

Johanna Hey*

Grundsteuerreform 2019

Gibt der Gesetzgeber die richtigen Antworten auf das Grundsteuerurteil des BVerfG vom 10. April 2018?

Als das Bundesverfassungsgericht am 10.4.2018 die der Grundsteuer zugrundeliegende Einheitsbewertung für gleichheitssatzwidrig erklärte, war dies keine Überraschung. Ebenso klar war aber schon zum Zeitpunkt der Urteilsverkündung, wie schwierig der Reformprozess werden würde, und dies obwohl das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber eine großzügige Frist bis zum 31.12.2019 eingeräumt hat. Am 18.10.2019 ist das Reformpaket nun in Dritter Lesung Bundestag angenommen worden. Zu begrüßen ist, dass die Gesetzgebungskompetenz des Bundes klargestellt und eine Öffnungsklausel für die Länder geschaffen wurde (II.). Nicht behoben wurden die gravierenden Mängel im neuen Bewertungsverfahren (hierzu III. u. IV.), obwohl im Rahmen der öffentlichen Anhörungen auf die hieraus resultierenden Risiken erneuter Verfassungswidrigkeit hingewiesen wurde.

I. Einführung

Nach dem Grundsteuerurteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10. April 2018¹, mit dem die auf der Grundlage der veralteten Einheitswerte von 1964 bzw. 1935 erhobene Grundsteuer für gleichheitssatzwidrig erklärt wurde, hat sich die Regierungskoalition bis zum 25. Juni 2019 Zeit gelassen, um einen Grundsteuer-Reformentwurf² in den Deutschen Bundestag einzubringen. Wurde die Zeit gut genutzt? Ist es dem Gesetzgeber gelungen, die gleichheitsrechtlichen Mängel der Grundsteuer zu beheben?

Zugegebenermaßen handelt es sich um keine einfache Aufgabe. Einerseits gehört die Grundsteuer zu einer der ältesten bekannten Steuern³, andererseits gibt es keine andere Steuer, bei der sowohl die Rechtfertigung (Belastungsgrund: Leistungsfähigkeit oder Äquivalenz) als auch die hieraus ableitbare Konzeption (Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage: Wert oder Fläche) so unklar ist⁴. Auch über aktuelle und mögliche Verteilungswirkungen der Grundsteuer wissen wir wenig.

* Die Verfasserin, Prof. Dr. Johanna Hey, ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Dem Beitrag liegen zwei schriftliche Stellungnahmen der Verfasserin zu den Öffentlichen Anhörungen am 11. September 2019 im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zugrunde.

1 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217.

2 BT-Drs. 19/11085.

3 Seer, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. I; *Kruse*, BB 1989, 1353.

4 Zum Forschungsbedarf näher unten V.3.

Vor diesem Hintergrund ist es dem Gesetzgeber nicht zu verdenken, dass er konservativ an die Reformaufgabe herangegangen ist. Er hält am bisherigen Bewertungsziel des gemeinen Wertes i.S. von § 9 Abs. 1 BewG fest⁵. Der Reformentwurf konzipiert die Grundsteuer als Sollertragsteuer zur Erfassung der (objektiven) Leistungsfähigkeit, die aus dem Innehaben von Grundstücken folgt. Ob es sich dabei um eine schlüssige Begründung handelt, soll hier nicht weiter vertieft werden. Das Bundesverfassungsgericht würde in einem neuerlichen Verfahren der Frage, ob die Grundsteuer dem Grunde nach gerechtfertigt werden kann, höchstwahrscheinlich keine gesteigerte Aufmerksamkeit zuwenden. Jedenfalls ist die Rechtfertigung der Grundsteuer als Sonderbruttovermögensteuer im Grundsteuerurteil noch nicht einmal andeutungsweise thematisiert worden, obwohl sie sich als Vorfrage zur Verfassungskonformität der Bemessungsgrundlage durchaus gestellt hätte. Stein des Anstoßes war allein das nach Aussetzung weiterer Hauptfeststellungen zur Erfassung von Verkehrswerten untaugliche Bewertungsverfahren. Vor diesem Hintergrund darf man davon ausgehen, dass eine auf der Grundlage von realitätsgerecht typisierten Verkehrswerten erhobene Grundsteuer vor dem Bundesverfassungsgericht Bestand hätte. Deshalb wird im Folgenden allein untersucht, ob das im Grundsteuer-Reformgesetz vorgesehene Bewertungsverfahren den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes entspricht.

II. Lösung des Kompetenzproblems durch Änderung der Grundgesetzes

1. Schaffung einer konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz für den Bund

Dass die Einbringung des Gesetzentwurfs in den Deutschen Bundestag so lange gedauert hat, hatte freilich noch einen anderen Grund: Die unklare Gesetzgebungskompetenz des Bundes. Nach der seit 1994 geltenden Erforderlichkeitsklausel des Art. 72 Abs. 2 GG (i.V.m. Art. 105 Abs. 2 Var. 3 GG) wären grundsätzlich die Länder für eine Neuordnung der Grundsteuer zuständig. Diese sind aber einerseits untereinander heftig zerstritten (Nord-/Süd-/Kombinationsmodell⁶), andererseits wollen die Länder in ihrer Mehrheit die Reformverantwortung nicht selbst übernehmen, sondern dem Bund übertragen⁷, um nicht auf Länderebene die politische Diskussion um etwaige Mehrbelastungen infolge der Reform führen zu müssen. Eine solche Vorgehensweise ist indes nur dann zulässig, wenn der Bund über eine entsprechende Gesetzgebungskompetenz verfügt. Diese wird nunmehr durch Änderung des Grundgesetzes geschaffen. Ein Novum ist die gleichzeitig vorgesehene Abweichungskompetenz zugunsten der Länder.

Entgegen der Gesetzesbegründung des Grundsteuer-Reformgesetzes, die annimmt eine bundeseinheitliche Regelung sei erforderlich⁸, geht die ganz herr-

5 Im Detail dazu unten IV.1.

6 Hierzu im Einzelnen mit entsprechenden Nachweisen *Seer* (Fn. 3), § 16 Rz. 38 f.

7 Dies hat in der vergangenen Legislaturperiode zur Bundesratsinitiative des sog. Kostenwertmodells (BR-Drs. 515/16) geführt.

8 BT-Drs. 19/11085, 84 ff.

schende Meinung im steuer- und verfassungsrechtlichen Schrifttum⁹ davon aus, dass eine umfassende konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes auf der Grundlage von Art. 105 Abs. 2 3. Var. i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG derzeit nicht besteht. Weder Steuerwettbewerb noch Rechtszersplitterung machen eine bundeseinheitliche Regelung erforderlich. Auch der von den wenigen Art. 72 Abs. 2 GG-Verfechtern in den Vordergrund gestellte Bedarf nach einer einheitlichen Bemessungsgrundlage für Zwecke des Länderfinanzausgleichs¹⁰ kann im Hinblick auf die Systematik des Finanzausgleichs nicht überzeugen¹¹. Andernfalls würde Art. 107 Abs. 2 Satz 1 GG als Regelung über den sekundären Finanzausgleich die Kompetenzzuweisung des Art. 105 Abs. 2 Var. 3 GG außer im Bereich von Bagatellsteuern leerlaufen lassen¹². Dies kann schon deshalb nicht sein, weil der *sekundäre* (horizontale) Finanzausgleich eine gegenüber der Ausübung der Gesetzgebungskompetenzen im Rahmen der *primären* Zuordnung der Ertragskompetenzen nachgeordnete, dienende Funktion hat mit den Ziel des Ausgleichs nicht erwünschter Ergebnisse der primären Steuerverteilung. Folglich muss – wie dies jetzt in § 8 Abs. 2 Satz 2 FAG, wengleich in der ersten Fassung noch nicht in zufriedenstellender Weise (II.2.d), vorgesehen ist – der sekundäre Finanzausgleich an die primäre Steuerverteilung angepasst werden und nicht umgekehrt.

Damit verbliebe als Grundlage der bundesgesetzlichen Regelung des Grundsteuer-Reformgesetzes allein Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts greift die eng auszulegende¹³ Übergangsvorschrift des Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG jedoch nur dann ein, wenn das Änderungsgesetz »die wesentlichen Elemente der in dem fortbestehenden Bundesgesetz enthaltenen Regelung beibehält und *keine grundlegende Neukonzeption* ent-

9 Siehe im Einzelnen Hey, Stellungnahme zu BT-Drs. 19/11084 unter <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/049-sitz—656062>; Hey, ifst-Schrift Nr. 530 (2019), 59-66, sowie ausführlich Hantzsch, DSz 2012, 758 (760-762); Mayer, DB 2018, 2200 (2201-2205); ferner Siekmann, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 105 Rz. 24 Fn. 92; Kempny/Reimer, in: Verhandlungen des 70. Deutschen Juristentages 2014, Gutachten D – Recht der staatlichen Einnahmen, D 72 f.; Seer/Drüen, in: Kluth, Föderalismusreformgesetz, 2007, Art. 105 Rz. 8; Seer (Fn. 3), § 2 Rz. 41; Seer, DB 2018, 1488 (1491); Homburg, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (172); T. Schmidt, NVwZ 2019, 103 (105 f.); G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2662); auch schon Hey, in: FS Solms, 2005, S. 35 (36 ff.); Hey, VVDStRL 66 (2007), 277 (311); an der Bundeskompetenz zweifelnd (trotz der Notwendigkeit von Folgeänderungen im Länderfinanzausgleich) Henneke, DVBl. 2018, 794 (796); Seiler, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rz. 160 (Nov. 2018); a.A. Tappe, Ausschuss-Drucksache 19(7) – 158, Rz. 43; Becker, BB 2013, 861 (865); Wieland, Stellungnahme zu BT-Drs. 19/11084, <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/049-sitz—656062>; zuvor wohl auch Troll/Eisele, Grundsteuergesetz, 11. Aufl. 2014, Anhang V Rz. 2 (»erstrebenswert«); Cremers, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, S. 8-10, und Heun, in: Dreier, 3. Aufl. 2018, Bd. III, Art. 105 Rz. 35; nicht eindeutig Schwarzing, ZKF 2018, 145 (148), der für Ländergesetze keine Zeit mehr sieht.

10 S. Tappe, Ausschuss-Drucksache 19(7) – 158, Rz. 43, und Stellungnahme zu BT-Drs. 19/11084, <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/049-sitz—656062>.

11 Ebenso Henneke, DVBl. 2018, 794 (796).

12 Wie hier Seer, in: FS Siekmann, 2019, 341 (350).

13 Hierzu im Einzelnen Hey, Stellungnahme zu BT-Drs. 19/11084 unter <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/049-sitz—656062>; Hey, ifst-Schrift Nr. 530 (2019), 67-71,

hält.«¹⁴ Um dies beurteilen zu können, muss im Wege einer Gesamtschau durch Vergleich der wesentlichen Tatbestandsmerkmale¹⁵ gewürdigt werden, ob sich der Charakter der Grundsteuer durch die Neuregelung ändert. Die Gesetzesbegründung des Grundsteuer-Reformgesetzes lässt zwar erkennen, dass eine Neukonzeption nicht gewollt ist, hält vielmehr am gemeinen Wert (§ 9 Abs. 1 BewG) und der Ausgestaltung der Grundsteuer als Sollertragsteuer fest¹⁶. Allerdings ist die Gesetzesbegründung nicht allein entscheidend, sondern es kommt auf deren konkrete Umsetzung im Gesetz an. Damit kommt es darauf an, ob die gegenüber der früheren Einheitsbewertung vorgesehenen Veränderungen des Bewertungsverfahrens zu einer Neukonzeption führen. Soweit es lediglich um eine Vereinfachung geht, ist dies zu verneinen¹⁷. Zweifel bestehen allerdings insofern, als es nach dem Gesetzentwurf jedenfalls für Wohngrundstücke systematisch zu erheblichen Abweichungen vom Verkehrswert kommt (s. IV.3.a). Neuartig ist auch die Aufnahme wohnungspolitischer Sozialzwecke auf Ebene der Messzahl (§ 15 Abs. 2-4 GrStG-E).

Eindeutig nicht von Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG gedeckt ist die Aufnahme lenkender Regelungen zur Baulandmobilisierung¹⁸. Derartige Lenkungselemente sind der derzeitigen Grundsteuer fremd. Bisher gilt der Grundsatz, dass innerhalb der beiden Grundbesitzarten (Grundstücke und Betriebe der Land- und Forstwirtschaft) keine weitere Differenzierung stattfindet und pro Gemeinde jeweils nur ein Hebesatz zur Anwendung kommt¹⁹. Der Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung²⁰ lässt sich mithin nicht auf Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG stützen.

Deutlich wird die den Reformspielraum begrenzende Wirkung des Art. 125a Abs. 2 Satz 1 GG: Eine kurzfristige Neuausrichtung der Grundsteuer wäre nicht möglich. Sollte sich im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum Grundsteuer-Reformgesetz herausstellen, dass der Gesetzgeber einen ganz neuen Weg beschreiten muss (hierzu unten V.2.), könnte der Bund nicht länger als Reformgesetzgeber tätig werden. Es käme zu einem Patt, wenn nicht gleichzeitig über ein Freibabegesetz nach Art. 125a Abs. 2 Satz 2 GG die Länder in die Lage versetzt würden, eigene Grundsteuergesetze zu erlassen, wofür dann freilich die Zeit bis zum 31.12.2019 nicht mehr ausreichen würde. Von diesen Restriktionen kann sich der Bundesge-

14 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 Rz. 89 (Hervorhebung nicht im Original); BVerfG v. 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31); BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (250).

15 Mayer, DB 2018, 2200 (2201).

16 »Das Bewertungs- und Grundsteuerrecht bleibt in seiner Grundstruktur erhalten und wird unter Berücksichtigung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts sowie unter weitgehender Nutzbarmachung automationstechnischer Möglichkeiten fortentwickelt«, s. BT-Drs. 19/11085, 2 und 77; »Anknüpfung an bestehendes Bewertungs- und Grundsteuersystem«.

17 Wie hier Seer, DB 2018, 1488 (1491); Maiterth/Lutz, StuW 2019, 22 (30); a.A. Hantzsch, DSz 2012, 748 (764); G. Kirchhof, Stellungnahme zu BT-Drs. 19/11084, <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/049-sitz-656062>;

18 Ebenso Vogel, jM 2019, 206 (210).

19 Ebenso Hantzsch, DSz 2012, 748 (763).

20 BT-Drs. 199/11086.

setzgeber nur durch die Aufnahme einer eindeutigen Kompetenzgrundlage für die Grundsteuer befreien, wie sie im Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vorgesehen ist.

2. Abweichungskompetenz der Länder

a) Sinnvoller föderaler Steuermodellwettbewerb

Die zusätzliche Eröffnung einer Abweichungsmöglichkeit zugunsten der Länder bei gleichzeitiger finanzverfassungsrechtlicher Absicherung der Gesetzgebungskompetenz des Bundes bietet nicht nur einen Ausweg aus dem politischen Streit zwischen wertabhängiger und wertunabhängiger Bemessungsgrundlage, sondern ist ein *sinnvoller Beitrag zur Nutzung des im Grundgesetz angelegten Finanzföderalismus*. Die Abweichungsklausel ermöglicht die Erprobung unterschiedlicher Grundsteuermodelle. Dabei kann sich ein Modell herauskristallisieren, das gleichermaßen verfassungskonform, ergiebig und praktikabel ist. Für einen derartigen föderalen Modellwettbewerb als Entdeckungsverfahren besteht schon deshalb Bedarf, weil – dies zeigt auch der internationale Vergleich²¹ – bei der Besteuerung von Grund und Boden sehr unterschiedliche Konzepte möglich sind. Vor diesem Hintergrund ist es zu begrüßen, dass die Abweichungsbefugnis der Länder nicht auf einzelne Regelungsgegenstände beschränkt, sondern *umfassend* eingeräumt wird.

b) Stellung der Abweichungskompetenz im Grundgesetz

Kritikwürdig ist jedoch die vorgesehene Stellung der Öffnungsklausel im Grundgesetz in Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG. Stattdessen sollte die Öffnungsklausel zugunsten der Länder im Zusammenhang mit der in Art. 105 Abs. 2 Satz 1 GG vorgesehenen Anordnung der Bundeskompetenz für die Grundsteuer *in der Finanzverfassung* geregelt werden. Sämtliche Steuergesetzgebungskompetenzen finden sich konzentriert im X. Abschnitt des Grundgesetzes. Mit Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 7 GG würde eine Steuergesetzgebungskompetenz systemwidrig aus der Finanzverfassung ausgelagert. Im Rahmen des Art. 72 Abs. 3 GG wäre die Grundsteuer auch deshalb ein Fremdkörper, weil Art. 72 Abs. 3 GG in der Tradition der früheren Rahmengesetzgebungskompetenz des Art. 75 GG steht.

Folge der Platzierung in Art. 72 Abs. 3 GG wäre zudem, dass es den Ländern nicht möglich ist, ganz auf die Erhebung von Grundsteuer zu verzichten. Nach h.M. ist eine Negativgesetzgebung dahingehend, dass einzelne Länder auf ein eigenes Gesetz verzichten und lediglich die Nichtanwendung des Bundesgesetzes beschließen, nicht zulässig²². Sollte gerade hierin der Grund für die Stellung in Art. 72 Abs. 3 GG statt in Art. 105 GG liegen, ließe sich dies auch innerhalb der Finanzverfassung regeln, auch wenn nicht einzusehen ist, warum die Länder zur Erhebung einer Grundsteuer gezwungen werden sollen. Für Zwecke des Finanzausgleichs ist

21 Claus/Neuhs/Scheffler, Grundsteuern in der Europäischen Union, ifst-Schrift Nr. 509 (2016).

22 Degenhart, in: Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 72 Rz. 43.

eine solche implizite Pflicht zur Grundsteuer nicht erforderlich. Es ließe sich regeln, dass auch bei vollständigem Verzicht auf die Grundsteuer die (nicht ausgeschöpfte) Steuerkraft im Finanzausgleich Berücksichtigung findet. Dies mag dann Versicherung genug sein, dass im Ergebnis kein Land die Grundsteuer tatsächlich abschafft.

Soweit es zudem bei der Stellung der Öffnungsklausel in Art. 72 Abs. 3 GG um die Inbezugnahme der Regeln zum Inkrafttreten in Art. 72 Abs. 3 Satz 2 GG und die in Art. 73 Abs. 3 Satz 3 GG geregelte *lex posterior*-Regel geht, wonach das spätere Gesetz vorgeht, ließe sich ein entsprechender Verweis ebenfalls in einer in Art. 105 GG geregelten Abweichungsklausel aufnehmen.

c) *Übergangsregel des Art. 125b GG*

Vorgesehen ist zudem eine Ergänzung von Art. 125b GG dahingehend, dass abweichendes Landesrecht der Erhebung der Grundsteuer frühestens ab dem 1.1.2025 zugrunde gelegt werden darf. Soweit diese Regelung besagen soll, dass die Länder bereits vor der erstmaligen Anwendung des neuen Bundesrechts eigene Gesetze erlassen dürfen²³, also nicht durch das fortbestehende Grundsteuergesetz gehindert sind, entsprechende Gesetzgebungsverfahren durchzuführen, ist der Regelung zuzustimmen. Nicht einzusehen ist dagegen, warum die Länder nicht früher mit der Erhebung eigener Grundsteuern beginnen sollen, soweit sie bereits vor dem 1.1.2025 die erforderlichen verwaltungstechnischen Rahmenbedingungen geschaffen haben. Die hierzu gegebene Erläuterung, eine vorherige Diversifizierung der Grundsteuer solle »steuerpolitisch« vermieden werden²⁴, enthält keinen Sachgrund. Eine frühzeitige Erhebung auf der Grundlage – verfassungskonformer – Ländergesetze wäre, auch wenn es damit schon vor 2025 zu einer »Diversifizierung« kommt, allemal vorzugswürdig gegenüber der Weitererhebung der verfassungswidrigen Grundsteuer. Das Bundesverfassungsgericht hat die Erhebung der Grundsteuer auf verfassungswidriger Grundlage bis einschließlich 31.12.2024 als äußerste Übergangsfrist genannt. Wenn aber vorher bereits auf Ebene einzelner Länder die Erhebung verfassungskonformer Grundsteuern möglich ist, sollte dies nicht verhindert werden.

d) *Notwendige Begleitmaßnahmen im Finanzausgleich*

Da gemäß § 8 FAG die Steuereinnahmen der Gemeinden, also auch die Grundsteuer, in den Länderfinanzausgleich eingehen, bedarf es Anpassungen im Finanzausgleich, um künftig trotz unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen Vergleichbarkeit herzustellen. So wie derzeit mittels sog. Steuerkraftzahlen auf Hebesatzunterschiede zurückzuführende Aufkommensunterschiede eliminiert werden, scheidet auch zukünftig eine Anknüpfung an das auf unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen ermittelte Ist-Aufkommen aus²⁵. Für Zwecke des Länderfinanzausgleichs muss ungeachtet der

23 In diese Richtung die Begründung zu Art. 125b Abs. 3 GG-E, BT-Drs. 19/11084, 6.

24 BT-Drs. 19/11084, 6.

25 Zutreffend BT-Drs. 19/11085, 85.

tatsächlichen Grundsteuereinnahmen das Grundsteueraufkommenspotential zugrunde gelegt werden.

Die hierfür in Art. 17 des Entwurfs eines Grundsteuerreformgesetzes vorgesehene Änderung des § 8 Abs. 2 FAG ist jedoch mit Sinn und Zweck der Abweichungsbefugnis unvereinbar. Vorgesehen ist, dass dem Länderfinanzausgleich die nach dem bundesgesetzlich normierten Bewertungsrecht berechneten Grundsteuermessbeträge zugrunde gelegt werden. Einzelheiten des Verfahrens sind offen. In der Gesetzesbegründung²⁶ heißt es hierzu lediglich: »Für den Fall der Inanspruchnahme der Länderöffnungsklausel soll in geeigneter Weise sichergestellt werden, dass der Aufwand für die Bereitstellung der Daten zur Berechnung des Länderfinanzausgleichs möglichst gering gehalten wird.«

Damit die Länder die Abweichungsklausel tatsächlich nutzen können, bedarf es einer begleitenden Regelung im Länderfinanzausgleich, die ohne Schattenrechnung auf der Grundlage des Bundesgesetzes auskommt. Eines der Hauptargumente für eine wertunabhängige, rein flächenbasierte Grundsteuer oder eine Grundsteuer, die allein auf Bodenrichtwerte abstellt, aber ohne Bewertung der aufstehenden Gebäude auskommt, liegt in der Vereinfachung. Die Abweichungsbefugnis würde leer laufen, wenn für Zwecke des Länderfinanzausgleichs doch wieder eine umfassende Bewertung durchgeführt werden müsste.

Der Vergleich des Potentials möglicher Grundsteuereinnahmen setzt auch gar nicht zwingend eine tatsächliche Berechnung auf einheitlicher Bemessungsgrundlage voraus. Es gibt eine Reihe von Alternativen, wobei zentrales Entscheidungskriterium die *Ermöglichung föderaler Bemessungsgrundlagenvielfalt ohne zusätzlichen Verwaltungsaufwand* sein sollte:

- Eine vollständige Ausnahme der Grundsteuer aus dem Länderfinanzausgleich scheidet wegen Art. 107 Abs. 2 Satz 1 Hs. 2 GG aus, wonach im Länderfinanzausgleich die Finanzkraft der Gemeinden zu berücksichtigen ist²⁷.
- Zugrunde gelegt werden könnten jedoch allein die Grundstücksflächen im Verhältnis zur Einwohnerzahl. Sie müssen in jedem Modell ermittelt werden. Unterschiede zwischen den Ländern könnten durch pauschale Preisniveauf- oder -abschläge Rechnung getragen werden. Für Zwecke des staatsinternen Finanzausgleichs sind dabei, anders als für die Belastung des Bürgers, auch sehr grobe Typisierungen möglich.
- Denkbar wäre alternativ ein Stichprobenverfahren, indem in Ländern mit abweichender Bemessungsgrundlage für eine geringe Anzahl von Grundstücken die Bundesbemessungsgrundlage zugrunde gelegt wird, um auf diese Weise einen pauschalen Umrechnungsfaktor zu ermitteln.

Im Rahmen der abschließenden Beratungen wurde nun im § 8 Abs. 2 FAG-E eine – allerdings sehr offene – Formel aufgenommen, wonach es zur Durchführung des Finanzausgleichs nicht zu »unverhältnismäßigem Mehraufwand« kommen dürfe.²⁸ Damit ist das Problem zwar noch nicht gelöst, aber zumindest im Gesetz festgehalten.

26 BT-Drs. 19/11085, 124.

27 S. auch BVerfG v. 27.5.1992 – 2 BvF 1/88, BVerfGE 86, 148 (217).

28 BT-Drs. 19/14158, 6.

Die Grundsteuerreform wird aufgrund des Übergangs von veralteten Einheitswerten zu aktuellen Verkehrswerten, auch wenn die Länder nicht abweichen, zu Aufkommensverschiebungen führen und damit die Ergebnisse des Länderfinanzausgleichs verändern²⁹. Vor diesem Hintergrund scheinen Verschiebungen, die sich aufgrund eines neuen Aufteilungsmechanismus ergeben würden, verkraftbar, zumal in § 8 Abs. 3 Satz 4 FAG-E bereits eine, gegebenenfalls noch an den neuen Aufteilungsmechanismus anzupassende, Übergangsregelung bis zum Jahr 2030 vorgesehen ist.

III. Verfassungsrechtliche Vorgaben einer gleichheitssatzkonformen Grundsteuer

1. Weiter Gestaltungsspielraum nach BVerfG-Grundsteuerurteil vom 10.4.2018

Mit der Schaffung einer eindeutigen Gesetzgebungskompetenz ist nur eine der verfassungsrechtlichen Hürden genommen. Die eigentliche Aufgabe besteht in der Schaffung einer gleichheitssatzkonformen Bemessungsgrundlage nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts aus dem Grundsteuerurteil vom 10.4.2018³⁰. Diese sind hinlänglich bekannt:

Der Gesetzgeber verfügt bei der Neuregelung der Grundsteuer »über einen weiten, vom Bundesverfassungsgericht nur begrenzt überprüfbaren Spielraum zur Bestimmung des Steuergegenstandes und des Steuersatzes«. ³¹ Auch bei der sich an die Auswahl des Steuergegenstandes anschließenden Ausgestaltung der Regeln zur Erfassung der Bemessungsgrundlage steht ihm ein weiter Gestaltungsspielraum zu, solange das Verfahren geeignet ist, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen und die *Wirtschaftsgüter in ihrer Relation zueinander realitätsgerecht abzubilden*³². Bei einer auf Verkehrswerten basierenden Grundsteuer bedarf es hierzu in regelmäßigen Abständen einer Neubewertung, da nur zeitnahe Bewertung eine realitätsgerechte Erfassung ermöglicht. Dabei können für unterschiedliche Arten von Grundstücken unterschiedliche Verfahren zur Anwendung gebracht werden³³.

2. Anforderungen an gleichheitssatzkonforme Typisierung

Will der Gesetzgeber an einer verkehrswertorientierten Grundsteuer festhalten, kommt es entscheidend darauf an, ob er rein praktisch in der Lage sein wird, der

29 Ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, 26 ff.

30 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217. Rz. 93 ff.

31 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 168.

32 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 97 u. 168, sowie ständige Rspr. zu bewertungsgesetzabhängigen Steuern BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (172 f. – Erbschaftsteuer I); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33 – Erbschaftsteuer II); BVerfG v. 23.6.2015 – 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285 (310).

33 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 98.

verfassungsgerichtlichen Anforderung einer Neubewertung sämtlicher 36 Mio. Grundstücke in regelmäßigen Abständen nachzukommen.

Hierzu darf und muss er sich Typisierungen und Pauschalierungen bedienen. Dass der Grundsteuerwert mit dem bei einer Veräußerung gezahlten Kaufpreis (= Verkehrswert) im Zweifel nie exakt übereinstimmen wird, ist unproblematisch. Es ist das Wesen (unwiderleglicher) gesetzlicher Typisierungen, dass sie den tatsächlichen Sachverhalt nur in wenigen Fällen korrekt abbilden. Problematisch ist dagegen, wenn es in bestimmten Sachverhaltskonstellationen zu *systematischen* Abweichungen in die eine oder andere Richtung kommt, wenn also für Immobilien in bestimmten Lagen ein annähernd dem Verkehrswert entsprechender Wert zugrunde gelegt wird (ländliche Gemeinden, Kleinstadt-Gemeinden), für Immobilien in bestimmten anderen Lagen (Großstädte) dagegen stets ein zum Teil deutlich unterhalb des Verkehrswertes liegender Wert herauskommt.

Allgemein leitet das Bundesverfassungsgericht aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende verfassungsrechtliche Anforderungen an gesetzliche Typisierung ab:

Die Typisierung muss realitätsgerecht sein. Dies ist dann der Fall, wenn die gesetzlichen Verallgemeinerungen »von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen«.³⁴ Insbesondere darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen³⁵, sondern muss den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen³⁶. Dabei darf er sich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen³⁷. Allerdings müssen die Vorteile der Vereinfachung in einem angemessenen Verhältnis zu der durch die Typisierung bewirkten Ungleichbehandlung stehen. Grundsätzlich dürfen Härten und Ungerechtigkeiten der Typisierung nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen treffen. Von Bedeutung ist zudem die Intensität der Ungleichbehandlung³⁸.

Zur Typisierung für Zwecke der Grundsteuer hat das Bundesverfassungsgericht ausgeführt:

»Bei der Ausgestaltung des Systems zur Erfassung der Bemessungsgrundlage kann der Gesetzgeber Praktikabilitätserwägungen Vorrang vor Gesichtspunkten der Ermittlungsgenauigkeit einräumen und dabei auch *beträchtliche Bewertungs- und Ermittlungsunschärfen* in Kauf nehmen, um die Festsetzung und Erhebung der Steuer handhabbar zu halten«³⁹.

34 BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (279); BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359); BVerfG v. 17.11.1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6).

35 BVerfG v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 (223); BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (280 f.); BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (31).

36 StRSpr, vgl. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182 f.); BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (233).

37 Vgl. BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (280); gl. BVerfG v. 31.5.1990 – 1 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (185 f.); BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359 f.); BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6); BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (257).

38 Ständige Rechtsprechung, z.B. BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (21); BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30).

39 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 131.

Was das konkret heißt, lässt sich aus dem Verweis auf die Aussagen der Erbschaftsteuerentscheidung vom 7. November 2006 zur gleichheitssatzrechtlich zulässigen Streubreite typisierender Wertermittlung bei Grundstücken schließen. Dort hatte das Gericht Abweichungen von plus/minus 20% um den Verkaufspreis herum für vertretbar erachtet⁴⁰. Man wird zugunsten des Grundsteuergesetzgebers möglicherweise noch großzügiger sein können, denn anders als bei der Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer besteht bei der periodisch erhobenen Grundsteuer die Notwendigkeit laufend fortzuschreibender Bewertung über den gesamten Bestand von 36 Mio. Grundstücken. Praktikabilitätsabwägungen gewinnen an Bedeutung, je mehr Bewertungsvorgänge zu bewältigen sind.⁴¹ Vor diesem Hintergrund können möglicherweise auch noch Über- oder Unterbewertungen von 30 oder 40% im Verhältnis zum Verkehrswert toleriert werden. Allerdings macht das Grundsteuerurteil unmissverständlich klar, dass Vereinfachungsbedürfnisse ungeachtet der großen Zahl der zu bewertenden Grundstücke keinen Freibrief begründen. Die verfassungsrechtlichen Grenzen gleichheitssatzkonformer Typisierung müssen auch im Massenverfahren weiterhin gewahrt werden. Auch das grundsteuerrechtliche Bemessungssystem muss, »um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen«⁴². Es geht folglich vor allem darum, die Verkehrswerte *im Verhältnis der Grundstücke zueinander* gleichheitssatzkonform zu typisieren⁴³.

3. Verfassungsrechtliche Relevanz sozial- und wohnungspolitischer Ziele

Neben Vereinfachungszwecken können auch Gemeinwohlzwecke (außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele) Ungleichbehandlungen rechtfertigen. Allerdings darf der Gesetzgeber Bewertungs- und Begünstigungsvorschriften nicht vermissen. Im Erbschaftsteuerbeschluss vom 7. November 2006 hat das Bundesverfassungsgericht gefordert, dass Verschonungsregeln, damit sie verfassungskonform sind, zielgenau und normenklar erst auf einer zweiten Stufe *nach der Bewertung* eingreifen dürfen⁴⁴.

IV. Überprüfung der Bewertungsvorschriften

1. Realitätsgerechte Abbildung der Grundstückswerte im Verhältnis zueinander

Wenn im Folgenden geprüft wird, ob die zur Verwaltungsvereinfachung vorgesehenen Typisierungen in der Lage sind, das Ziel einer verkehrswertbasierten Grundsteuer in verfassungskonformer Weise zu erreichen, geht es nicht primär darum,

40 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (45 f.).

41 Zur erweiterten Typisierungskompetenz im steuerlichen Massenverfahren BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 131.

42 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 98.

43 Lohr, ZKF 2019, 170 (171); Lohr/Kempny, DStR 2019, 337 (338).

44 BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (Leitsatz 2b).

wie stark die Abweichungen vom Verkehrswert sind, sondern dass die Grundstückswerte in der Relation zueinander zutreffend abgebildet werden. Inwieweit es zu Belastungsveränderungen gegenüber dem status quo kommt⁴⁵, ist für die *rechtliche* Beurteilung der neuen Grundsteuer-Bemessungsgrundlage nicht relevant, mögen Mehrbelastungen auch *politischen* Rechtfertigungsbedarf auslösen⁴⁶.

2. Grundsteuerwert, Belastungsgrund

Ausgangspunkt der gleichheitsrechtlichen Beurteilung der Grundsteuer ist der vom Gesetzgeber verfolgte Belastungsgrund und der zu dessen Erreichung angelegte Maßstab.

Als Belastungsgrund nennt der Gesetzentwurf die *durch das Innehaben von Grundbesitz vermittelte (objektive) Leistungsfähigkeit*. Die Grundsteuer «folg[e] als *Sollertragsteuer* aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip»⁴⁷. Im Vorfeld war kritisiert worden, der Belastungsgrund sei im Referentenentwurf vom 3.4.2019 nicht klar definiert worden⁴⁸. Der Regierungsentwurf ist insofern jetzt eindeutig und entspricht damit – ganz unabhängig davon, ob der genannte Belastungsgrund inhaltlich überzeugt – den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts an die Erkennbarkeit des Bemessungsziels⁴⁹:

Das Grundsteuer-Reformgesetz will an der Grundstruktur des bisherigen Bewertungs- und Grundsteuerrechts festhalten⁵⁰. Bewertungsziel auch des Grundsteuer-Reformgesetzes ist

»die Ermittlung eines *objektiviert-realen* Werts innerhalb eines Wertekorridors des *gemeinen Werts im Sinne von § 9 Abs. 1 BewG*«⁵¹.

Dieses Bekenntnis zum Verkehrswert kommt an mehreren Stellen zum Ausdruck: So heißt es, das Bewertungsverfahren müsse »strukturell geeignet sein, das dem Bewertungsmaßstab innerhalb des zulässigen Wertekorridors nahekommende Bewertungsziel eines objektiviert-realen Grundsteuerwerts als Bemessungsgrundlage für eine relations- und realitätsgerechte Besteuerung zu erfassen.« Es gehe um eine typisierende Verkehrswertermittlung »in Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuchs« und »entsprechend den »Preisbildungsmechanismen am Grundstücksmarkt.«⁵² Auch die

45 Dazu Der Steuerzahler 6/2019, 13.

46 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 110.

47 BT-Drs. 19/11085, 80 und 81: »Die Belastungsentscheidung knüpft auch künftig an das Innehaben von Grundbesitz in Form von land- und forst-wirtschaftlichem Vermögen oder Grundvermögen an und wird durch den Charakter einer Sollertragsteuer geprägt.«

48 Marx, DSfZ 2019, 372 (379).

49 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 97.

50 BT-Drs. 19/11085, 2: »Das Bewertungs- und Grundsteuerrecht bleibt in seiner Grundstruktur erhalten und wird unter Berücksichtigung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts sowie unter weitgehender Nutzbarmachung automationstechnischer Möglichkeiten fortentwickelt.« und 77: »Anknüpfung an bestehendes Bewertungs- und Grundsteuersystem.«

51 BT-Drs. 19/11085, 86.

52 BT-Drs. 19/11085, 82.

im Gesetz vorgesehenen Wertfortschreibungen (§ 222 GrStG-E) ergeben nur dann Sinn, wenn Bewertungsziel der – sich im Zeitablauf verändernde – Verkehrswert des Grundstücks ist⁵³.

Der ebenfalls in der Gesetzesbegründung enthaltene Hinweis⁵⁴ auf die Infrastrukturleistungen der Kommunen, ein eher äquivalenztheoretisches Argument, hat erkennbar lediglich die Funktion allgemeiner Steuerrechtfertigung, ohne dass hieraus Vorgaben für die Bemessungsgrundlage abgeleitet werden.

Zunächst ist es zu begrüßen, dass der Gesetzgeber sich am gemeinen Wert des § 9 Abs. 1 BewG orientiert und nicht – wie dies vorübergehend im sog. Kostenwertmodell⁵⁵ vorgesehen war – einen unklaren andersartigen Wertbegriff aufstellt. Eine wertabhängige Grundsteuer kann sich nur an (zeitnah zu ermittelnden) Verkehrswerten orientieren. Nur beim Verkehrswert handelt es sich um einen »objektiviert-realen« Wert.

3. Unbebaute Grundstücke

Nach § 247 BewG-E wird der Grundsteuerwert unbebauter Grundstücke durch Multiplikation der Fläche mit dem jeweiligen Bodenrichtwert ermittelt. Ungeachtet der aktuell bestehenden erheblichen Heterogenität der Verfahren⁵⁶ zur Ermittlung der Bodenrichtwerte und Schwächen insbesondere in kleinen, ländlichen Gemeinden⁵⁷ sind Bodenrichtwerte allgemein anerkannt⁵⁸ als Basis zur Ermittlung von Grundstückspreisen auf der Grundlage von Kaufpreissammlungen. Zwar wird allgemein davon ausgegangen, dass die Bodenrichtwerte als Durchschnittswerte etwa 10 bis 20% unter dem Verkehrswert liegen⁵⁹. Da diese Unterschreitung des Verkehrswertes grundsätzlich alle Grundstücke betrifft und nicht systematisch bei bestimmten Grundstücken auftritt, sind etwaige Abweichungen gleichheitsrechtlich jedoch unbedenklich. Zudem führt die in § 10 Abs. 3 ImmoWertV-E vorgesehene Vereinheitlichung der Bodenrichtwertzonen zukünftig zu einer stärkeren Angleichung der Werte innerhalb der einzelnen Richtwertzone.

4. Vereinfachtes Ertragswertverfahren für Wohngrundstücke

a) Systematische Unterbewertung hochwertiger Immobilien

Sehr viel komplexer ist die Einbeziehung von Gebäuden in die Wertermittlung, wobei für Wohngebäude (Ein-, Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Eigentumswohnungen) ein vereinfachtes Ertragswertverfahren zur Anwendung kommt.

53 Ausdrücklich BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 105.

54 BT-Drs. 19/11085, 81.

55 BR-Drs. 515/16.

56 Lohr, DSrR 2019, 1433 (1435); Wünsche, BB 2019, 1821 (1822); Wilms, in: Wilms/Jochum, ErbStG, § 145 BewG Rz. 40 (März 2007).

57 Eisele, StW 2006, 175.

58 Näher unten IV.5.b.

59 Rössler/Troll, BewG, § 145 Rz. 22.

Vor dem Hintergrund der Klassifizierung der Grundsteuer als Sollertragsteuer ist die Anwendung einer Ertragswertverfahrens sachgerecht. Ebenfalls nicht zu beanstanden ist, dass es sich um ein vereinfachtes Verfahren handelt, das auf Typisierungen (grobe Einteilung nach Wohnungsgröße, Gebäudeart und Baujahr, Mietwertypisierung nach Bundesländern und Wohngeld-Mietniveaustufen, typisierten Bewirtschaftungskosten) basiert.

Problematisch ist jedoch das Zusammenspiel der diversen Typisierungen. Aufgrund der Kombination der unterschiedlichen Faktoren ist der in der Gesetzesbegründung vielfach enthaltene Hinweis auf anerkannte Bewertungsverfahren⁶⁰, insb. der ImmoWertV, irreführend. Zwar werden Anleihen an vorhandenen Bewertungsverfahren der ImmoWertV genommen, diese werden aber abgewandelt und mit anderen Klassifizierungen (Wohngeldverfahren) kombiniert, was die Bewertung schwer nachvollziehbar macht. Im Interesse der Akzeptanz der Reform ist dies kritikwürdig, verfassungsrechtlich jedoch unerheblich. Dem Bestimmtheitsgrundsatz ist Genüge getan; spätestens mit der ersten Hauptfeststellung zum 1.1.2022 ist der Grundsteuerwert bekannt.

Bestimmtheit reicht jedoch nicht für eine verfassungskonforme Typisierung. Die vorgesehenen Typisierungen und ihr Zusammenspiel führen nicht zu einer auch nur annähernd realitätsgerechten Wertermittlung. Dabei liegt das Problem nicht in der geringen Exaktheit, sondern darin, dass es systematisch zu einer Unterbewertung hochwertiger Immobilien kommt, während geringwertige Immobilien zutreffend oder tendenziell sogar zu hoch bewertet werden. Dadurch wirkt das vereinfachte Ertragswertverfahren *regressiv*⁶¹. Dies liegt vor allem an der *unzureichenden Lage-differenzierung*, obwohl gerade die Lage der entscheidende Faktor des Werts einer Immobilie ist⁶².

Für die zur Ermittlung des Rohertrags angesetzten Nettokaltmieten wird zwar grob nach Gebäudearten und Größe differenziert, ansonsten werden aber einheitliche Durchschnittswerte für die einzelnen Länder gebildet. Zu einer gewissen Differenzierung innerhalb der Länder führen Zu- und Abschläge anhand Mietniveaustufen, die auf der Eingruppierung für Zwecke des Wohngeldbezugs nach § 12 Abs. 3 Wohngeldgesetz i.V.m. § 1 Abs. 3 Anlage 1 Wohngeldverordnung beruhen. Da die Mietniveaustufen gemeindebezogen festgesetzt werden, fehlt es aber einer Differenzierung innerhalb der einzelnen Gemeinde, obwohl in größeren Gemeinden erhebliche Lageunterschiede existieren.

Damit wirkt sich die konkrete Lage des Grundstücks nur über den Bodenrichtwert für den Grundstücksanteil aus. Dieser kann aber aufgrund der vorgesehenen Abzinsung mittels typisierter Liegenschaftszinssätze bis auf 30% des Gesamtwertes absinken (§ 253 Abs. 2 Satz 4 BewG-E)⁶³. Zwar reduziert sich der Liegen-

60 BT-Drs. 19/11085, 80, 109, 110, 112.

61 Ebenso Löhr, ZKF 2019, 169 (171).

62 Löhr, ZKF 2019, 169 (170).

63 Zur Bedeutung dieses Effekts Scheffler, ifst-Schrift Nr. 530 (2019), 30; Jarass/Trautvetter, BB 2019, 1751 (1752 f.).

schaftszins bei hohen Bodenrichtwerten (§ 256 Abs. 2 u. 3 BewG-E). Dennoch kann der Bodenrichtwert gerade bei neuen Gebäuden mit langer Restnutzungsdauer die systematischen Unterzeichnungen des Mietwertes von Immobilien in guten Lagen nicht auffangen, da auch bei auf 1,5% ermäßigtem Liegenschaftszins bei Neubauten mit nach Anlage 38 typisierter wirtschaftlicher Nutzungsdauer von 80 Jahren nur ein 30%iger Bodenanteil verbleibt.

Auch der noch im Referentenentwurf vorgesehene Großstadtzuschlag (ab 600 000 Einwohner) konnte die systematische Unterbewertung in Ballungsgebieten nicht ausgleichen, zumal er keine Differenzierung nach Stadtteilen vorsah. Trotzdem war der Zuschlag ein Schritt zu einer notwendigen Unterdifferenzierung der ländereinheitlichen Mietwerttypisierungen. Der Verzicht auf diesen grundsätzlich einer Annäherung an Verkehrswerte bewirkende Zuschlag erfolgte aus einem mit einer Verkehrswerttypisierung nicht zu vereinbarenden sachfremden Ziel, die ohnehin schon hohen Wohnkosten in Ballungsgebieten nicht noch stärker nach oben zu treiben. Dieser wohnungspolitische Aspekt lässt sich weder mit dem Belastungsziel des Verkehrswertes noch mit Vereinfachungsargumenten rechtfertigen. Allerdings war der Großstadtzuschlag vor dem Hintergrund seiner »Fallbeilwirkung« gleichheitsrechtlich problematisch, so dass die Rückkehr zu diesem Instrument nicht zu empfehlen ist.

Ein weiterer Grund für die deutliche Unterzeichnung der Mieten in Ballungsgebieten liegt darin, dass die in Anlage 39 zu § 254 BewG-E aufgeführten Mietwerte auf dem Mikrozensus 2014 basieren⁶⁴. Sie sollen für die erste Hauptfeststellung zum 1.1.2022 herangezogen werden, die dann für weitere sieben Jahre gilt, d.h. eine neue Hauptfeststellung erfolgt zum 1.1.2029. Wie wichtig die Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach zeitnaher Bewertung ist, wird deutlich, wenn man sich die zum Teil massiven Mietpreissteigerungen in Ballungsgebieten innerhalb der letzten fünf Jahre vor Augen hält. Dass die Politik dieser Entwicklung mehr als Gewähr ist, wird an den diversen gesetzgeberischen Maßnahmen zur Begrenzung der Wohnungsmieten deutlich.

Das Zusammenspiel der einzelnen Faktoren wird zu zum Teil massiven Unterbewertungen führen. Mittlerweile existieren verschiedene erste Proberechnungen. Sie alle kommen zu Abweichungen vom Verkehrswert, die außerhalb eines zulässigen Wertkorridors liegen, selbst wenn man diesen bei 30 oder sogar 40% annimmt.⁶⁵ So kommt *Wolfram Scheffler* in der bisher ausführlichsten Untersuchung der Wirkungen der neuen Verfahren bei einem Vergleich mit der Capital Immobilien-Kompass-Karte⁶⁶ für München (Mietniveaustufe 6) im Durchschnitt zu einer 50%igen Unterbewertung (noch unter Einbeziehung des Großstadtzuschlags). Für Toplagen kommt der Grundsteuerwert nur auf rund 25% des Verkehrswertes. Hier-

64 https://www.destatis.de/DE/Themen/Gesellschaft-Umwelt/Wohnen/_inhalt.html; Kritik s. *Marx, DSz* 2019, 372 (374).

65 Beispielsrechnungen z.B. bei *Maiterth/Lutz*, *StuW* 2019, 22 (30); *Löhr*, *ZKF* 2019, 169 (171).

66 Dabei geht es nicht um ein wissenschaftlich valides Verfahren der Verkehrswertermittlung, sondern nur um eine grobe Einschätzung. Ähnliche Ergebnisse ergeben sich bei einem Vergleich über Immobilienportale wie Immoscout.

bei handelt es sich nicht um ein auf München begrenztes Phänomen. In Berlin dürfte die Unterbewertung für Stadtteile wie Grunewald, Charlottenburg oder Mitte ähnlich ausgeprägt sein. Aber das Problem betrifft keineswegs nur Millionenstädte, sondern grundsätzlich alle größeren Städte und selbst kleinere Gemeinden mit besonderen Lagevorteilen in einzelnen Gebieten. Systematisch wird dies von *Fuest et al.* anhand der Bodenrichtwertdifferenzen in größeren Gemeinden belegt.⁶⁷

Man mag einwenden, dass einzelne Stichproben nicht ausreichend sind, um zu einem abschließenden Urteil zu kommen. Dennoch wäre es vor dem Hintergrund der hohen Kosten der Implementation der Grundsteuerreform unverantwortlich, das Gesetz trotz der Hinweise auf die – aus der Systematik des vereinfachten Ertragswertverfahrens folgenden – massiven Unterbewertungen hochwertiger Immobilien und der daraus resultierenden verfassungsrechtlichen Risiken zu beschließen. Es wäre Aufgabe der Entwurfsverfasser, anhand von Stichproben Grundsteuerwerte und Verkehrswerte für unterschiedliche Konstellationen zu vergleichen und darzulegen, dass nach wie vor ein von der Typisierungskompetenz gedeckter Wertkorridor eingehalten wird und es sich, soweit es zu massiven Abweichungen kommt, lediglich um Einzelfälle handelt.

b) Mögliche Rechtfertigung?

aa) Vereinfachung – zulässige Typisierung?

Vom Vereinfachungszweck ist die systematische Unterbewertung hochwertiger Immobilien nicht gedeckt. Das Bundesverfassungsgericht hat im Grundsteuerurteil ausgeführt, dass es nicht auf die Exaktheit des Verfahrens ankomme sondern das Verfahren lediglich »prinzipiell geeignet sein« müsse, »den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen«⁶⁸. Das in §§ 250 BewG-E vorgesehene Verfahren genügt diesen Anforderungen nicht. Unproblematisch wäre es nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts, wenn das vereinfachte Ertragswertverfahren eine systematische Unterbewertung *sämtlicher* Wohnimmobilien zur Folge hätte⁶⁹. Tolerierbar wäre auch noch, wenn es in einer gewissen Bandbreite (bis zu 30%⁷⁰, evtl. sogar bis zu 40%) für manche Immobilien zu einer Unterbewertung kommt, für andere zu einer weitgehend verkehrswertgerechten Bewertung. Das vorgesehene Verfahren führt aber zu sehr viel deutlicheren Unterbewertungen, und das nicht in atypischen Einzelfällen, sondern systematisch, in der »normativen Struktur«⁷¹ der neuen Bewertungsregeln begründet.

In Anbetracht dessen, dass die größte Verzerrung durch die zu grobe Typisierung der Nettokaltmieten entsteht, stellt sich die Frage nach Alternativen. Für die verfas-

67 Ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, 25 f.

68 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 98.

69 Ausdrücklich BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 109.

70 Kritisch dagegen *Wilms* (Fn. 55), § 145 BewG Rz. 58 (März 2007).

71 Vergleichbar der normativen Struktur (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 128) des ausgesetzten Hauptfeststellungsverfahrens der Einheitsbewertung.

sungsrechtliche Beurteilung spielt nicht nur das Ausmaß der Ungleichbehandlung eine Rolle (Abweichung von Grundsteuerwert gegenüber tatsächlichem Verkehrswert), sondern auch der Verwaltungsaufwand von Alternativregelungen, die zu einer realitätsgerechten Bewertung führen würden. Denkbar wäre es, an tatsächliche Mieteinnahmen anzuknüpfen. Da es sich um eine Information handelt, die den Finanzämtern im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ohnehin vorliegt, bedürfte es hierfür keiner gesonderten Erklärung⁷². Allerdings entspricht die tatsächliche Miete nicht notwendigerweise dem Ertragspotential. Zudem müssten übliche Mieten für selbstgenutzte oder ungenutzte Immobilien ermittelt werden. Hier könnte an lokale Mietspiegel angeknüpft werden, wie dies zwischenzeitlich diskutiert wurde. Allerdings ist fraglich, ob diese für die Begründung eines staatlichen Eingriffs hinreichend verlässlich sind. Sollte es keine besseren, stärker nach Lage differenzierenden Werte als die des Mikrozensus geben, folgt hieraus jedoch nicht die Gleichheitssatzkonformität der Anknüpfung an zur realitätsgerechten Typisierung ungeeignete Werte. Vielmehr muss der Gesetzgeber dann sein Belastungsziel der Erfassung von Gebäudeverkehrswerten überdenken.

Ein weiterer Grund für die Unterbewertung hochwertiger Immobilien liegt im Einfluss der Abzinsung der Bodenrichtwerte, weil hierdurch der Bodenwert gegenüber dem Gebäudewert zurücktritt. Der lageabhängige Bodenanteil könnte durch Reduktion der Liegenschaftszinssätze oder Absenkung der Restnutzungsdauern erhöht werden, ohne dass das Verfahren komplizierter würde. Allerdings stellt sich, wenn dem Gebäude generell, d.h. nicht nur bei weit zurückliegenden Baujahren, nur noch eine untergeordnete Rolle zukäme, die Frage, warum dann überhaupt noch der erhebliche Aufwand der Ermittlung einer Gebäudekomponente betrieben werden sollte.

bb) Als Ausdruck des Äquivalenzprinzips?

Ebenfalls nicht legitimieren lassen sich die massiven Differenzen gegenüber tatsächlichen Verkehrswerten mit der in der Gesetzesbegründung angedeuteten äquivalenztheoretischen Rechtfertigung der Grundsteuer. Soweit es dort heißt

»Einerseits wird über die Erfassung des Grund und Bodens ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt, die durch Beiträge und Gebühren nicht vollständig abgegolten werden können und dem Grundstückseigentümer zu Gute kommen. Andererseits wird durch die Erfassung der Gebäude und die dadurch vermittelte objektive Leistungsfähigkeit gewährleistet, dass vielfältige freiwillige Aufgaben einer Gemeinde finanziert werden, die der Allgemeinheit andernfalls regelmäßig nur mit Zuschüssen zur Verfügung gestellt werden können.«⁷³

ist nicht ersichtlich, inwieweit Unter- oder Überbewertungen in Zusammenhang mit unterschiedlich intensiver Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur stehen.

⁷² Insofern überrascht die Erläuterung in der Gesetzesbegründung, die Anknüpfung an den Mikrozensus mache die Erklärung der tatsächlichen Mieteinnahmen entbehrlich, BT-Drs. 19/11085, 109.

⁷³ BT-Drs. 19/11085, 81.

cc) *Im Hinblick auf Ausgleichsmöglichkeiten auf der Ebene des Steuersatzes?*

Eine Möglichkeit, die zum Teil erheblichen Unterschiede zwischen Grundsteuerwert und Verkehrswert auf der Ebene des Steuersatzes auszugleichen, besteht nicht bzw. ist im Entwurf des Grundsteuer-Reformgesetzes bisher nicht vorgesehen.

Zwar hat das Bundesverfassungsgericht im Grundsteuerurteil einen Zusammenhang zwischen Bemessungsgrundlage und Steuersatz erörtert, dabei aber herausgestellt, dass von einer realitätsgerechten Abbildung der Wirtschaftsgüter im Verhältnis zueinander dann keine Ausnahmen möglich seien, wenn Steuern mit einem *einheitlichen Steuersatz* erhoben werden und Ungleichbehandlungen nicht auf einer späteren Ebene der Steuererhebung korrigiert oder kompensiert werden können⁷⁴.

Dies ist hier der Fall. Zwar verleiht die Gesetzesbegründung der Hoffnung Ausdruck, dass die Kommunen größere Steuererhöhungen infolge der Anhebung der Grundsteuerwerte durch Hebesatzanpassungen verhindern werden. Zu einem Ausgleich der Ungleichbehandlungen der im vereinfachten Ertragswertverfahren bewerteten Wohngrundstücke im Verhältnis zueinander wird es indes nicht kommen. Der Hebesatz ist hierzu von vornherein ungeeignet, und zwar aus mehreren Gründen:

- Für die einzelne Gemeinde liegt dies schon daran, dass der Hebesatz nur gemeindeeinheitlich bestimmt werden kann. Eine Differenzierung nach Stadtteilen, die es erlauben würde, für gute Wohnlagen höhere Hebesätze anzuwenden, ist nicht vorgesehen⁷⁵.
- Aber auch im Verhältnis zwischen den Gemeinden ist ein Ausgleich der Bewertungsdifferenzen eher unwahrscheinlich. Zwar bestünde theoretisch die Möglichkeit, dass ländliche Gemeinden, in denen der Grundsteuerwert im Wesentlichen dem Verkehrswert entspricht, niedrige Hebesätze, Großstadtgemeinden, in denen es zum Teil zu deutlichen Unterbewertungen kommt, dagegen höhere Hebesätze anwenden. Hierzu wird es im Zweifel jedoch nicht kommen, da die einzelne Gemeinde auf Aufkommensneutralität bedacht sein wird. Da der Abstand zwischen dem bisherigen Einheitswert und dem neuen Grundsteuerwert in ländlichen Gemeinden und Randlagen relativ gering sein dürfte, ist hier nicht mit einer Senkung der Hebesätze zu rechnen.
- Im Übrigen muss die Hebesatzreaktion der Kommunen bei der gleichheitsrechtlichen Beurteilung des Bundesgesetzes von vornherein außer Betracht bleiben, weil es sich hierbei um eine andere Gesetzgebungskörperschaft handelt und keine systematische Kompensation vorgesehen ist und auch nicht vorgesehen werden kann. Aufgrund der grundgesetzlich garantierten Hebesatzautonomie sind die Gemeindegessetzgeber frei, ihre Hebesatzpolitik am jeweiligen kommunalen Finanzbedarf auszurichten.

dd) *Als Billigkeitsmaßnahme eines schonenden Übergangs zu zeitnahen Werten?*

Die Unterbewertung von Grundstücken mit besonders hohen Verkehrswerten mag gewollt sein, um den Reformwiderstand der Grundstückseigentümer abzumildern, die bei Zugrundelegung realitätsgerecht typisierter Verkehrswerte mit deutlich höherer Grundsteuer belastet würden. In gehobenen Lagen käme es im Durchschnitt zu einer Verdoppelung der Grundsteuer⁷⁶, in Einzelfällen sogar zu einer noch stär-

74 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 97.

75 Ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, 23.

76 Ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, 2018, 24 ff.

keren Belastungszunahme. Es kann durchaus geboten sein, den Übergang schonend auszugestalten, indem für die Grundstückseigentümer, bei denen der Verkehrswert einem Vielfachen des heutigen Einheitswerts entspricht, die volle Belastungswirkung der neuen Rechtslage nur schrittweise zur Anwendung gebracht wird⁷⁷. Dauerhaft verzerrend wirkende Parameter in der Grundstücksbewertung sind jedoch zur Abmilderung des Übergangs ungeeignet. Als Übergangsregel denkbar wären stattdessen temporäre Abschläge der Steuermesszahl.

ee) Als wohnungspolitische Maßnahme?

Aus ähnlichen Erwägungen kann die systematische Unterbewertung von Grundstücken in teuren Lagen auch nicht als wohnungspolitische Maßnahme mit Lenkungszwecken gerechtfertigt werden. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht im Grundsteuerurteil auf die Möglichkeit der Verwirklichung außerfiskalischer Förder- und Lenkungsziele hingewiesen⁷⁸. Zur Vermeidung einer Verteuerung des Wohnens infolge der Grundsteuerreform wären Verschonungsregeln denkbar. Dies gilt allemal für den existenznotwendigen Wohnkonsum.

Ein derartiges gesetzgeberisches Ziel lässt sich aber in Bewertungsvorschriften zur Verkehrswerttypisierung für Zwecke der Grundsteuer nicht gleichheitssatzkonform umsetzen. Wohnungspolitischen Sozialzwecken trägt der Gesetzentwurf zutreffend auf der Ebene der Messzahl Rechnung (§ 15 Abs. 2-4 GrStG-E). Soweit wohnungspolitische Erwägungen den Gesetzgeber davon abhalten, insbesondere in teureren Großstadtlagen den Grundsteuerwert dem Verkehrswert anzunähern, kommt es dagegen zu einer unzulässigen Vermischung von Bewertungs- und Verschonungsregeln⁷⁹ und zu einem Verstoß gegen die im Erbschaftsteuerbeschluss vom 7.11.2006 aufgestellte Vorgabe einer klaren Trennung beider Ebenen⁸⁰.

ff) Im Hinblick auf die geringe Höhe der Grundsteuerbelastung

Schließlich ist eine Rechtfertigung auch nicht im Hinblick auf die generell geringe Höhe der Grundsteuer möglich. Derartige Geringfügigkeitsargumente hat das Bundesverfassungsgericht bereits im Grundsteuerurteil verworfen⁸¹. Dies muss in Bezug auf die Wirkungen des vereinfachten Ertragswertverfahrens umso mehr gelten, als hier systematisch Grundstückseigentümer mit geringwertigen Grundstücken im Verhältnis zum Verkehrswert stärker belastet werden als Grundstückseigentümer mit hochwertigen Grundstücken. Es kommt also nicht auf den möglicherweise absolut niedrigen Grundsteuerbetrag an, sondern auf sein Verhältnis zu der »durch

77 In diese Richtung auch *Jarass/Trautvetter*, BB 2019, 1751 (1759).

78 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 168.

79 Die Forderung (*G. Kirchhof*, DStR 2018, 2661 [2662]), die »neuen grundsteuerliche Bemessungsregeln [müssten] die möglichen finanziellen Folgen gerade in Räumen mit hohen Mieten sorgsam antizipieren und werten« darf nicht in Richtung von Bewertungsabschlägen missverstanden werden, schon gar nicht lässt sich eine in Typisierungsvorschriften verschleierte Unterbewertung gleichheitsrechtlich rechtfertigen.

80 Dazu oben A.II.

81 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 140 ff.

das Innehaben eines Grundstücks begründeten objektiven Leistungsfähigkeit des Eigentümers« (Belastungsgrund des Grundsteuer-Reformgesetzes).

5. *Sachwertverfahren für Nichtwohngrundstücke (insb. Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke)*

a) *Zulässigkeit des Nebeneinanders unterschiedlicher Verfahren?*

Entgegen dem Referentenentwurf, in dem auch für Nichtwohngrundstücke ein Ertragswertverfahren und nur subsidiär das Sachwertverfahren vorgesehen war, erfolgt nach dem Regierungsentwurf die Bewertung von Geschäftsgrundstücken stets im Sachwertverfahren.

Im Sachwertverfahren wird der Gebäudewert getrennt vom Bodenwert ermittelt (§ 258 Abs. 1 BewG-E). Die Summe beider Werte wird mit einer Wertzahl multipliziert (§§ 258 Abs. 3, 260 i.V.m. Anlage 43), um den zunächst kostenorientiert ermittelten Sachwert an die »allgemeinen Wertverhältnisse auf dem örtlichen Grundstücksmarkt« anzupassen.

Das Nebeneinander unterschiedlicher Verfahren für unterschiedliche Grundstückskategorien ist mit den Vorgaben des Grundsteuerurteils grundsätzlich vereinbar, auch wenn es damit für Wohngrundstücke und Nichtwohngrundstücke möglicherweise zu unterschiedlich nah am Zielwert des Verkehrswertes liegenden Grundsteuerwerten kommt. Das Bundesverfassungsgericht hat dem Gesetzgeber aber ausdrücklich zugestanden, dass er innerhalb einer Steuer mehrere Maßstäbe verwenden könne⁸².

Zu fordern ist allerdings eine sachgerechte Abgrenzung zwischen den unterschiedlichen Verfahren, wobei die Anforderungen an die Abgrenzung steigen, je stärker die Ergebnisse im Sachwertverfahren und im vereinfachten Ertragswertverfahren differieren. Problematisch erscheint insofern die Abgrenzung zwischen Wohngrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken. Letztere liegen vor, sobald 20% der Fläche eines Mietwohngrundstücks für Nichtwohnzwecke genutzt werden. Damit würde für ein fünfgeschossiges Mietshaus mit Laden/Büro im Erdgeschoss stets das Sachwertverfahren gelten, und zwar auch für die vier Wohnetagen.

b) *Zulässige Typisierung bei verhältnismäßigem Bewertungsaufwand?*

Das Beispiel macht das Streitpotential der Abgrenzung zwischen Wohn- und Nichtwohngrundstücken je nach konkreter Nutzung deutlich. Streit anfällig wird zudem auch die im Sachwertverfahren notwendige Eingruppierung in die für die Typisierung der Normalherstellungskosten gebildeten 18 unterschiedlichen Nutzungskategorien (Anlage 42) sein.

Unabhängig von dem Streitpotential der Abgrenzung zwischen den unterschiedlichen Bewertungsverfahren und Kostenkategorien stellt sich die Frage, ob und mit

82 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 98.

welchem Aufwand eine Bewertung im Sachwertverfahren nach § 258 BewG-E alle sieben Jahre (Hauptfeststellungszeitraum nach § 221 BewG-E) geleistet werden kann. Zwar arbeitet das Sachwertverfahren durch die Heranziehung typisierter Normalherstellungskosten ebenfalls mit starken Vereinfachungen. Insbesondere werden objektspezifische Grundstücksmerkmale außer Betracht gelassen⁸³. Zur Bestimmung der Alterswertminderung (§ 259 Abs. 4 BewG-E) wird es jedoch Feststellungen im Einzelfall bedürfen⁸⁴.

Eine Einschätzung des durch das Sachwertverfahren verursachten Verwaltungsaufwandes würde eine ungefähre Kenntnis voraussetzen, wie sich die zu bewertenden 36 Mio. Grundstücke zwischen Wohngrundstücken und Nichtwohngrundstücken aufteilen. Der Gesetzentwurf enthält keine Angaben, wie viele Grundstücke in das Sachwertverfahren fallen, auch wenn derartige Zahlen theoretisch vorliegen müssten, da andernfalls die Kostenschätzungen für den Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft, der mit 92,3 Mio. Euro p.a. beziffert ist⁸⁵, nicht nachvollziehbar sind.

Ob das Sachwertverfahren zu einer realitätsgerechten Typisierung der Verkehrswerte von Nichtwohngrundstücken führt⁸⁶, hängt auch hier stark vom Zusammenspiel von Bodenrichtwerten und Gebäudekomponente ab unter Berücksichtigung der als Multiplikatoren dienenden Wertzahlen (§ 260 BewG-E i.V.m. Anlage 43). Im Verfahren angelegt ist die Gefahr deutlicher Überbewertung, z.B. bei Baumängeln, da der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes nicht vorgesehen ist.

Für die Beurteilung, wie stark die im Sachwertverfahren ermittelten Grundsteuerwerte von tatsächlichen Verkehrswerten abweichen, bedürfte es auch hier im Vorfeld Stichproben, auch wenn diese aufgrund der Heterogenität von Nichtwohngrundstücken nur von bedingter Aussagekraft wären.

6. Weitere Einzelfragen

a) Hauptfeststellung alle sieben Jahre

Der siebenjährige Neubewertungssturnus (§ 221 Abs. 1 BewG-E) entspricht – trotz der in den letzten Jahren zum Teil sehr dynamischen Entwicklung des Immobilienmarktes – noch den verfassungsrechtlichen Anforderungen an *zeitnah* ermittelte Werte⁸⁷. Sie ist im vereinfachten Ertragswertverfahren auch zu leisten, da keine individuelle Neubewertung vorzunehmen ist, sondern lediglich veränderte Bodenrichtwerte sowie Änderungen der Mietniveaustufen zu berücksichtigen sind. Weniger klar ist, ob auch die Neubewertung von Nichtwohngrundstücken im Sachwertverfahren im Siebenjahres-Turnus zu bewerkstelligen ist (s. soeben III.4.b).

83 Anders als im Verfahren nach § 8 Abs. 3 ImmoWertV.

84 *Scheffler*, ifst-Schrift Nr. 530 (2019), 50. Allerdings kann die Begrenzung des Alterswertabschlags auf 70% (§ 259 Abs. 4 Satz 4 BewG-E) bei älteren Gebäuden konkrete Feststellungen obsolet machen.

85 BT-Drs. 19/11085, 3.

86 Skeptisch *Marx*, DSfZ 2019, 372 (378); offen *Löhr*, ZKF 2019, 169 (172).

87 BVerfG v. 22. 6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 Rz. 68 ff.

Eine neuerliche Aussetzung der Hauptfeststellung ist unbedingt zu vermeiden, da die Grundsteuer damit unmittelbar, und nicht erst nach weiteren 40 Jahren in die Verfassungswidrigkeit hineinwüchse. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht sich im Grundsteuerurteil darauf beschränkt, die Verfassungswidrigkeit seit 2002 festzustellen⁸⁸, das Gericht hat aber deutlich gemacht, dass die regelmäßige Durchführung der vorgesehenen Hauptfeststellungen unverzichtbare Voraussetzung für die Verfassungsmäßigkeit des bisherigen Einheitswertverfahrens war⁸⁹. Dies gilt, da der Gesetzgeber am Bewertungsmaßstab des Verkehrswertes festhält, auch für das reformierte Bewertungsverfahren.

b) Anknüpfung an Bodenrichtwerte

Fraglich ist, ob die Anknüpfung an die von den rechtlich unabhängigen, nicht weisungsgebundenen Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte als Grundlage des Steuereingriffs mit dem Gesetzesvorbehalt vereinbar ist, zumal die Ausschüsse unterschiedlich organisiert und unterschiedlich fachkompetent besetzt sind⁹⁰. Dies hängt zum einen davon ab, welche Bindungswirkung die Bodenrichtwerte im Grundsteuerverfahren haben, zum anderen vom Rechtsschutz gegen mögliche Fehler bei ihrer Ermittlung.

Bereits heute basiert die erbschaftsteuerrechtliche Bedarfsbewertung auf den Bodenrichtwerten, wobei allerdings gemäß § 145 Abs. 3 Satz 1 BewG noch ein 20%iger Abschlag vorgenommen wird. Der Abschlag soll pauschal alle sonstigen möglicherweise wertmindernden Umstände berücksichtigen⁹¹. Diese Anknüpfung an die von weisungsunabhängigen Gutachterausschüssen ermittelten Werte für Zwecke der Erbschaftsteuer wird von der Rechtsprechung als zulässige Vereinfachungsmaßnahme angesehen⁹². Selbständig justitiabel sind die Bodenrichtwerte mangels gesonderter Feststellung nicht, sondern nur im Rahmen des Einspruchs gegen die Feststellung des Grundbesitzwertes. Grundsätzlich ist die Finanzverwaltung nicht befugt, eigene Wertfeststellungen an die Stelle der Bodenrichtwerte zu setzen, sondern zur Übernahme der von den Gutachterausschüssen mitgeteilten Bodenrichtwerte verpflichtet⁹³. Allerdings besteht für Zwecke der Erbschaftsteuer sowohl im Rahmen von § 179 BewG als auch nach § 145 Abs. 3 BewG⁹⁴ für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, einen niedrigeren Verkehrswert durch Gutach-

88 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, 3. Leitsatz.

89 BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 Rz. 109.

90 Dieses Problem stellt sich keineswegs nur bei einer ausschließlichen Anknüpfung an Bodenrichtwerte, falls sich einzelne Länder im Rahmen ihrer Abweichungsbefugnis für ein solches Modell entscheiden sollten (so aber BT-Drs. 19/11085, 86), sondern auch im Rahmen des GrStG-Entwurfs, da dieser ebenfalls auf Bodenrichtwerten beruht.

91 *Rössler/Troll*, BewG, § 145 Rz. 22.

92 BFH v. 11.5.2005 – II R 21/02, BStBl. II 2005, 686 Rz. 11.

93 FG Nürnberg v. 29.3.2001 – IV 565/00, EFG 2001, 959; *Wilms* (Fn. 55), § 145 BewG Rz. 60 (März 2007); *Eisele*, StW 2006, 175 (176 f.).

94 *Rössler/Troll*, BewG, § 145 Rz. 24.

ten individuell nachzuweisen (§ 198 BewG), dadurch reduziert sich das Bedürfnis, die Bodenrichtwerte selbst anzugreifen.

Im Grundsteuerverfahren wird den Bodenrichtwerten und ihrer Feststellung durch die Gutachterausschüsse noch größere Bedeutung zukommen. Anders als für Zwecke der Erbschaftsteuer ist kein Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes durch den Steuerpflichtigen vorgesehen. Dass der Gesetzgeber für das Massenverfahren der jährlichen Grundsteuer anders als bei der erbschaftsteuerrechtlichen Bedarfsbewertung auf eine derartige Möglichkeit verzichtet hat, d.h. also die Bodenrichtwerte zur unwiderleglichen Typisierung heranzieht, dürfte im Rahmen seiner ihm seitens des Bundesverfassungsgerichts zugestandenen Typisierungsbefugnis liegen. Einzelnachweise wären im wiederkehrenden Massenbewertungsverfahren der Grundsteuer administrativ nicht zu bewältigen. Da der Bodenrichtwert nach dem Grundsteuer-Reformgesetz-Entwurf eine unwiderlegliche Verkehrswerttypisierung darstellt, stellt sich allerdings zukünftig die Frage des Rechtsschutzes in anderer Weise. Fehler bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte müssen justitiabel sein, auch wenn ein Nachweis eines im Einzelfall niedrigeren Verkehrswertes nicht vorgesehen ist. Um beurteilen zu können, ob die Bodenrichtwertermittlung fehlerhaft war, bedürfte es allerdings einer sehr präzisen gesetzlichen Regelung des Verfahrens nach § 196 BauGB.

c) Steuermesszahlreduktion für bestimmte Grundstücke

Neu ist die Steuermesszahlreduktion in § 15 Absätze 2-4 GrStG-E. Begründet ist die Messzahlreduktion sozialpolitisch als Maßnahme der Wohnraumförderung⁹⁵. Sie tritt folglich hinzu zu anderweitigen Subventionierungen des gemeinnützigen Wohnungsbaus. Gegen eine derartige Fördermaßnahme als Verschonungssubvention bestehen keine Einwände.

Möglich wäre zwar auch eine Interpretation als Annäherung an den Verkehrswert, wenn man davon ausgeht, dass im Bereich des öffentlich geförderten Wohnungsbaus unterdurchschnittliche Mieten erzielt werden. Allerdings ist nicht erkennbar, dass die Messzahlreduktion mit einer etwaigen Überbewertung nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren abgestimmt wäre. Die Gesetzesbegründung nimmt hierauf keinen Bezug.

Theoretisch denkbar wäre es zudem, die aktuell nur für den sozialen Wohnungsbau vorgesehene Messzahlreduktion auch auf die Grundsteuer in Regionen mit besonders angespanntem Wohnungsmarkt (insbesondere Ballungsgebieten) auszuweiten. Bei näherer Betrachtung ist hiervon abzuraten. Eine solche Maßnahme lässt sich nicht zielgenau ausgestalten. Profitieren würden auch Selbstnutzer hochwertiger Immobilien, die keiner sozialpolitischen Begünstigung bedürfen. Aber auch die Beschränkung auf vermietete Wohngrundstücke wäre nicht zielgenau, weil hiervon auch ein über einen Grundbedarf hinausgehender Wohnkonsum begünstigt würde.

95 BT-Drs. 19/11085, 117 f.

d) Evaluation

Die Gesetzesbegründung sieht eine ex post-Evaluation der Reform vor⁹⁶. Die Wirkungen sollen innerhalb von sieben Jahren nach Wirksamwerden der neuen Bemessungsgrundlage – d.h. bis zum Jahr 2031 – evaluiert werden. Das ist sehr zu begrüßen, auch wenn – anders als im Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Forschungszulage⁹⁷ – die Erfolgskontrolle nicht in Form einer echten Evaluationsklausel im Gesetz selbst aufgenommen wurde, sondern sich nur in der Gesetzesbegründung findet. In der Vergangenheit sind derartige Evaluationsversprechen häufig nicht eingelöst worden⁹⁸.

Noch wichtiger als eine nachträgliche Erfolgskontrolle wäre eine ex ante-Evaluation. Inwieweit eine solche stattgefunden hat und mit welchem Ergebnis, lässt sich der Gesetzesbegründung nicht entnehmen, obwohl dies zwingende Voraussetzung für eine informierte Abstimmung über den Gesetzentwurf wäre. Ob die vorgesehenen Verfahren (vereinfachtes Ertragswertverfahren und Sachwertverfahren) zu Grundsteuerwerten führen, die geeignet sind, die zu erfassenden Grundstücke zumindest näherungsweise in ihrer Relation zum Verkehrswert abzubilden, muss im Vorhinein ermittelt werden. Die Einführung des neuen Verfahrens geht mit so erheblichem administrativem Aufwand einher, dass vorher klar sein muss, ob sich dieser Aufwand auch lohnt. Eine Verprobung von Grundsteuerwerten und Verkehrswerten wäre wenigstens für Wohngrundstücke trotz des Zeitdrucks, unter dem die Grundsteuerreform steht, zumindest stichprobenartig möglich gewesen.

V. Resümee und Ausblick

1. Gleichheitssatzwidrigkeit der vereinfachten Ertragswertverfahrens

Der Entwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes ist nicht in der Lage, den im Grundsteuerurteil vom 10. April 2018 aufgestellten Reformauftrag des Bundesverfassungsgerichts zu erfüllen. Das Kernproblem des vorliegenden Reformentwurfs liegt darin, dass der Gesetzgeber einerseits am bisherigen Bewertungsziel des Verkehrswerts festhalten, andererseits starke Mehrbelastungen einzelner Grundstückseigentümer vermeiden und die Reform gleichzeitig aufkommensneutral durchführen will. Eine zusätzliche Restriktion folgt aus der notwendigen Begrenzung des mit der Verkehrswertermittlung einhergehenden Verwaltungsaufwands. Herausgekommen ist ein Bewertungsverfahren, das – jedenfalls für Wohngrundstücke – zu systematischen Verzerrungen führt und damit den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts an eine im Verhältnis der Grundstücke zueinander realitätsgerechte Abbildung des Verkehrswertes *offensichtlich* nicht genügt.

⁹⁶ BT-Drs. 19/11085, 89.

⁹⁷ § 16 des Entwurfs eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung, BT-Drs. 19/10940.

⁹⁸ Z.B. zur Zinsschranke, BT-Drs. 16/5491 u. BT-Drs. 17/10354.

Das für Wohngrundstücke vorgesehene vereinfachte Ertragswertverfahren krankt – bei aller zulässigen Typisierung – an einer unzureichenden Differenzierung nach der konkreten Lage des Grundstücks, obwohl es sich hierbei um den zentralen wertbestimmenden Faktor handelt. Die hierdurch bewirkten Abweichungen des Grundsteuerwerts vom Verkehrswert überschreiten das im Rahmen einer Typisierung zulässige Ausmaß an Ungleichbehandlung sowohl betrags- als auch zahlenmäßig. Das Verfahren ist aufgrund der unzureichenden Lagedifferenzierung *strukturell* ungeeignet, den Verkehrswert auch nur annäherungsweise zu erfassen. In der Folge kommt es systematisch zu zum Teil deutlichen Unterbewertungen von Immobilien in teureren Lagen, während Grundstücke in schlechten Lagen zum Verkehrswert oder sogar darüber angesetzt werden. Eine regressive Sondervermögensteuer ist jedoch weder verfassungskonform noch kann sie verteilungspolitisch gewollt sein.

Gleichheitsrechtlich besonders problematisch sind diese Verzerrungen vor dem Hintergrund der angestrebten Aufkommensneutralität der Reform. Die systematische Verschonung besonders leistungsfähiger Grundstückseigentümer geht unmittelbar zulasten der Grundstückseigentümer, deren Grundstücke mit dem Verkehrswert oder sogar darüber bewertet werden, weil aufgrund der Unterbewertung die Hebesätze gar nicht oder weniger stark sinken werden, als sie es täten, wenn für alle Grundstücke statt der heutigen niedrigen Einheitswerte verkehrsnaher Grundsteuerwerte angesetzt würden. Die Eigentümer mit Grundstücken in geringwertigen Lagen zahlen folglich die Verschonung der Eigentümer in hochpreisigen Lagen mit. Durch Hebesatzanpassungen lässt sich das Problem nicht lösen, da diese gemeindeeinheitlich festgelegt werden.

2. Möglichkeiten der Nachbesserung

Im Grundsteuerurteil hat das Bundesverfassungsgericht die Weitererhebung der bestehenden (verfassungswidrigen) Grundsteuer bis einschließlich 2024 unter der Prämisse erlaubt, dass der Gesetzgeber bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung trifft⁹⁹. Bedingung der Weitergeltung dürfte sein, dass die bis zu diesem Zeitpunkt zu verkündende Neuregelung verfassungskonform ist. Der Gesetzgeber sollte es daher nicht darauf ankommen lassen, dass erst die Hauptfeststellungsbescheide auf den 31.12.2022 (§ 226 Abs. 1 BewG-E) Klagemöglichkeiten eröffnen. Die Gleichheitssatzwidrigkeit der neuen Bewertungsvorschriften lässt sich unmittelbar aus dem Grundsteuerurteil ableiten, ist folglich für den Gesetzgeber erkennbar, so dass bei einem späteren Verfahren kein Grund für erneute Großzügigkeit des Bundesverfassungsgerichts und neue Fortgeltungsanordnungen bestünde. Es bedarf folglich noch vor dem 31.12.2019 grundlegender Nachbesserung. Fraglich ist, ob diese innerhalb der vom Reformgesetzgeber gewählten Konzeption erreichbar ist.

⁹⁹ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Tz. 169; »Die Fortgeltung der beanstandeten Regelungen zur Einheitsbewertung wird bis zum 31. Dezember 2019 sowie bis zu fünf Jahre nach der Verkündung einer spätestens bis zum 31. Dezember 2019 getroffenen Neuregelung, längstens aber bis zum 31. Dezember 2024 angeordnet.«

Hierzu bedürfte es vor allem einer stärkeren Lagedifferenzierung, z.B. durch

- Erhöhung des Bodenwertanteils durch Senkung des Liegenschaftszinses
- Stärkere Gebietsdifferenzierung (etwa durch Rückkehr zum ursprünglich vorgesehenen Großstadtzuschlag, Stadtteildifferenzierungen in größeren Gemeinden und Ansatz realitätsnäherer Durchschnittsmieten)

Allerdings bedürfte es hierzu aufwendiger zusätzlicher Datenerhebungen. Denkbar wären zwar Auf- und Abschläge der zugrunde gelegten Nettokaltmieten im Verhältnis des jeweiligen Bodenrichtwertes zum Durchschnittsbodenrichtwert in einer Gemeinde¹⁰⁰, allerdings ebenfalls um den Preis weiterer Komplizierung.

Alternativ könnte ganz auf die Gebäudekomponente verzichtet und stattdessen *allein der Bodenrichtwert* zugrunde gelegt werden¹⁰¹. Die Grundsteuer bliebe wertabhängig, entspräche damit weiterhin dem Grundanliegen des Gesetzgebers. Für den Übergang zu einer reinen Bodenwertsteuer spricht nicht nur, dass die Grundsteuer auf diese Weise eine äquivalenztheoretische Grundlage erhält¹⁰², zudem automatisch baulandmobilisierend wirkt, sondern vor allem die Beseitigung verfassungsrechtlicher Risiken bei gleichzeitiger deutlicher Vereinfachung. Die möglicherweise unerwünschte Konsequenz einer massiven Erhöhung der Grundsteuer für Grundstücke in teuren Lagen tritt zwar auch bei einer reinen Bodenwertsteuer ein. Sie liegt in der Natur der Sache des Übergangs von veralteten Einheitswerten zu Verkehrswerten, könnte aber temporär mittels einer Übergangsregelung abgemildert werden.

3. Forschungsbedarf

Der Weisheit letzter Schluss ist möglicherweise auch eine allgemeine Bodenwertsteuer nicht. So wird vorgeschlagen, zusätzlich die Gebäudefläche einzubeziehen¹⁰³. Alternativ sind auf Länderebene Flächenmodelle im Gespräch, zum Teil allein auf die Grundstücks-/Gebäudefläche abstellend, zum Teil mit zusätzlichen Lagekomponenten¹⁰⁴. Derartige alternative Grundsteuerkonzepte mögen einfacher umsetzbar sein als die herkömmliche wertbasierte Grundsteuer, aber wie lassen sie sich rechtfertigen? Diese Frage wird virulent werden, sobald die Länder tatsächlich von ihrer Abweichungskompetenz Gebrauch machen. Wissenschaftlich ist das Spektrum möglicher Rechtfertigungen und die sich hieraus ableitenden Grundsteuermodelle noch nicht hinreichend aufgearbeitet¹⁰⁵. Dies gilt sowohl für die steuer-

100 S. den diesbezüglichen Vorschlag in der Stellungnahme von Löhr zu BT-Drs. 19/11085, <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/050-sitz-656068>

101 In diese Richtung auch Löhr, ZKF 2019, 169 (175 f.); Zimmermann, Wirtschaftsdienst 2019, 490 (491); Mayer, DB 2018, 2200 (2210).

102 Seer (Fn. 3), § 16 Rz. 40.

103 Fuest, Stellungnahme zu BT-Drs. 19/11085, <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/050-sitz-656068>.

104 Z.B. Niedersächsisches Lagemodell; zu den diversen Modellen Siebert, Reform der Grundsteuer – Eine ökonomische Analyse aktuell diskutierter Reformmodelle, 2016; Homburg, Wirtschaftsdienst 2018, 169; auch schon J. Lang, DStJG 35 (2012), 307 (315-319).

105 Siehe aber Seer (Fn. 3), § 16 Rz. 1-4 u. 38-40; zu möglichen Rechtfertigungen und der jeweils hieraus folgenden Ausgestaltungen ferner Scheffler/Roith, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, ifst-Schrift Nr. 526 (2018); Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, 953 ff.

systematische Einordnung der Grundsteuer, die ökonomischen Wirkungen unterschiedlicher Modelle als auch ihre finanzverfassungs- und gleichheitsrechtliche Legitimation.

Die Probleme beginnen bereits bei der Frage, ob die Grundsteuer mit der Leistungsfähigkeit der Grundstückseigentümer oder mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt werden kann bzw. sollte¹⁰⁶.

Bei einer Rechtfertigung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip fallen erhebliche Unstimmigkeiten auf. Aus ökonomischer Sicht gibt es keine »objektive« Leistungsfähigkeit, sondern nur die Leistungsfähigkeit des Individuums¹⁰⁷. Eine auf ein einzelnes Objekt zugreifende Steuer wie die Grundsteuer ist schwerlich geeignet, individuelle Leistungsfähigkeit abzubilden. Hinzu kommt, dass die Grundsteuer auf Bruttovermögen erhoben wird. Von der bloßen Eigentümerposition (Innehaben) sind keine Rückschlüsse auf die individuelle Leistungsfähigkeit des Eigentümers möglich. Selbst wenn man sich hierüber hinwegsetzt, stellt sich die Frage, was die Grundsteuer ist: Eine (Sonder-)Vermögensteuer? Auf die Vermögenssubstanz oder – wie vom Reformgesetzgeber angenommen – auf Sollerträge? Kann die Beschränkung auf eine einzelne Vermögensart gerechtfertigt werden? Wie wirkt es sich aus, dass die Grundsteuer als Sollertragsteuer zur Einkommensteuer auf die Mieterträge hinzutritt? Und welche Rolle spielt in diesem Zusammenhang die durch § 2 Nr. 1 Betriebskostenverordnung (BetrKV) ermöglichte offene Überwälzung der Grundsteuer in den Mietnebenkosten. Ändert die zivilrechtliche Vorschrift etwas an der steuersystematischen Einordnung der Grundsteuer? Wird diese dadurch möglicherweise zur »Wohnsteuer«¹⁰⁸ und wie wäre eine solche steuersystematisch einzuordnen? Lasse sie sich im Hinblick auf die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG rechtfertigen? Oder muss man im Gegenteil aus der Umsatzsteuerbefreiung folgern, dass der Wohnbedarf nicht steuerlich belastet werden darf? Aber müsste das nicht richtigerweise nur für den existenznotwendigen Wohnbedarf gelten?

Eine alternative Rechtfertigung der Grundsteuer als Äquivalent kommunaler Leistungen löst nicht weniger Fragen aus. Dass es nicht um Individualäquivalenz, sondern nur um Gruppenäquivalenz gehen kann, liegt schon in der Natur der Grundsteuer als gegenleistungslose Geldleistung. Dennoch liefert das Äquivalenzprinzip – so das Bundesverfassungsgericht zur Gewerbesteuer¹⁰⁹ – einen tauglichen Steuerrechtfertigungsgrund¹¹⁰. Konkrete Schlussfolgerungen sind jedoch offen. Wie unterscheidet sich das Prinzip der Gruppenäquivalenz von der allgemeinen assekuranztheoretischen Steuerrechtfertigung? Und welche Bemessungsgrundlage folgt aus einer äquivalenztheoretischen Rechtfertigung? Geht es um die Abgeltung kommunaler Kosten oder die Abschöpfung von Nutzenvorteilen und wie lassen

106 Hierzu *Scheffler/Roith*, ifst-Schrift Nr. 526 (2018), 25 ff.

107 *Fuest*, Stellungnahme zu BT-Drs. 19/11085, <https://www.bundestag.de/ausschuesse/a07/050-sitz-656068>.

108 In diese Richtung *Homburg*, Wirtschaftsdienst 2018, 169.

109 BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (39 f.).

110 S. hierzu auch *Hey*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 3), § 3 Rz. 44 ff.

sich diese typisieren? Kann die Fläche Proxy für die Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur sein? Bedarf es weiterer Parameter? Oder lässt sich auch aus dem Äquivalenzprinzip (nur) eine wertabhängige Grundsteuer folgern, als reine Bodenwertsteuer oder unter Einbeziehung der aufstehenden Gebäude?

Schließlich stellt sich sowohl für Geschäftsimmobilien vor dem Hintergrund der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 GewStG, mehr noch für die Grundsteuer A für Land- und Forstwirtschaft die Frage nach dem Verhältnis zur Gewerbesteuer. Möglicherweise sollte man beide aus der Grundsteuer ganz herausnehmen, die Kürzungsvorschrift streichen und Land- und Forstwirtschaft in die Gewerbesteuer aufnehmen. Der Bewertungsbedarf für Zwecke der Grundsteuer ließe sich auf diese Weise drastisch reduzieren.

Der nach Verabschiedung der Abweichungskompetenz auf Länderebene zu erwartende Ideenwettbewerb sollte Ansporn für die Wissenschaft sein, sich den hier nur angedeuteten Fragen nach den Grundlagen der Grundsteuer zuzuwenden.

*Matthias Cornils**

Notwendige Gesetzgebung unter Verfassungswidrigkeitsverdacht?

Zur Neuauflage der Diskussion um ein Bundespresseauskunftsgesetz

Sechs Jahre nach dem in seinen kompetenzverfassungsrechtlichen Aussagen fragwürdigen, aber gleichwohl das weitere Schicksal des öffentlich-rechtlichen Auskunftsanspruchs der Medien rechtspraktisch bestimmenden Urteil des Bundesverwaltungsgerichts v. 20.2.2013 ist es an der Zeit, der Frage einer gesetzlichen Fassung des Anspruchs – zumindest, soweit er sich gegen Bundesbehörden richtet – vertiefte Aufmerksamkeit zu widmen. Das derzeit rechtspolitisch wieder aktuelle Vorhaben gibt auch Anlass, die nicht nur beim medienspezifischen Anspruch prekäre kompetenzrechtliche Rechtfertigung erheblicher Teile des Informationsverwaltungsrechts einer kritischen Prüfung zu unterziehen und über andere Begründungen nachzudenken. Daraus ergeben sich wiederum Konsequenzen für die mögliche Gestalt und den regelungssystematischen Standort einer Kodifikation. Schließlich sind auch Fragen inhaltlicher Präzisierung oder Erweiterung des Anspruchs bei dieser Gelegenheit aufgeworfen.

I. Einleitung

Die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für den Auskunftsanspruch der Presse und des Rundfunks gegen Bundesbehörden ist ein medienpolitisches Lieblingsthema der Opposition im Deutschen Bundestag und kehrt in regelmäßigen

* Der Verfasser, Prof. Dr. *Matthias Cornils*, ist Inhaber des Lehrstuhls für Medienrecht, Kulturrecht und Öffentliches Recht an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz sowie Direktor des Mainzer Medieninstituts.