen und Kosten festigt).<sup>24</sup> Und wenn es möglich ist, durch eine Änderung der Bauleitplanung den

18 J. E. Stiglitz: Principles and Guidelines for Deficit Reduction, Roosevelt Institute Working Paper, Nr. 6, Dezember 2010, S. 5, <http://www.nextnewdeal.net/wp-content/uploads/2010/12/principles-and-guidelines-for-deficit-reduction.pdf> (August 2012).

19 M. Friedman: An Interview with Milton Friedman, in: Human Events, 38. Jg. (1978), Nr. 46.

20 Dementsprechend kann Grund und Boden als Realloption betrachtet und bewertet werden. Diesen Ansatz verfolgen z.B. D. M. Geltner, N. G. Miller, J. Clayton, P. Eichholtz: Commercial real estate-analysis and investments, 2. Aufl., Mason 2007.

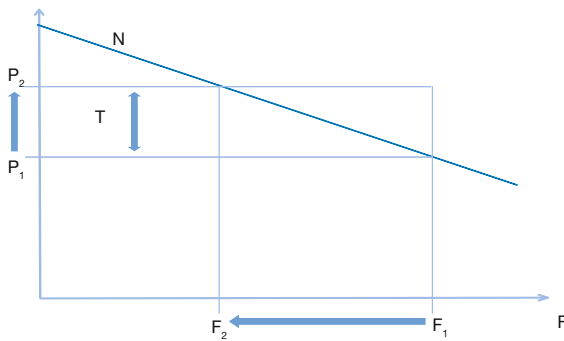
21 Ansonsten könnte, wie Evans herausstellt, keine steile Bodenangebotskurve unterstellt werden. Vgl. A. W. Evans: Economics, Real Estate and the Supply of Land, Oxford 2004, S. 22.

22 Vgl. G. Tullock: The Rent-Seeking Society, Liberty Funds, Indianapolis 2005, S. 5.

23 GdW, a.a.O., S. 22, Punkt 2.4.3.

24 BSI: Position der Bundesvereinigung Spitzenverbände der Immobilienwirtschaft (BSI) zu einer Reform der Grundsteuer, Berlin, 25.5.2010, [http://web.gdw.de/uploads/pdf/GrSt-Reform\\_Position\\_BSI\\_BFW-Ergaenzung\\_25Mai2010.pdf](http://web.gdw.de/uploads/pdf/GrSt-Reform_Position_BSI_BFW-Ergaenzung_25Mai2010.pdf) (August 2012).

Abbildung 1  
**Verbundene Bemessungsgrundlage**  
 (auch Gebäude enthalten)



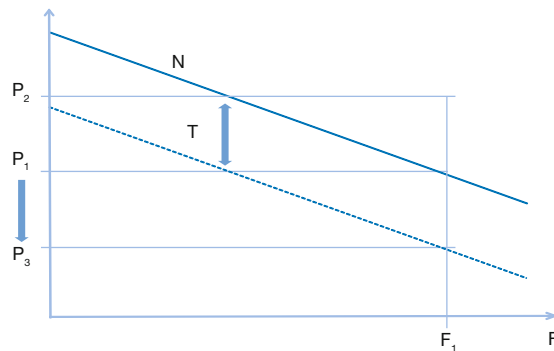
Wert eines landwirtschaftlichen Grundstücks massiv zu erhöhen, ist der Gemeinderat, der diese Entscheidung trifft, leicht Korruptionsversuchen ausgesetzt („State Capture“). Verlierer bei überflüssigen Baulandneuausweisungen ist vor allem die Allgemeinheit, die für die Infrastruktur etc. aufkommen muss, sowie möglicherweise die Besitzer von Bestandsimmobilien, deren Wert durch Ausweitung des Angebots sinkt.<sup>25</sup> Dennoch: Anscheinend findet die Lobby bei den Finanzministern der Länder Gehör.

„Äquivalenz“ ist der denkbar ungeeignetste Begriff, um die skizzierten (Wirkungs-) Zusammenhänge zu beschreiben. Damit begründen aber die Schöpfer des Modells „Thüringen“ und vor allem diejenigen des Modells „Süd“ ihren Vorschlag. Das Äquivalenzprinzip geht davon aus, dass derjenige, der von einer Leistung einen Vorteil hat, nach Maßgabe dieses Vorteils über eine entsprechende Abgabe zur Finanzierung dieser Leistung herangezogen wird. Nutzen und Kosten sollen also gerade gekoppelt werden. Das Argument, über Gebäudeflächen und Gebäudewerte würden die Aufwendungen der Kommunen sachgerecht erfasst, ist vor diesem Hintergrund grob irreführend. Die Abhängigkeit der Bodenrente von der Infrastruktur und anderen öffentlichen Leistungen legt nahe, deren Bereitstellungskosten (fixe Kosten) schwerpunktmäßig aus der Bodenrente zu finanzieren. Die Kosten der Bereitstellung der Infrastruktur (Straßen, Leitungssystem etc.) fallen nämlich unabhängig davon an, in welcher Intensität ein Grundstück tatsächlich genutzt wird. Anders verhält es sich mit den Grenzkosten der Nutzung (bzw. den Nutzungsvorteilen): Diese aufzufangen, wäre die Aufgabe entsprechend festzusetzender Gebühren – und hier haben die Kommunen ja hinreichend Spielraum.

Eine effiziente Besteuerung bedeutet schließlich auch, dass der Erhebungsaufwand in einem angemessenen Verhältnis

25 Vgl. D. Lühr, a.a.O., S. 314.

Abbildung 2  
**Unverbundene Grundsteuer**  
 (Boden als Bemessungsgrundlage)



zum Steueraufkommen steht. Die Ermittlung des Verkehrswertes bebauter Grundstücke ist im Massenverfahren nicht ohne Typisierungen durchführbar. Allerdings stellt sich dabei die Frage nach den Grenzen, denn der Gleichheitsgrundsatz darf nicht ohne Not und über Gebühr verletzt werden.<sup>26</sup> Hier sind zunächst vor allem gegenüber dem Modell „Bremen“ Bedenken anzumelden. Allein der Forderung der Rechtsprechung nach einer „wohnwertabhängigen“ Flächenermittlung<sup>27</sup> ist in einem typisierenden Massenverfahren kaum zu entsprechen. Wie sollen gefangene Räume, versetzte Geschosse etc. bemessen werden? Auch das Vorgehen des Modells „Süd“, das sich an der Bruttogrundfläche orientiert, löst das Problem nicht, sondern übergeht es nur. Gerade hinsichtlich der Daueraufgabe der energetischen Sanierung ist zudem in den kommenden Jahren eine Spaltung des Immobilienmarktes in gut und schlecht sanierte Gebäude zu erwarten. Wie soll dem in einem typisierenden Verfahren Rechnung getragen werden? Generell: Wie werden Instandhaltungsrückstände, Baumängel etc. in einem Massenverfahren erfasst? Die in der Machbarkeitsstudie zum Modell „Bremen“ angeführten Einschätzungen bezüglich künftig angestrebter Genauigkeit und Kosteneffizienz blenden die genannten Probleme weitgehend aus; Ähnliches gilt auch für die anderen Modelle.<sup>28</sup>

Doch selbst mit diesem Mangel ist der Kostenvergleich zu einer bodenrichtwert-bezogenen Bemessungsgrundlage niederschmetternd: Die Kosten der Erstbewertung des Grundbesitzes wird im Modell Bremen auf ca. 1,82 Mrd. Euro veranschlagt und der Aufwand für jährliche Aktualisierungen auf rund 220 Mio. Euro geschätzt.<sup>29</sup> Der Aufwand für eine Nachbesserung der bestehenden Unzulänglichkeiten bezüglich der Dichte der Bodenrichtwertermittlung und Richtwertzonen

26 Vgl. K. Tipke, J. Lang: Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, § 4, Rdnr. 132.

27 Vgl. J. Gante: Flächenermittlung und Flächenabweichung, in: Fachdienst Miet- und Wohnungseigentumsrecht, Nr. 20/2008, S. 525 ff.

28 So auch die Einschätzung des GdW, a.a.O., S. 21.

29 Finanzsenatorin Bremen, a.a.O., S. 58.

wurde demgegenüber von verschiedenen Experten um die Jahrtausendwende mit einmalig ca. 10 Mio. DM bzw. 5 Mio. Euro taxiert.<sup>30</sup> Unter Berücksichtigung der Preissteigerung liegt man immer noch im einstelligen Millionenbereich.<sup>31</sup>

### Gerechtigkeit und Akzeptanz

Das oben skizzierte Auseinanderfallen von Nutzen und Kosten bei verbundenen Bemessungsgrundlagen hat nicht nur eine allokative, sondern auch eine verteilungspolitische Dimension. Die vereinfachte Darstellung in Abbildung 1 verdeutlicht, dass bei einer verbundenen Bemessungsgrundlage die Steuer von den Grundstückseigentümern auf die -nutzer überwältigt werden kann. Wird die Immobilie nicht selbst genutzt, tragen die Mieter den Großteil der Steuer (unabhängig von der Frage der Steuerschuldnerschaft). Die Grundstückseigentümer werden hingegen nur gering belastet. In funktionaler Hinsicht trifft die Belastung – unabhängig von den Eigentumsverhältnissen – vor allem die Gebäudenutzer, nicht aber die Bodeneigentümer.

Wird allein der Boden besteuert, ist eine Überwälzung der Steuer auf die Grundstücksnutzer/Mieter nicht möglich (vgl. Abbildung 2). Vielmehr hat der Bodeneigentümer als Nutznießer der öffentlichen Infrastrukturinvestitionen auch die Grundsteuer zu tragen. Weil ein Teil der wertbildenden Bodenrente durch die Steuer abgeschöpft wird, sinkt der Bodenwert im Umfang der Steuer von  $P_1$  auf  $P_3$  ab (anstatt, wie bei der verbundenen Bemessungsgrundlage durch eine Einschränkung des Angebots auf  $P_2$  zu steigen). Allein die aufkommensneutrale Umstellung von der verbundenen auf die unverbundene Bemessungsgrundlage (ohne Ersatz der Gewerbesteuer durch die Grundsteuer) könnte zu einer Absenkung des Bodenwertniveaus um schätzungsweise 10% bis 15% führen.<sup>32</sup>

Anders als bei verbundenen Bemessungsgrundlagen ist bei der Anknüpfung der Steuer an den reinen Bodenwert somit

keine Verteuerung der Grundstücksnutzung zu erwarten – das Gegenteil ist der Fall. Dies ist nicht zuletzt für Nutzer mit geringer Eigenkapitalausstattung von Bedeutung, wie Start-up-Unternehmen, Unternehmen in Ballungsregionen und jungen Familien. Mit Blick auf die Bodenrente ist zudem bedenklich, dass die funktionalen Gebäudenutzer bei verbundener Bemessungsgrundlage zweifach bezahlen: Einerseits in Gestalt der Bodenrenten, die den Grundstückseigentümern zukommen, andererseits über ihre Steuern, die dafür sorgen, dass der Bodenwert steigt, und die somit die ökonomische Grundlage für die Bodenrente bilden.<sup>33</sup> Freilich verteilt sich die Steuerbelastung diffus, so dass die (zu erwartenden) Widerstände gering sind.

Vor diesem Hintergrund sind die verschiedentlich geäußerten „sozialen“ Bedenken bezüglich eines Wechsels hin zu einer unverbundenen Bemessungsgrundlage kaum nachvollziehbar – es liegt hingegen die Vermutung nahe, dass die Politik an geringen Belastungsverschiebungen gegenüber dem Status quo interessiert ist, um einen Konflikt mit der Lobby zu vermeiden. Dabei muss sich eine realistischere Bewertung doch notgedrungen in Belastungsverschiebungen niederschlagen – ansonsten würden die Vorgaben der Rechtsprechung missachtet. Dies trifft in besonderer Weise für das Modell „Süd“ zu, das wegen der Außerachtlassung von Werten die Vorgaben der Rechtsprechung („objektive Leistungsfähigkeit“) vollkommen verfehlt. Die Einhaltung der Aufkommensneutralität ist offenbar politische Vorgabe für die Reformmodelle. Wegen des geringen Umschichtungsvolumens halten sich aber auch die Belastungsverschiebungen in Grenzen, zu denen es kommen muss, wenn die Vorgaben der Rechtsprechung ernst genommen werden. Doch auch diese geringen Verschiebungen könnten durch geeignete Übergangsregelungen abgefedert werden, so dass der Eingriff in die Besitzstände auch bei Einführung einer unverbundenen Bemessungsgrundlage tragbar verlaufen könnte.

### Plädoyer für eine unverbundene, am Bodenwert orientierte Bemessungsgrundlage

Die obige Argumentation knüpft vor allem an die ökonomische Kategorie der Bodenrente an. Dieser Begriff, der in der bodenpolitischen Diskussion der Klassik noch einen zentralen Stellenwert hatte, kommt in der Diskussion der von den Finanzministern eingesetzten Arbeitsgruppe nicht vor. Auch die hier skizzierten Argumentationsmuster hinsichtlich der Auswirkungen verschiedener Konzepte auf Effektivität, Effizienz und Gerechtigkeit wurden nur teilweise reflektiert. Die im Kreise der Finanzminister geführte Diskussion um Reformvorschläge weist also augenscheinlich blinde Flecken auf.

30 K. Bizer, D. Joeris: Zur Eignung der Bodenrichtwerte als Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer, in: Grundstücksmarkt und Grundstückswert 1998, S. 132, 135; M. Hintzsche: Probleme der Bewertung und des Verwaltungsaufwands einer Grundsteuer, in: M. Reidenbach (Hrsg.): Bodenpolitik und Grundsteuer, Difu-Materialien 2/99, Berlin 1999, S. 65. Vgl. ähnlich auch H. Dieterich: Reform der Grundsteuer – Wertbezogene Bemessungsgrundlage, in: H. Dieterich, D. Löh, S. Tomerius (Hrsg.): Jahrbuch für Bodenpolitik 2004, Berlin 2004, S. 55.

31 Statistisches Bundesamt: Preise – Verbraucherpreisindizes für Deutschland – Eilbericht, Wiesbaden 2012 (eigene Berechnungen), [https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/Preise/Verbraucherpreise/VerbraucherpreiseMEPDF/Verbraucherpreise-ME2170700122074.pdf?\\_\\_blob=publicationFile](https://www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/Preise/Verbraucherpreise/VerbraucherpreiseMEPDF/Verbraucherpreise-ME2170700122074.pdf?__blob=publicationFile) (August 2012).

32 Die in Anmerkung 15 dargestellte Formel ist nur die „halbe Wahrheit“, die sich auf den „passiven Kapitalwert“ bezieht. Da Grund und Boden auch als Realoption gesehen werden kann, muss darüber hinaus auch noch der Flexibilitätsvorteil in Rechnung gestellt werden. Die Absenkung würde daher wahrscheinlich geringer als die 15% ausfallen, die bei einem Steuersatz von 0,7% nach der oben angegebenen Formel zu erwarten wären. Vgl. D. Löh, a.a.O.

33 Hinzu kommen gegebenenfalls auch noch die Beiträge zu positiven externen Effekten, die von Agglomerationen ausgehen.

Nach Maßgabe der Kriterien Effektivität, Effizienz und Gerechtigkeit muss das Modell „Süd“ allein schon wegen eklatanter Verstöße gegen die Vorgaben der Rechtsprechung ausscheiden, die ja den Ausgangspunkt der Reformdiskussion bildeten. Die am wenigsten schlechte Variante stellt das Modell Thüringen dar. Sollte der Gesetzgeber das Modell „Bremen“ oder das Modell „Thüringen“ weiterverfolgen, wäre mit Blick auf die siedlungspolitische Steuerungsfunktion (Flächenverbrauch) allerdings wenigstens eine deutliche Anhebung der Steuerbelastung für unbebaute im Vergleich zu bebauten Grundstücken ins Auge zu fassen.<sup>34</sup>

Möglicherweise ergibt es jedoch Sinn, das politische Konzept für eine Grundsteuerreform nicht an maximaler Schadensbegrenzung, sondern an größtmöglicher Nutzenstiftung zu orientieren. Eine unverbundene, am Bodenwert orientierte Bemessungsgrundlage ist diesbezüglich einer verbundenen Bemessungsgrundlage in vielfacher Hinsicht überlegen. Eine unverbundene Bemessungsgrundlage

- führt zu einem hohen und stabilen Mittelaufkommen für die Gemeinden.
- verknüpft den privaten Nutzen (Bodenrente, Bodenwert) des Grundstückseigentümers mit den korrespondierenden Aufwendungen (Infrastruktur, Planung), die ansonsten ausschließlich von der Gemeinschaft getragen werden müssten (Vermeidung von Externalitäten und Stärkung des Äquivalenzprinzips).
- ermutigt zu einer effizienteren Nutzung der Grundstücke, da die Steuer verdient werden muss. Die Gebäudeinstandhaltung und energetische Sanierung wird anders als bei einer verbundenen Bemessungsgrundlage stimuliert, was auch der Bauindustrie Umsätze abseits von mehr Flächenverbrauch ermöglicht.
- führt zu einem mobilen Grundstücksmarkt mit höheren Grundstücksumsätzen, was unter anderem für nach ge-

eigneten Standorten suchende Unternehmen und Privathaushalte von großer Bedeutung ist.

- ist aufgrund des Rückgriffs auf die Bodenrichtwerte äußerst einfach und kostengünstig zu administrieren.
- kann nicht auf Mieter und Pächter überwältigt werden.
- wirkt dämpfend auf die Grundstückswerte.

Mit Blick auf die Diskussion um die ökologische Umgestaltung der Grundsteuer könnte die Bodenwertkomponente durch weitere grundstückbezogene Merkmale ergänzt werden (z.B. Aufnahme einer Flächenkomponente in die Bemessungsgrundlage<sup>35</sup>). Eine andere Möglichkeit, um – angesichts der politisch gewünschten niedrigen Belastung – eine gewisse Lenkungswirkung zu erreichen, stellt die Kombination der Bodenwertsteuer mit einem zonierte Satzungsrecht dar (entsprechend gefordert auch im Modell „Süd“, was positiv zu bewerten ist<sup>36</sup>). Die Anknüpfung der Steuer an die Bodenrichtwerte würde allerdings eine stärkere, bundesweite Vereinheitlichung des Gutachterausschusswesens erfordern – dies betrifft die Stärkung von Qualität wie Finanzausstattung.

Der Versuch, eine Einigung über eine sachdienliche Reform der Grundsteuer zwischen 16 Bundesländern herbeizuführen, kann darauf hinauslaufen, dass am Ende ein sachfremder politischer Kompromiss steht (der freilich selbst dann als politischer Erfolg gefeiert würde). Vor diesem Hintergrund könnte eine Rahmengesetzgebung mit entsprechenden Öffnungsklauseln in einem bundeseinheitlichen Grundsteuergesetz in Erwägung gezogen werden. So könnte die Gesetzgebungskompetenz faktisch auf Länderebene verlagert werden, was unter anderem mit wettbewerbsföderalistischen Argumenten auch gut begründbar wäre.

35 Vgl. U. Kriese: Wie Kommunen Boden gut machen, in: Politische Ökologie, Nr. 123/2010, S. 71-72.

36 Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, a.a.O., Punkt 10.1.

34 Vgl. D. Lühr, a.a.O., S. 325 ff.

#### Title: Property Tax Reform – a Discussion of the Working Group of the Ministries of Finance

**Abstract:** Currently, property tax reform is again on the political agenda in Germany. A working group of the ministries of finance of the German states has shortlisted three proposals, whose tax bases comprise land as well as the existing building. Apparently, the previous discussion on property tax reform was widely ignored. In order to meet the requirements of the law, a compound tax base requires expensive assessments. Moreover, it discourages the efficient use of sites and encourages owners to pass on the tax to tenants. It causes a decoupling of the benefits and costs of land-use. A tax based on site value might avoid all these aberrations. It is strange that this alternative is not taken into consideration more carefully.

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