

Dirk Löhrl

Ein neues Modell zur Grundsteuerreform: die ewige Wiederkehr des Gleichen

Schon 2008 monierte der Bundesfinanzhof die Vorschriften über die Einheitsbewertung, auf deren Basis die Grundsteuer berechnet wird. Mittlerweile gibt es einen Gesetzentwurf, der bemüht ist, dem Gleichheitssatz des Grundgesetzes besser zu entsprechen. Dirk Löhrl stellt die Konsequenzen des Modells der Arbeitsgruppe der Länderfinanzminister vor. Es bezieht neben dem Boden- auch den Gebäudewert in die Berechnungsbasis mit ein. Der Autor beurteilt das Ländermodell vor dem Hintergrund einer reinen bodenwertbasierten Steuer.

Es kommt Bewegung in die Grundsteuerdebatte. Schon seit 2010 beschäftigte sich eine Arbeitsgruppe der Länderfinanzminister mit einer Reform der Grundsteuer. Nun wurde endlich am 3. Juni 2016 ein Entwurf vorgelegt. Es drängt die Zeit. Denn der Bundesfinanzhof hält die Vorschriften über die Einheitsbewertung ab dem Bewertungsstichtag 1. Januar 2008 gemäß der Vorlagebeschlüsse vom 22. Oktober 2014 sowie vom 17. Dezember 2014 für verfassungswidrig.¹ Die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Januar 1964 führte hinsichtlich der Einheitsbewertung zu Folgen, die mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Artikel 3 Abs. 1 des Grundgesetzes nicht mehr vereinbar seien. Würde sich das Bundesverfassungsgericht dem Bundesfinanzhof anschließen, drohte eine Aussetzung der Grundsteuer, die mit rund 13 Mrd. Euro die dritt wichtigste Einnahmequelle der Kommunen darstellt.

Das Modell der Arbeitsgruppe der Länderfinanzminister (nachfolgend: LFM-Modell) wurde gegen die Stimmen von Bayern und Hamburg verabschiedet.² Die Länder Hessen und Niedersachsen haben am 23. September 2016 eine Bundesratsinitiative für eine umfassende Reform der Grund-

steuer auf den Weg gebracht.³ Die Länderfinanzminister gehen davon aus, dass Bundesregierung und Bundestag eine zügige Umsetzung der Reform unterstützen. In einem ersten Schritt soll die Bewertung von Grundstücken sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben aktualisiert werden. Die betreffenden Maßnahmen richten sich zunächst schwerpunktmäßig auf das Bewertungsgesetz. Eine Reform des Grundsteuergesetzes soll folgen.

Nachfolgend wird das LFM-Modell anhand des Entwurfs eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes samt Begründung (E-BewG)⁴, des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (E-GG), Artikel 105⁵ sowie einem bislang unveröffentlichtem erläuternden Hintergrundpapier (Stand: 6.4.2016)⁶ diskutiert, das dem Verfasser dieses Beitrags vorliegt. Als Bezugsmodell für die Beurteilung dient dabei die Bodenwertsteuer, die als Gegenmodell wiederholt an die Länderfinanzminister herangetragen wurde, ohne dass sich diese bisher auf die Diskussion eingelassen hätten.⁷ Dies, obwohl die maßgebliche Initiative „Grundsteuer: Zeitgemäß!“ unter anderem vom NABU, dem BUND, dem Mieterbund und dem IW Köln unterstützt wird. Bei der Bodenwertsteuer werden einfach kommunale Steu-

1 Bundesfinanzhof vom 17.12.2014 – II R 14/13, DStRE 2015, S. 600; Bundesfinanzhof vom 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl II 2014, S. 597.

2 Finanzministerkonferenz (FMK): Reform der Grundsteuer – Jahreskonferenz 2016 der Finanzministerinnen und Finanzminister der Länder in Neuruppin, Pressemitteilung vom 3.6.2016.

3 Hessisches Ministerium der Finanzen: Gerecht und verlässlich – Hessen und Niedersachsen stellen Bundesratsinitiative zur Reform der Grundsteuer vor, Pressemitteilung vom 22.7.2016, <https://finanzen.hessen.de/presse/pressemitteilung/gerecht-und-verlaesslich> (23.7.2016).

4 Finanzministerkonferenz (FMK): Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, 22.7.2016, https://finanzen.hessen.de/sites/default/files/media/hmdf/gesetzesantrag_entwurf_eines_zweiten_gesetzes_zur_aend_des_bewg.pdf (23.7.2016).

5 Finanzministerkonferenz (FMK): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 105), 22.7.2016, https://finanzen.hessen.de/sites/default/files/media/hmdf/gesetzesantrag_entwurf_aenderung_gg.pdf (23.7.2016).

6 Finanzministerkonferenz (FMK): Reform der Grundsteuer – angepasstes, beschlussfähiges Gesamtmodell, Stand: 6.4.2016.

7 Website: <http://www.grundsteuerreform.net> (23.7.2016).

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

ersätze auf die Bodenrichtwerte (§ 196 BauGB) angelegt, die über das Gutachterausschusswesen schon flächendeckend verfügbar sind.

Das Modell der Länderfinanzminister

Nach Aussage der Länderfinanzminister sind ungefähr 35 Mio. wirtschaftliche Einheiten im Zuge der Reform neu zu bewerten.⁸ Dies soll zum Stichtag 1. Januar 2022 in den darauffolgenden Jahren geschehen. Danach sollen sie turnusmäßig fortgeschrieben werden. Das bisherige dreistufige Verfahren der Steuerfestsetzung soll beibehalten werden: Zunächst wird ein Grundsteuerwert berechnet, der an die Stelle des bisherigen Einheitswerts tritt. Durch Multiplikation des Grundsteuerwerts mit einer (landesspezifischen)⁹ Steuermesszahl ergibt sich auf der zweiten Stufe der Grundsteuermessbetrag. Durch Anwendung eines Grundsteuerhebesatzes auf den Grundsteuermessbetrag gelangt man zur Grundsteuer, wobei den Kommunen weiterhin ein Hebesatzrecht zusteht.

Im neuen Bewertungsrecht sollen nur noch zwei Arten von Vermögen unterschieden werden: Grundvermögen sowie land- und forstwirtschaftliches Vermögen. Diese werden über zwei verschiedene Bewertungsverfahren erfasst; die Werte fließen daran anknüpfend in zwei verschiedene Grundsteuerarten ein. Die bisherige Aufteilung in drei Vermögensarten (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsvermögen), wie sie der geltende § 18 BewG vorsieht, würde damit aufgegeben. Klarstellend wird normiert, dass Betriebsgrundstücke einer der oben genannten Vermögensarten zuzuordnen sind. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich nur auf Grundvermögen (§ 227 E-BewG).

Für das Grundvermögen ist das Bewertungsziel der sogenannte „Kostenwert“ (§ 230 E-BewG). Zur Ermittlung des Kostenwerts wird der Grund und Boden mit dem Bodenrichtwert angesetzt und die maßgebliche Fläche des Gebäudes mit pauschalen Herstellungskosten multipliziert (§§ 235-236 E-BewG). Diese Pauschalherstellungskosten wurden für verschiedene Gebäudearten und Baujahrguppen aus Werten abgeleitet, die im Bereich der Erbschaft- und schenkungsteuerlichen Grundbesitzbewertung Verwendung finden. Die altersbedingte Wertminderung des Gebäudes wird durch einen Abschlag berücksichtigt. Zur Abbildung der laufenden Instandsetzung von genutzten Objekten wird ein Mindestwert von 30% des Gebäudewerts angesetzt, sodass bei älteren Gebäuden auf die Angabe des genauen Baujahrs

8 Finanzministerkonferenz (FMK): E-BewG, a.a.O., Begründung, S. 37.
 9 Finanzministerkonferenz (FMK): E-GG, a.a.O., Art. 1 Nr. 2 (zur Änderung des Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG).

Tabelle 1
 Bewertungsbeispiel

Fläche 500 qm	x	Bodenrichtwert 250 Euro/qm	=	Bodenwert- komponente 125 000 Euro
Brutto- Grundfläche 300 qm	x	Pauschal- herstellungskosten 730 Euro/qm	=	219 000 Euro
Alter: 44		Lebensdauer laut Anlage 22 (n.F.): 70		(max. 70%)
Wert- minderung		62,86%		-137 664 Euro
Gebäudewertkomponente				81 336 Euro
Grundsteuerwert				206 336 Euro

Anmerkung: Einfamilienhaus freistehend, Erdgeschoss, Dachgeschoss voll ausgebaut, kein Kellergeschoss, kein Flachdach oder flach geneigtes Dach, Baujahr 1978 s.o.

Quelle: eigene Darstellung, angelehnt an Finanzministerkonferenz (FMK): Reform der Grundsteuer – angepasstes, beschlussfähiges Gesamtmodell, Stand: 6.4.2016, S. 5.

verzichtet werden kann.¹⁰ Die Bruttogrundfläche entspricht im Wesentlichen dem Produkt aus überbauter Fläche und der Zahl der Geschosse (inklusive Keller). Die Berechnung soll durch automatisiert abrufbare Daten des Liegenschaftskatasters unterstützt werden.¹¹ Die Finanzministerkonferenz gibt im Hintergrundpapier ein Bewertungsbeispiel, das in Tabelle 1 auszugsweise wiedergegeben wird.¹²

Exemplarische Darstellung des Modells

Nachfolgend wird zunächst ein konkretes Bewertungsbeispiel dargestellt. Hieran werden die Auswirkungen des neuen Modells auf die rechtliche Haltbarkeit und die sozialökonomischen Wirkungen untersucht. Das Beispiel beschränkt sich auf den Bereich Wohnen und

- stellt dabei einerseits ein tatsächlich existierendes freistehendes Einfamilienhaus einer tatsächlich existierenden vermieteten Geschosswohnung in jeweils zentralen Lagen gegenüber;
- nimmt an, dass sich dieselben Immobilien in der Peripherie befinden, die sich durch wesentlich geringere Bodenwerte auszeichnet;
- vergleicht fiktive Neubauten mit den tatsächlichen Bestandsbauten.

10 Finanzministerkonferenz (FMK): Reform der Grundsteuer, a.a.O., S. 9.
 11 Ebenda, S. 8.

12 Ebenda, S. 5; vgl. auch das leicht modifizierte Beispiel in Finanzministerkonferenz (FMK): E-BewG, a.a.O., S. 68.

Tabelle 2
Wesentliche Rahmendaten zu den
Bewertungsbeispielen

Wesentliche Rahmendaten	Einfamilienhaus, unterkellert, Bungalow (Selbstnutzung)		Apartmentwohnung (vermietet)	
	Nutzungs- dauer	Restnut- zungs- dauer	Nutzungs- dauer	Restnut- zungs- dauer
Verkehrswert- ermittlung ¹ (vereinfacht laut ImmoWertV)	Primäres Verfahren: Sachwert (Sachwertrichtlinie 2012)		Primäres Verfahren: Ertragswert (Ertragswertrichtlinie 2015)	
Nutzungsdauer	80 Jahre	40 Jahre	80 Jahre	40 Jahre
	80 Jahre	79 Jahre	80 Jahre	79 Jahre
Gebäude: Fläche	Bruttogrundfläche: 314,0 qm		Bruttogrundfläche: 116,3 qm Wohnfläche: 75,0 qm	
Herstellungskosten bzw. Netto- kaltmiete	Normalherstellungskosten (NHK) 2010 (Sachwertverfahren)		Nettokaltmiete (Ertragswert)	
	695 Euro/qm		Zentrum 5,30 Euro/ qm	Peripherie 4,00 Euro/ qm
			Zentrum 7,50 Euro/ qm	Peripherie 5,30 Euro/ qm
Bodenrichtwert	Zentrum	Peripherie	Zentrum	Peripherie
	150 Euro/ qm	50 Euro/qm	150 Euro/ qm	50 Euro/ qm
Grundstücks- größe	730 qm	1095 qm	100 qm (anteilig)	125 qm (anteilig)
Marktanpassung	Sachwertfaktor (Bezug: Normalherstellungskosten 2010)		Liegenschaftszinssatz	
	Zentrum	Peripherie	Zentrum	Peripherie
	0,91	0,82	3,2%	
	0,82	0,68	3,6%	
Pauschalherstel- lungskosten (Anl. 36 E-BewG)	735 Euro/qm		680 Euro/qm	
	1020 Euro/qm		935 Euro/qm	

¹ Für die rechtlichen Bewertungsgrundlagen vgl. Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit, [http://www.bmub.bund.de/themen/stadt-wohnen/staedtebaurecht/wertermittlungsrichtlinien/#\(23.7.2016\)](http://www.bmub.bund.de/themen/stadt-wohnen/staedtebaurecht/wertermittlungsrichtlinien/#(23.7.2016)).

Quelle: eigene Darstellung.

Die Daten sind von Immobilien aus einer wirtschaftlich gut situierten westdeutschen Kleinstadt (ca. 30 000 Einwohner) abgeleitet. Für die in den Tabellen 2 und 3 gekennzeichneten Bestandsimmobilien lagen Einheits- und Verkehrswerte vor. Für die fiktiven Gebäude mussten diese nachgebildet

werden. Schon aufgrund der Bewertungsunsicherheiten und Streitanzichtigkeit der Einheitswerte bedarf das vorliegende Ergebnis noch weiterer Überprüfung. Das Bewertungsbeispiel deutet auf vier kritische Bewertungsparameter im LFM-Modell hin:¹³

- Am problematischsten dürfte der fehlende Marktanpassungsfaktor (Sachwertfaktor) sein. Bei der Verkehrswertermittlung wird dieser auf den vorläufigen Sachwert angelegt (§§ 14 Abs. 2 Nr. 1, 21 ImmoWertV). Durch diese Unterlassung entstehen Probleme hinsichtlich Niveau und Struktur der „Kostenwerte“. Im Beispielsfall (blau unterlegte Felder in Tabelle 3) bewegen sich die steuerlichen Kostenwerte zwischen 61% (Apartment/Zentrum/Altbau) und 181% (Einfamilienhaus/Peripherie/Neubau) der Verkehrswerte. Dieses Problem hätte allenfalls durch – ähnlich wie beim Erbschaft- und Schenkungsteuerlichen Bedarfswert – typisierte Marktanpassungsfaktoren entschärft werden können. Die Landesgrundstücksmarktberichte könnten die entsprechenden Vorgaben liefern. Klar ist jedoch auch, dass dann das Bewertungsverfahren noch komplexer und langwieriger würde. Die Finanzminister verzichteten daher offenbar bewusst – aus Gründen der Vereinfachung des „Kostenwertmodells“ – und weil gar kein typisierter Verkehrswert angestrebt wird – darauf, die Marktanpassungsfaktoren einzubeziehen.¹⁴
- Die Pauschalherstellungskosten werden entsprechend der Unterteilung der Regelherstellungskosten in Standardstufen differenziert. Dabei wird die Einordnung anhand der Baujahre in drei Gruppen durchgeführt, zumal bei neueren Gebäuden ein höherer Standard unterstellt wird. Das Bewertungsbeispiel illustriert jedoch, dass – vor allem vor dem Hintergrund der fehlenden Marktanpassungsfaktoren – besonders bei Neubauten und in der Peripherie erhebliche Abweichungen vom Verkehrswert auftreten können. Andererseits werden durch das Modell z.B. Fälle nicht erfasst, in denen beispielsweise ein Eigentümer eine umfassende Sanierung vornimmt. Bei der Verkehrswertermittlung würde sich eine solche in einer deutlichen Werterhöhung niederschlagen (der Eigentümer könnte in der Regel auch eine höhere Miete erzielen). Gegebenenfalls würde dabei sogar ein fiktives neues Baujahr angesetzt. Natürlich könnten auch diese Aspekte in der Bewertung berücksichtigt werden – allerdings wäre das Verfahren dann ebenfalls komplizierter und teurer.

¹³ Vgl. D. Löhr: Beschlussmodell der Länderfinanzminister zur Grundsteuerreform: Der große Wurf?, in: DStR Deutsches Steuerrecht, 2016, H. 27, S. 1497-1503.

¹⁴ Finanzministerkonferenz (FMK): Reform der Grundsteuer, a.a.O., S. 4.

Tabelle 3
Übersicht der Bewertungsergebnisse

Angaben gerundet in 1000 Euro

	Einfamilienhaus				Geschosswohnungsbau			
	Zentrum		Peripherie		Zentrum		Peripherie	
	Altbau	Neubau	Altbau	Neubau	Altbau	Neubau	Altbau	Neubau
Vorläufiger Sachwert (Verkehrswert)	235 ^a	357	180	302	81 ^a	146	72	137
Nachrichtlich: Marktanpassung in %	0,91	0,82	0,82	0,68	1,10	0,97	0,88	0,73
Verkehrswert	214 ^a	293	148	205	90 ^a	142	64	101
Steuerwert	225	426	170	371	55	122	46	114
Nachrichtlich: in % des Verkehrswerts	105	146	115	181	61	86	72	113
Einheitswert	21 ^a	31	16	27	13 ^a	23	11	21
Nachrichtlich: in % des Verkehrswerts	10	11	11	13	12	16	18	21

^a Werte durch Steuerbescheide oder Grundstücksbewertungen/Kauffälle gesichert.

Quelle: eigene Berechnungen, in Anlehnung an D. Löhr: Zum neuen Grundsteuer-Reformmodell der Länderfinanzminister – gerecht und verlässlich?, in: BB Betriebs-Berater, 2016, H. 35, S. 2076 (Tabelle 2).

- Aus der beispielhaften Bewertung geht die Relevanz eines weiteren Problems nicht unmittelbar hervor, das aber keineswegs unterschätzt werden darf: Dieselbe Bruttogrundfläche kann mit vollkommen unterschiedlichen Wohnwerten einhergehen; der Maßstab der Leistungsfähigkeit erfordert aber eigentlich eine wohnwertbezogene Flächenberechnung. So wird gerade in ländlichen Regionen oft je nach Kassenlage der Haushalte an bestehende Gebäude angebaut oder es werden diese aufgestockt. Die Architektur ist dabei oft nur dürrt aufeinander abgestimmt. Gefangene Räume, versetzte Geschosse sind keine Seltenheit. Auch Altbauten in urbanen Gegenden weisen oft ebenfalls eine Architektur auf, die den heutigen Ansprüchen nicht mehr genügt. Eine wohnwertbezogene Ermittlung der Flächen ist aber im Rahmen der steuerlichen Typisierung nicht durchführbar.
- Auch andere bei der Verkehrswertermittlung im Einzelfall bedeutsame Korrekturen (wie besondere objektspezifische Grundstücksmerkmale bzw. Ansätze für Baumängel oder Bauschäden) sind im steuerlichen Kostenwert nicht vorgesehen.

Die obigen Beispiele illustrieren, dass die Nichtberücksichtigung von individuellen Ausstattungs- oder Ausbaumerkmale, von Modernisierungen und vor allem von Marktanpassungsfaktoren systematische Bewertungsverzerrungen erzeugt und eine Typisierung bei der Immobilienbewertung schnell an ihre Grenzen führen kann. Diese Bewertungsprobleme sind aber allein der Gebäude- und nicht der Bodenwertkomponente zuzurechnen. Bei einer Bodenwertsteuer würden die genannten Probleme vermieden.

Rechtliche Haltbarkeit

Vier rechtliche Problemkomplexe ergeben sich:

1. Der Bundesfinanzhof sieht nicht so sehr die Strukturbrüche in der Bewertung zwischen verschiedenen Kommunen als problematisch an, da durch unterschiedliche Hebesätze (und, auf Länderebene angedacht: durch unterschiedliche Messzahlen) ein Ausgleich stattfinden kann. Problematisch sind hingegen Inkonsistenzen innerhalb derselben Kommune.¹⁵ Tabelle 3 (Zeile: Steuerwert in % des Verkehrswerts) macht deutlich, dass – gemessen am Verkehrswert der Immobilie – die Peripherie höher als zentrale Lagen, der Neubau vergleichsweise höher als der Altbau und Einfamilienhäuser höher als Mietwohnungen belastet werden. Bei einer Bodenwertsteuer würden, da unmittelbar an den Verkehrswerten orientiert, diese Inkonsistenzen nicht auftreten.
2. Zudem fordert der Bundesfinanzhof eine Orientierung am gemeinen Wert bzw. Verkehrswert ein, um den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG gerecht zu werden.¹⁶ Die Finanzminister lösen sich mit ihrem Kostenwert jedoch ausdrücklich von dieser Vorgabe; der „Kostenwert“ soll stattdessen in typisierter Weise den Investitionsaufwand abbilden und als Indikator für die durch das Grundstück vermittelte Leistungskraft dienen.¹⁷ Lediglich die Bodenkomponente entspricht insofern den Vorgaben des Bundesfinanzhofs.

¹⁵ Bundesfinanzhof vom 22.10.2014 – II R 16/13, a.a.O., Rz. 62.

¹⁶ Ebenda, Rz. 61.

¹⁷ Finanzministerkonferenz (FMK): Reform der Grundsteuer, a.a.O., S. 4.

Zumal sich der Kostenwert vom Verkehrswert löst, ist auch keine „Escape-Klausel“ vorgesehen (Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts durch den Steuerpflichtigen).

3. Damit zusammenhängend beruft sich der Bundesfinanzhof auf die Leistungsfähigkeit der Immobilie als Rechtfertigungsgrund für die Grundsteuer. Dem folgt die Begründung des Gesetzentwurfs.¹⁸ Ist diese Begründung aber beim „Kostenwert“ stichhaltig? Schon der Begriff „Kostenwert“ ist in sich widersprüchlich. Kosten sind nun einmal keine Werte. Werte ergeben sich aus dem zukünftigen Nutzen (einer Immobilie). Und nicht die Kosten (der Vergangenheit), sondern nur die empfangenen Nutzen in Gegenwart und Zukunft sagen etwas über die Leistungsfähigkeit eines Objektes aus. Es erschiene beispielsweise reichlich absurd, bei Ertragsteuern die Leistungsfähigkeit anhand der Höhe der Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu bemessen. In der Verkehrswertermittlung wird die Brücke zwischen Kosten und Werten durch den Marktanpassungsfaktor geschlagen; beim Kostenwert ist eine solche Brücke nicht vorgesehen. Die Gebäudekosten können keinen Anhalt für die objektive Leistungsfähigkeit darstellen. Allenfalls könnte der Grundsatz der Leistungsfähigkeit die Bodenwertkomponente rechtfertigen.
4. Schließlich können allerdings – insbesondere mit Blick auf das verfassungsmäßige Gebot der Folgerichtigkeit (Systemstimmigkeit)¹⁹ – Zweifel aufkommen, ob wirklich die (objektive) Leistungsfähigkeit, oder nicht vielmehr das Äquivalenzprinzip ein sachgerechter Rechtfertigungsgrund für die Grundsteuer ist, wenngleich dieser immer weiter in den Hintergrund gerät. Die Anwendung derselben Maßstäbe wie bei anderen Vermögensgegenständen verbietet sich insbesondere bei Grund und Boden, da Boden zugunsten des privaten Eigentümers vor allem durch externe Effekte in Wert gesetzt wird. Nach Alfred Marshall²⁰ sind hierbei nicht nur die Umstände der Natur (Ausblick etc.) zu berücksichtigen, sondern auch Leistungen der Nachbarschaft (z.B. gepflegte Gärten) und – allen voran – die öffentlichen Leistungen (Infrastruktur etc.).²¹ Wenn aber die über die Bodenkomponente vermittelte Leistungsfähigkeit sich am Wert (= abdiskontierter zukünftiger Nettonutzen) bemisst, der Wert aber wiederum vor allem durch gemeinschaftliche und öffentliche Leistun-

gen zustande kommt: Wäre es dann nicht logisch, gleich den Konnex zwischen Grundstückswert und öffentlichen Leistungen als Rechtfertigungsgrund heranzuziehen, also das Äquivalenzprinzip? Die Grundsteuer nimmt insoweit im Reigen der diversen Steuerarten eine Sonderrolle ein.²² Über das Äquivalenzprinzip ist jedoch nur die Besteuerung der durch die Gemeinschaft geschaffenen Werte zu rechtfertigen; dies ist der Grund und Boden, nicht aber das aufstehende Gebäude.

Gemessen an den vom Bundesfinanzhof vorgegebenen Kriterien für die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer ist der „Kostenwert“ höchst fragwürdig, vor allem hinsichtlich des Gebäudebestandteils. Er kann auch nicht durch den Leistungsfähigkeitsgrundsatz gerechtfertigt werden.

Sozialökonomische Wirkungsanalyse

Die beispielhaft untersuchten Immobilientypen korrelieren mit unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen. So werden Geschosswohnungen überwiegend als Mietwohnungen genutzt; man findet sie verstärkt in zentraleren Lagen vor. Selbstgenutztes Wohneigentum ist hingegen sehr häufig in der Form des Ein- und Zweifamilienhauses anzutreffen (die Selbstnutzungsrate bei Einfamilienhäusern liegt bei 88%); sie sind eher in der Peripherie verortet. Mehr als die Hälfte der Wohneinheiten in Deutschland sind Geschosswohnungen, während Wohnungen in Ein- und Zweifamilienhäusern die Minderheit darstellen. Der Anteil der Mieterhaushalte in Deutschland beträgt ca. 52%, wobei in Regionen mit höherer Siedlungsdichte die Wohneigentumsquote geringer ist als im Durchschnitt.²³

Im Mittelpunkt der weiteren Untersuchungen stehen – im Sinne der verfassungsmäßigen Vorgaben – die intrakommunalen Belastungsverschiebungen. Anders als in der oben vorgenommenen rechtlichen Analyse, die sich auf die Verkehrswerte bezog, werden die Belastungsverschiebungen mit Bezug auf die heutigen Einheitswerte ermittelt. Dies geschieht mit Blick auf die ökologischen/siedlungspolitischen, wirtschaftlichen und sozialen Implikationen der Belastungsverschiebungen. Dies können großräumige, auf statistischen Daten basierende Belastungsanalysen²⁴ nur sehr beschränkt leisten, da die interkommunalen Belastungsverschiebungen durch

18 Finanzministerkonferenz (FMK): E-BewG, a.a.O., S. 38-39 und S. 67.

19 S. Bulla: Das Verfassungsprinzip der Folgerichtigkeit und seine Auswirkungen auf die Grundrechtsdogmatik, in: Zeitschrift für das Juristische Studium (ZJS), 1. Jg. (2008), Nr. 6, S. 585-596.

20 A. Marshall: Principles of Economics, 8. Aufl., London 1947, S. 794-804; M. Gaffney: Land as a Distinctive Factor of Production, in: N. Tideman (Hrsg.): Land and Taxation, London 1994, S. 50.

21 An dieser Betrachtung ändert nichts, dass der Bodeneigentümer möglicherweise einmal einen Kaufpreis (der nichts mehr mit den aktuellen Bodenwerten zu tun haben muss) an einen privaten Verkäufer bezahlt hat.

22 Vgl. R. Henger, T. Schaefer: Mehr Boden für die Grundsteuer, IW Policy Paper, Köln 2015, S. 21, <http://www.iwkoeln.de/studien/iw-policy-papers/beitrag/ralph-henger-thilo-schaefer-mehr-boden-fuer-die-grundsteuer-247476>, S. 13 f. (23.7.2016).

23 R. Kaltenbrunner, M. Waltersbacher: Besonderheiten und Perspektiven der Wohnsituation in Deutschland, in: Aus Politik und Zeitgeschichte (APuZ), Beilage zur Wochenzeitung „Das Parlament“, Nr. 20-21/2014, S. 5-6.

24 Vgl. R. Henger, T. Schaefer, a.a.O.; G. Färber, M. Salm, S. Hengstwerth: Grundsteuerreform in Deutschland: eine unendliche Geschichte?, in: Wirtschaftsdienst, 94. Jg. (2014), H. 10, S. 740-747.

Anpassungen der Hebesätze abgedeckt werden können. Derartige großräumige Belastungsanalysen sind daher vor allem mit Blick auf die Stellung der Kommunen im Finanzausgleich sinnvoll. Ausdrücklich sei jedoch noch einmal darauf hingewiesen, dass die nachfolgenden Aussagen anhand eines typischen Beispielsfalls abgeleitet wurden und noch der Bekräftigung durch weitere Studien bedürfen:

- Systematische Belastungsverschiebungen zwischen Zentrum und Peripherie beim selben Immobilitypus sind im Beispielsfall nicht zu erkennen. Zentrale Lagen werden in ähnlicher Weise wie bei den Einheitswerten relativ stärker belastet (bei Geschosswohnungen im Bestand beispielsweise um das 1,2-Fache). Insoweit sind keine unmittelbaren siedlungspolitischen mit daraus erwachsenden ökologischen Auswirkungen des LFM-Modells ersichtlich. Eine Bodenwertsteuer würde hingegen – bezogen auf die Wohneinheit – zu einer deutlich höheren Belastung zentraler Lagen führen (vgl. Tabelle 4).
- Es ergeben sich jedoch deutliche Belastungsverschiebungen zulasten von Neubauten (vor allem in der Peripherie). Die neu errichtete Geschosswohnung im Beispielsfall wird in der zentralen Lage mehr als doppelt so hoch belastet (Faktor 2,2) wie die Wohnung im Bestandsbau. Ein wesentlicher Stimulus für den Wohnungsbau ist insoweit nicht zu erwarten. Eine Bodenwertsteuer würde hingegen Neu- und Bestandsimmobilien in gleicher Weise belasten (vgl. Tabelle 4).
- Einfamilienhäuser werden relativ zur Wohneinheit in Geschosswohnungen stärker belastet. Dies gilt vor allem für die (selteneren) zentralen Lagen.²⁵ Bei Altbauten beträgt der relative Steuerwert in zentralen Lagen das 4,1-Fache, wogegen bei den Einheitswerten die Belastung nur um das 1,6-Fache höher ist. Eine Bodenwertsteuer würde allerdings eine noch wesentlich stärkere Belastungsverschiebung als das LFM-Modell bewirken (vgl. Tabelle 4).

Verglichen mit dem Status quo (Einheitswerte) werden Neubauten relativ stärker als Altbauten und (selbst genutzte) Einfamilienhäuser stärker als Geschosswohnungen (Miete) belastet. Diese Ergebnisse sind jedoch vor allem mit Blick auf Mietwohnungen in Geschossbauweise zu modifizieren, die insbesondere für zentrale Lagen typisch sind: Die Entlastungswirkungen für diesen Typus erscheinen mit Blick auf

²⁵ Die vergleichsweise höhere Belastung von Einfamilienhäusern erscheint zunächst kontraintuitiv. Einfamilienhäuser nehmen allerdings durchschnittlich eine größere Fläche in Anspruch als eine Wohneinheit in einem Mehrfamilienhaus; damit geht auch ein höherer Kapitaleinsatz einher. Beim Einfamilienhaus ist zudem die „Dämpfung“ des vorläufigen Sachwertes durch den Marktanpassungsfaktor wie das Verhältnis von Steuerwert zu Verkehrswert regelmäßig höher als bei Geschosswohnungen.

Tabelle 4
Relative Belastung

Zentrum versus Peripherie				
	Bestand		Neubau	
	Einfamilienhaus	Geschosswohnung	Einfamilienhaus	Geschosswohnung
Steuerwerte	1,3	1,2	1,1	1,1
Einheitswerte	1,3	1,1	1,2	1,1
Bodenwerte	2,0	2,4	2,0	2,4
Neubau versus Bestand				
	Zentrum		Peripherie	
	Einfamilienhaus	Geschosswohnung	Einfamilienhaus	Geschosswohnung
Steuerwerte	1,9	2,2	2,2	2,5
Einheitswerte	1,5	1,8	1,7	1,9
Bodenwerte	1,0	1,0	1,0	1,0
Einfamilienhaus versus Geschosswohnungen				
	Bestand		Neubau	
	Zentrum	Peripherie	Peripherie	Peripherie
Steuerwerte	4,1	3,7	3,5	3,3
Einheitswerte	1,6	1,4	1,4	1,2
Bodenwerte	7,3	8,8	7,3	8,8

Quelle: eigene Darstellung.

soziale und ökologische/siedlungspolitische Zielsetzungen auf den ersten Blick positiv. Die Entlastung bedeutet, dass ein geringerer Steuerbetrag als gegenwärtig auf die Mieter überwältigt wird. Gerade in zentralen Lagen mit vergleichsweise angespannter Wohnungsmarktsituation werden die Vermieter dieses Plus aber nicht den Mietern über eine Mietminderung überlassen, sondern über höhere Nettokaltmieten wieder „einsammeln“. Die höheren Nettokaltmieten dürften sich im Übrigen auch in höheren Immobilienwerten kapitalisieren, sodass auch die Preise von Geschosswohnungen in zentralen Lagen anziehen. Mangels verfügbarer Flächen in zentralen Lagen und aufgrund der steuerlichen Sanktionierung von Neubauten dürfte es sich hierbei nicht nur um ein vorübergehendes Phänomen handeln. Zudem ist im LFM-Entwurf der Löwenanteil der Steuerbelastung dem Gebäudeanteil zuzurechnen. Bezüglich des Gebäudes besteht – anders als bei Grund und Boden – eine gewisse Angebotselastizität. Längerfristig dürfte daher ein erheblicher Teil der noch verbleibenden Steuerbelastung auf die Mieter überwältigt werden. Längerfristig profitieren von den Entlastungen also nicht die Mieter, sondern die Eigentümer der Mietwohnungen. Bei selbst genutztem Wohneigentum (Einfamilienhäuser), das vor allem die Peripherie dominiert, ist hingegen die Mehrbelastung infolge der Reform definitiv. Dies wird im Übrigen auch die Werte der betreffenden Immobilien bis auf Weiteres dämpfen.

Hält man dem LFM-Modell die Bodenwertsteuer (als Sollertragsteuer) entgegen, so ergibt sich gegenüber dem Status quo und dem LFM-Modell eine deutlich höhere Belastung der Zentren. Dabei senkt sie – anders als das LFM-Modell – aber das Bodenpreinsniveau ab, weil sie Teile der Bodenerträge an die Kommune umleitet. Speziell in den Zentren ermöglicht dies Investitionen in (Wohn-)Gebäude mit geringerem Eigenkapitaleinsatz. Schließlich entfaltet eine Bodenwertsteuer gerade in zentralen Lagen auch höhere Mobilisierungseffekte auf den Boden als das LFM-Modell. Diese sind bedeutsam, da Grund und Boden für die städtebauliche Entwicklung der Engpassfaktor schlechthin ist. Die Bodenwertsteuer bewirkt auch bei Neubauten gegenüber Altbauten im Status quo (Einheitswerte) eine weitergehende Entlastung; die Bauwirtschaft würde also stimuliert. Die Verteilungswirkung ist – vor allem bei Geschosswohnungen in zentralen Lagen – hingegen weniger eindeutig: Einerseits würde der in zentralen Lagen dominierende Geschosswohnungsbau gegenüber Einfamilienhäusern noch stärker entlastet als durch das LFM-Modell. Entsprechend stark würden auch hier langfristig die Vermieter über den oben beschriebenen Mechanismus von der Belastungsverschiebung profitieren. Andererseits würden zentrale Lagen generell wesentlich höher als im LFM-Modell belastet werden. Anders als beim LFM-Modell kann dabei die verbleibende Steuer wegen der geringen Angebotselastizität von Grund und Boden kaum auf die Mieter überwältzt werden. Über den Nettoeffekt vor allem für Geschosswohnungen in zentralen Lagen kann daher in generalisierender Weise keine valide Aussage getroffen werden.

Zu beachten ist allerdings, dass die Reform der Grundsteuer im Bundesdurchschnitt aufkommensneutral sein soll, wenn gleich Zweifel daran bestehen, ob dies auch wirklich gelingt. Insbesondere wird ein „Tax Shift“ beispielsweise von der Gewerbe- hin zur Grundsteuer bislang nicht in Erwägung gezogen. In den obigen Beispielfällen liegt die derzeitige jährliche Belastung mit Grundsteuer bei rund 0,1% des Verkehrswerts; der Anteil der Grundsteuern am gesamten Steueraufkommen machte 2015 knapp 2% aus.²⁶ Die Effekte aus dem Vergleich der beiden Besteuerungsmodelle fallen dementsprechend moderat aus.

Schlussbetrachtung

Es mutet an wie „die ewige Wiederkehr des Gleichen“ (Nietzsche): Das LFM-Modell ähnelt einerseits dem zuvor verhandelten „Thüringer Modell“²⁷ und andererseits einem früheren,

von Bayern und Rheinland-Pfalz getragenen Modell, auf das sich die Länderfinanzminister schon im Jahre 2004 geeinigt hatten.²⁸ Aus Sicht der Mehrheit der Länderfinanzminister erscheint das LFM-Modell damit politisch machbar. Bedeutet das Reformvorhaben der Länderfinanzminister also einen Schlusstrich unter die jahrzehntelange Diskussion der Grundsteuer? Anhand von exemplarischen Belastungsvergleichen wird hier das LFM-Modell mit dem Vorschlag einer Bodenwertsteuer verglichen. Erweisen sich die dargestellten Muster als allgemeingültig, wäre das LFM-Modell in mehrerer Hinsicht höchst fragwürdig.

Das gilt zunächst einmal in rechtlicher Hinsicht. Sicherlich ist Steuerrecht ein Massenfallrecht, und unter anderem aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung darf der Gesetzgeber Typisierungen in den steuerlichen Tatbeständen vornehmen. Allerdings bewirken Typisierungen immer eine Ungleichbehandlung; damit besteht ein permanentes Spannungsfeld zum Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG).²⁹

- Dabei bewirkt der Kostenwert jedoch nur bedingt die gewünschte Vereinfachung. Die Kosten der Umstellung dürften erheblich sein – auch wenn diesbezüglich noch kein Wert bekannt gegeben wurde. Die Kostenwerte dürften erst nach ca. zehn Jahren zur Verfügung stehen, sodass bis dahin die alten Einheitswerte weiter maßgebend für die Grundsteuer wären.³⁰ Eine Bodenwertsteuer könnte hingegen kurzfristig eingeführt werden; die für die Bemessungsgrundlage nötigen Bodenrichtwerte liegen flächendeckend vor. Voraussetzung wäre lediglich die Stärkung (und am besten die bundesweite Vereinheitlichung der Arbeitsweise) der Gutachterausschüsse; dies sollte mit einem niedrigen zweistelligen Millionenbetrag zu bewerkstelligen sein.
- Zudem berücksichtigt der Kostenwert nicht die mit Blick auf den Gleichheitsgrundsatz aufgestellten verfassungsmäßigen Vorgaben des Bundesfinanzhofs einer Orientierung am gemeinen Wert bzw. am Verkehrswert. Die Rechtfertigung der Bemessungsgrundlage mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist nicht haltbar; dies gilt erst recht mit Blick auf das Äquivalenzprinzip. Bei einer Bodenwertsteuer bestünden die genannten Probleme nicht; sie lässt sich sowohl auf das Leistungsfähigkeits- wie auf das Äquivalenzprinzip stützen.

In sozialökonomischer Hinsicht kann vorläufig festgehalten werden, dass – gemessen am Status quo – mit einer Entschei-

26 Bundesministerium der Finanzen: Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten in den Kalenderjahren 2010-2015, Berlin 2016, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2016-05-24-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2015.pdf?__blob=publicationFile&v=4 (20.7.2016).

27 Vgl. G. Färber, M. Salm, S. Hengstwerth, a.a.O., S. 742.

28 Bayerischer Staatsminister der Finanzen und Minister der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz: Reform der Grundsteuer – Bericht des Bayerischen Staatsministers der Finanzen und des Ministers der Finanzen des Landes Rheinland-Pfalz an die Finanzministerkonferenz, 2004.

29 K. Tipke, J. Lang: Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2013, S. 66.

30 Finanzministerkonferenz (FMK): E-BewG, a.a.O., S. 42.

derung für das LFM-Modell Neubauten und Einfamilienhäuser relativ höher belastet würden. Letztere prägen vor allem die Peripherie von Städten und Gemeinden. Gerade deswegen würde andererseits das LFM-Modell auf ein kompakteres Siedeln als die gegenwärtige Grundsteuer hinwirken. Allerdings wird die Bautätigkeit eher gebremst. Hinsichtlich Mietwohnungen in zentralen Lagen kommt es zu Entlastungen, die aber aus Sicht der Mieter voraussichtlich durch höhere Nettokaltmieten kompensiert würden.³¹ Zudem ist eine weitgehende Überwälzung der verbleibenden Steuer möglich. Nutznießer der Reform sind also vor allem die Vermieter von Geschosswohnungen in zentralen Lagen; Verlierer die selbst nutzenden Eigentümer in der Peripherie. Insoweit dürfte daher langfristig auch das Vorhaben der Finanzminister, gegebenenfalls den Bereich Wohnen begünstigt zu besteuern, ins Leere gehen.³² Nennenswerte Mobilisierungseffekte auf den Bodenmarkt dürften vom LFM-Modell nicht ausgehen.

Eine Bodenwertsteuer wirkt wesentlich stärker als das LFM-Modell auf kompakte Siedlungsstrukturen hin. Die Bautätigkeit dürfte generell einen Stimulus erfahren. Mit Blick auf die sozialen Konsequenzen einer Bodenwertsteuer werden einerseits die Vermieter vor allem in zentralen Lagen längerfristig stärker als im LFM-Modell belastet, andererseits erfährt gerade der Geschosswohnungsbau eine Entlastung. Die verbleibende Bodenwertsteuer würde langfristig von den Bodeneigentümern getragen,³³ im Gegensatz zur heutigen Grundsteuer und zum LFM-Modell. Zu wessen Gunsten der Saldo ausfällt, ist gegenwärtig unklar. Mit Blick auf bezahlbares Wohnen ist jedoch vor allem der mittelbare Effekt relevant, der durch die vergleichsweise stärkere Mobilisierungswirkung der von der Bodenwertsteuer auf geringfügig ausgenutzte Grundstücke, Baulücken und Brachen ausgeht. Die Bodenwertsteuer würde zudem das Steuersubstrat dort verstärkt abschöpfen, wo es auch vorhanden ist: in den Zentren.

31 Dieser Aspekt dürfte auch in den Belastungsberechnungen, die bislang von den Länderfinanzministern vorgenommen wurden, keine Rolle gespielt haben.

32 Das könnte geschehen, indem die bundeseinheitlich geregelten oder landesspezifischen Steuermesszahlen eine Differenzierung zwischen dem Bereich Wohnen (mehr als 80% Wohnnutzung, berechnet nach der Brutto-Grundfläche) und dem Bereich Nichtwohnen vorsehen. Vgl. Finanzministerkonferenz (FMK): Reform der Grundsteuer, a.a.O., S. 6.

33 Zur Relativierung vgl. R. Henger, T. Schäfer, a.a.O., S. 15.

Unter allen überprüften Aspekten erscheint eine Bodenwertsteuer gegenüber den vorliegenden Reformvorschlägen als die deutlich überzeugendere Variante. Obwohl die Gegenvorschläge den Finanzministern der Länder bekannt sind, ließen sie sich auf diese bislang zu keinem Zeitpunkt ein. Abschnitt C des Gesetzesantrags zur Änderung des Bewertungsgesetzes, in der es heißt: „Alternativen: Keine“, entspricht nicht den Tatsachen. Begründet wurde die Ausblendung der Gegenvorschläge mit sachfremden Argumenten, wie z.B., dass der Verfahrensstand nicht durchkreuzt werden solle; außerdem wollte man die Positionen der einzelnen Bundesländer im Finanzausgleich beachten.

Es bleibt zu hoffen, dass die Länderfinanzminister sich – wenn schon nicht auf das Modell der Bodenwertsteuer – wenigstens noch auf die Aufnahme einer Öffnungsklausel in das Bewertungs- und Grundsteuergesetz verständigen. Auch wenn wir derzeit hiervon weit entfernt sind, könnte die Grundsteuer ein zentrales finanzpolitisches Instrument im Wettbewerbsföderalismus darstellen; eine bundeseinheitliche Regelungsbefugnis mag vor diesem Hintergrund nicht richtig einleuchten. Die Aufnahme einer Öffnungsklausel würde wesentlich erleichtert, wenn die Grundsteuer im Rahmen der anstehenden Reform des Länderfinanzausgleichs aus der Bemessung der Finanzkraft der Kommunen und Länder herausgenommen würde. Diese Hoffnung wird allerdings schon dadurch getrübt, dass die Länderfinanzminister eine Änderung von Art. 105 Abs. 2 GG dahingehend anstreben, die konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis des Bundes ausdrücklich festzuschreiben (wenngleich selbst dies eine Öffnungsklausel in dem noch zu reformierenden Grundsteuergesetz nicht ausschliesse).³⁴

Treffen die hier gezogenen Schlussfolgerungen zu, stellt der Gesetzentwurf gegenüber dem Status quo zwar einen gewissen Fortschritt dar; er bleibt aber weit unter den Möglichkeiten, die eine Bodenwertsteuer als Reformoption böte. Grundsätzlich neue Wege werden nicht beschritten. Würde der Entwurf in der vorliegenden Form tatsächlich Gesetz, wäre jedoch abermals die Möglichkeit einer klaren, einfachen, effizienten und gerechten Lösung der Grundsteuerproblematik vertan. Die „Dauerbaustelle“ Grundsteuer bliebe mit großen verfassungsrechtlichen Fragezeichen erhalten.

34 Finanzministerkonferenz (FMK): E-GG, a.a.O., Art. 1 Nr. 1 (zur Ergänzung des Artikel 105 Abs. 2 GG).

Title: *The New Model for a Property Tax Reform: The Eternal Recurrence of the Same*

Abstract: *In June 2016, the ministers of finance of the German states presented a draft law for a property tax reform, which resembles some reform proposals of the past. Based on an illustrative calculation, conclusions are drawn in regard to its constitutionality, as well as effects on settlement activities, construction activities, the land market and distribution, that could be caused by this reform attempt. It turns out that – compared with the counterproposal of a land value tax – the new concept appears to be inferior.*

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