

Der Belastungsgrund von Steuern – zum verfassungsrechtlichen Auftrag, die Grundsteuer zu reformieren.

Gutachten

im Auftrag des ZIA Zentraler Immobilien Ausschusses e. V.

von Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Augsburg, April 2020*

I.	Ausgangslage und Chance, Reformerrwägungen der Bundesländer.....	2
II.	Zeitnahe Reformentscheidungen, Neubewertung bis Ende 2024	6
III.	Grundgesetzänderung: Bundeskompetenz, Länderöffnungsklausel.....	8
	1. Länderzuständigkeit vor der Grundgesetzänderung im Herbst 2019.....	8
	2. Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse – Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG.....	9
	3. Rechts- und Wirtschaftseinheit – Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG	11
	4. Art. 125a Abs. 2 GG und das unterlassene Freigabegesetz durch den Bund.....	13
	5. Grundgesetzänderung: Bundeskompetenz, Abweichungskompetenz der Länder	15
IV.	Verfassungsrechtliche Vorgaben, verfassungswidriges Bundesgesetz	19
	1. Im Gesetz erkennbarer Belastungsgrund der Grundsteuer (BVerfG).....	19
	2. Unterscheidungsgebot der Steuern nach dem Belastungsgrund (BVerfG).....	20
	3. Bundesgesetz: keine hinreichende Klarheit über den Belastungsgrund	22
	4. Bundesgesetz: keine gleichheitsgerechte und folgerichtige Bewertung	24
	5. Sollertragsteuer – die heikle Leistungsfähigkeit des Vermögens	26
	6. Verfassungsgeforderte Umlagefähigkeit der Grundsteuer auf die Miete	28
V.	Die Grundsatzfrage nach dem Belastungsgrund von Steuern	31
	1. Steuerstaat, Steuerrechtfertigung: der Belastungsgrund aller Steuern.....	31
	2. Steuergegenstand und Belastungsgrund einzelner Steuern.....	32
	3. Beispiele für Belastungsgründe bestimmter Abgaben – BVerfG	34
	4. Der Belastungsgrund der Grundsteuer.....	35
	5. Allgemeinäquivalenz – vorzugswürdiger Belastungsgrund für die Grundsteuer	36
VI.	Erwogene Grundsteuermodelle.....	38
	1. Verkehrswertmodelle – zu hohe Verwaltungslasten, Systembrüche	38
	2. Kostenwertmodell und zweifelhafte Bodenrichtwerte – Gleichheit vor dem Gesetz	41
	3. Bodenwertmodelle – der Gleichheitssatz wird verletzt	44
	4. Flächenmodell – verfassungskonforme Typisierung	46
	5. Flächenbemessung mit pauschalem Regionalwert – Flächen-Lage-Modell.....	49
VII.	Die notwendige Reform – Zusammenfassung in Thesen	51
VIII.	Regelungsvorschlag: § 1 Belastungsgrund, Bemessung.....	56

* Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL. M., ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Finanzrecht und Steuerrecht und Direktor des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht an der Universität Augsburg. Die Ausführungen knüpfen in Teilen an seine Stellungnahme für die öffentlichen Anhörungen am 11.9.2019 des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages an (Prot. 19/49, Anlage 3).

I. Ausgangslage und Chance, Reformerrwägungen der Bundesländer

Die lange Diskussion über die Reform der Grundsteuer ist in ihre entscheidende Phase getreten. Der Bund hat im Herbst des letzten Jahres ein neues Grundsteuergesetz erlassen.¹ Das Grundgesetz erlaubt den Bundesländern nach den ebenfalls in Kraft gesetzten Neuregelungen,² eigene Grundsteuergesetze an die Stelle des Bundesgesetzes zu setzen.³ Nach anfänglichem Zögern scheinen nun immer mehr Länder diese sog. Öffnungsklausel nutzen zu wollen.⁴ Auch könnten länderübergreifende Versuche, sich auf ein gemeinsames Grundsteuermodell zu einigen, an Raum gewinnen.⁵ Insgesamt aber ist derzeit noch offen, welche Grundsteuergesetze in Zukunft angewandt werden.⁶

Der Wille der Länder, eigene Grundsteuergesetze zu beschließen, hängt mit zwei schweren Mängeln des Bundesgesetzes zusammen: Die Grundsteuer soll nach dem Wert der Immobilien bemessen werden.⁷ Doch erzeugt die dann erforderliche Bewertung von

¹ Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsgesetzes vom 26.11.2019 (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), BGBl. I 2019, 1794; siehe auch das Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung vom 30.11.2019, BGBl. I 2019, 1875.

² Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 15.11.2019 (Artikel 72, 105 und 125b), BGBl. I 2019, 1546.

³ Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG; offener Brief von 16 Universitätsprofessoren an den Bundesfinanzminister (FAZ, Nr. 55, 6.3.2019, 17).

⁴ FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20.

⁵ Niedersächsisches Finanzministerium, Die Grundsteuer muss einfach, transparent und aufkommensneutral sein, 5.3.2020 (<https://www.mf.niedersachsen.de/startseite/themen/steuern/steuerpolitik/grundsteuer/steuerpolitik-145366.html>); FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20.

⁶ FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20.

⁷ BMF, Die neue Grundsteuer – Fragen und Antworten, 21.6.2019 (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2019-06-21-faq-die-neue-grundsteuer.html>); der Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsgesetzes (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG) vom 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, entscheidet sich nicht für ein Bewertungsmodell, gibt aber an verschiedenen Stellen den Verkehrswert von Grund und Boden als Bewertungsziel an (S. 82, 85, 107, 119); siehe zur Selbstbeschreibung des „wertabhängigen Modells“ bereits BMF, Neuregelung der Grundsteuer, 29.11.2018 (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2018-11-29-Neuregelung-der-Grundsteuer.html>).

rund 36 Millionen Einheiten⁸ – *erstens* – einen viel zu hohen und vermeidbaren Aufwand bei den Steuerpflichtigen, dem Fiskus und den Finanzgerichten, der vielfach kritisiert wurde.⁹ Diesen Aufwand scheuen unterschiedliche Bundesländer.¹⁰ Bereits vor drei Jahren hat der Bundesrat einer grundsteuerlichen Orientierung am Verkehrswert eine klare Absage erteilt. „Eine individuelle Verkehrswertermittlung scheidet [...] als zu verwaltungsaufwändig aus.“¹¹ *Zweitens* verletzt das Grundsteuergesetz des Bundes – wie ebenfalls mehrfach betont – das Grundgesetz.¹² Wollen die Länder die Grundsteuer als eine der zentralen Einnahmequellen der Kommunen verlässlich sichern, sind daher eigene verfassungskonforme Grundsteuergesetze in Kraft zu setzen.

Die Grundsteuer ist eine zentrale Quelle der Gemeindefinanzierung.¹³ Gelingt eine Neuregelung nicht, geraten die finanziellen Grundlagen der Kommunen in Höhe von jährlich rund 14 Mrd. Euro in Gefahr. Die Kommunen haben die verfassungsrechtlichen Mängel des Bundesgesetzes nicht zu verantworten. Wollten sie sich daher bei anderen Körperschaften schadlos halten, würden sich erhebliche Erstattungsfragen innerhalb der öffentlichen Hand stellen. Die Folgen für die öffentlichen Haushalte wären beträchtlich.

⁸ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 91, 98. Das Bundesverfassungsgericht knüpfte mit 35 Mio. an eine ältere Zahl des Bundesrates an (Bundesrat, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 35; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (215 f., Rn. 178) – Grundsteuer).

⁹ R. Seer, FR 2019, 941 (950); M. Wünnemann/B. Koller, BB 2020, 215; ZIA, Stellungnahme zur Grundsteuerreform, Stand: 5.9.2019, S. 4 f. (https://www.zia-deutschland.de/fileadmin/Redaktion/Meta_Service/PDF/ZIA_Stellungnahme_Grundsteuerreform.pdf); Bund der Steuerzahler e.V., Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, S. 1 ff.; C. Fuest, ifo Institut, ebenda, Anlage 9, S. 1 ff.; Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, S. 3; Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V./Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V./Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände e.V./Bundesverband deutscher Banken e.V./Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V./Handelsverband Deutschland (HDE) e.V./Bundesverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistungen e.V., ebenda, Anlage 5; GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V., ebenda, Anlage 6, S. 1; Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, S. 2; L. J. Jarass, ebenda, Anlage 10; G. Kirchhof, ebenda, Anlage 11; M. Warneke, DSi kompakt, ebenda, Anlage 1, S. 1, 3; zu anderen Verkehrswertmodellen: G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2664 f.).

¹⁰ Siehe für die kritischen Stimmen aus den Bundesländern FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20

¹¹ Bundesrat, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

¹² Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, 17.10.2019, WD 4 – 3000 119/19, S. 13; R. Seer, FR 2019, 941 (949); J. Hey, ZG 2019, 297; F. J. Marx, DSz 2019, 687 (692); J. Hey, Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 8, S. 2; Bund der Steuerzahler, ebenda, Anlage 1, S. 2; L. J. Jarass, ebenda, Anlage 10, S. 1; D. Löhr, ebenda, Anlage 12, S. 2; G. Kirchhof, ebenda, Anlage 11; in die Richtung eines Verfassungsverstoßes weisen: Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, S. 12; Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, S. 1; H.-J. Beck, Das Grundeigentum 2019, 483 (484); kritisch gegenüber einem früheren Entwurf: Th. I. Schmidt, NVwZ 2019, 103 (106); für einen Verfassungsverstoß mit Blick auf ein älteres Modell: G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2668); gegen eine Grundgesetzverletzung für einen früheren Entwurf: H. Tappe, Gesetzgebungskompetenz für die Reform der Grundsteuer, Rechtsgutachten, 2019; die Verfassungsfestigkeit des beschlossenen Grundsteuergesetzes lediglich feststellend: ver.di, Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 14.

¹³ Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG.

Ein verfassungswidriges Grundsteuergesetz würde zudem eine Fülle an grundgesetzwidrigen Steuereingriffen und eine Vielzahl von kostspieligen Steuerstreitigkeiten bewirken. Beim dann notwendigen späteren Übergang zu einem verfassungskonformen Gesetz stellt sich die Frage nach der Gleichheit in der Zeit.

Mit guten Gründen wollen daher unterschiedliche Bundesländer eigene Grundsteuergesetze in Kraft zu setzen.¹⁴ Insbesondere der Freistaat Bayern und das Finanzministerium Niedersachsen haben bereits Leitlinien neuer Grundsteuermodelle entwickelt. Der Freistaat erwägt, die Grundsteuer mit einem möglichst geringen Verwaltungsaufwand nach der Fläche des Grundstücks und des Gebäudes zu bemessen.¹⁵ Das Finanzministerium Niedersachsen beabsichtigt, das bayerische Flächenmodell um einen kommunalen Lagefaktor zu ergänzen (Flächen-Lage-Modell).¹⁶ Beide Reformvorschläge entsprechen nach den vorliegenden Informationen den Vorgaben des Grundgesetzes. Demgegenüber bestehen verfassungsrechtliche Einwände gegen die andern erwogenen Grundsteuersysteme, gegen das Verkehrswert- und das Kostenwertmodell, das Miet- und das Bodenwertmodell sowie die Bodenrichtwerte.¹⁷

Den Bundesländern stellt sich die Aufgabe, verfassungskonforme Grundsteuer-Modelle in Kraft zu setzen. Das Grundgesetz eröffnet ihnen hierfür einen Gestaltungsraum, der politische Kompromisse erlaubt, gerade für Massensteuern wie die Grundsteuer auf Typisierungen, Pauschalierungen und Vereinfachungen setzt.¹⁸ Der Gesetzgeber muss aber den Belastungsgrund der jeweiligen Steuer erkennbar regeln und die Abgabe hieraus gleichheitsgerecht und folgerichtig bemessen.¹⁹ Das Bundesverfassungsgericht betont in seiner Grundsteuerentscheidung zudem, dass sich der Gesetzgeber nicht „auf die Wahl nur eines Maßstabs zur Bemessung der Besteuerungsgrundlage“ festlegen

¹⁴ FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20.

¹⁵ FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20.

¹⁶ Niedersächsisches Finanzministerium, 5.3.2020 (Fn. 5).

¹⁷ Siehe unter VI.

¹⁸ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143 ff., Rn. 100 ff., mwN) – Verlustverrechnung; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH, 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897.

¹⁹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rn. 64 ff.) – Kernbrennstoffsteuer. Die Analyse des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages, 17.10.2019, WD 4 – 3000 119/19, vernachlässigt diese Entscheidung.

muss.²⁰ Doch hat sich der Gesetzgeber in einem konsequenten Systemwechsel²¹ für ein folgerichtiges Grundsteuersystem zu entscheiden. Die Länder sollten daher jeweils im § 1 des neuen Grundsteuergesetzes den Belastungsgrund und die hieraus entwickelte Bewertung regeln. Hierfür bedarf es aber der Gewissheit über die verfassungsrechtlichen Grenzen der Besteuerung, über das steuerliche Institut des Belastungsgrundes, die Rechtfertigung der Grundsteuer und die erwogenen Grundsteuermodelle.²²

²⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185, Rn. 98) – Grundsteuer.

²¹ V. Freund, FR 2019, 931 (938).

²² Siehe insgesamt unter IV. bis VII.

II. Zeitnahe Reformentscheidungen, Neubewertung bis Ende 2024

Das Bundesverfassungsgericht hat im April 2018 die grundsteuerliche Bewertung nach den Einheitswerten für gleichheitswidrig erklärt und den Gesetzgeber beauftragt, bis Ende 2019 eine verfassungskonforme Neuregelung in Kraft zu setzen.²³ Der höchstrichterlich festgestellte Verfassungsverstoß überraschte nicht. Nach dem Regelungskonzept aus dem Jahr 1934²⁴ sollte für alle an Vermögenswerte anknüpfende Steuern – die Vermögen-, Erbschaft-, Gewerbesteuer- und die Grundsteuer – ein Einheitswert ermittelt werden. Die Bewertungen waren angesichts der Wertentwicklungen jeweils in einer angemessenen Zeit zu aktualisieren. Insbesondere auf Grund des damit verbundenen hohen Arbeitsaufwandes wurden die Einheitswerte in den östlichen Bundesländern seit dem Jahr 1935 und in den westlichen Ländern seit 1964 nicht fortgeschrieben, ersichtliche Bewertungsgefälle nicht ausgeglichen. Der Gleichheitssatz wurde so verletzt. Das Bundesverfassungsgericht weist darauf hin, dass „die umfangreichen Bewertungsarbeiten zur Hauptfeststellung 1964“ erst „Anfang der 1970er Jahre“ und damit mehr als sechs Jahre später abgeschlossen werden konnten.²⁵ Auch angesichts dieser Erfahrungen mit der Massenbewertung der rund 36 Millionen Einheiten²⁶ sollte ein Grundsteuersystem in Kraft gesetzt werden, das den Bewertungsaufwand möglichst gering hält.

Noch haben die Länder Zeit, sich auf gemeinsame Grundsteuer-Modelle zu einigen. Die notwendige neue Bewertung kann nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts angesichts der 36 Millionen zu steuernden Einheiten bis Ende 2024 umgesetzt werden.²⁷ Der neue Art. 125b Abs. 3 GG schreibt diese Frist fest.

²³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (150 f., Rn. 4 f., 215 f., Rn. 177 ff.) – Grundsteuer.

²⁴ Gesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1035; Gesetz v. 13.8.1965, BGBl. I 1965, 851.

²⁵ Insgesamt BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (151, Rn. 4 f., 187 ff., Rn. 103 ff.) – Grundsteuer.

²⁶ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 91, 98.

²⁷ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (215 f., Rn. 177 ff.) – Grundsteuer.

Hiernach darf die Grundsteuer frühestens im Jahr 2025 nach einem abweichendem Landesgesetz erhoben werden.²⁸ Gleichwohl sollten die Bundesländer nicht mehr zu viel Zeit verstreichen lassen. Selbst im Falle eines einfach administrierbarem Grundsteuerrechts ist die Umstellung des Erhebungssystems angesichts der Vielzahl der zu bewertenden Einheiten eine langwierige Aufgabe.

²⁸ Art. 125b Abs. 3 GG: „Auf dem Gebiet des Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 darf abweichendes Landesrecht der Erhebung der Grundsteuer frühestens für Zeiträume ab dem 1. Januar 2025 zugrunde gelegt werden.“

III. Grundgesetzänderung: Bundeskompetenz, Länderöffnungsklausel

1. Länderzuständigkeit vor der Grundgesetzänderung im Herbst 2019

Dem Bund stand bis zum Jahr 1994 die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer zu.²⁹ Aufgrund der Reform der maßgeblichen grundgesetzlichen Regelungen hat er – dies soll im Folgenden gezeigt werden – diese Kompetenz verloren. Das geltende Grundsteuergesetz blieb aber trotz der Änderung der Kompetenzordnung gem. Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG in Kraft. Die Kompetenzreform sollte den Gesetzgeber nicht zwingen, die betroffenen Gesetze umgehend neu zu erlassen. Damit das geltende Recht nicht versteinert, darf der Bund es unter „Beibehaltung der wesentlichen Elemente“ modifizieren, es aber nicht grundlegend neu regeln.³⁰ Damit der Bund die Grundsteuer außerhalb dieser „eng auszulegenden“³¹ Fortschreibungskompetenz regeln konnte, wurde ihm in einem neuen Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG die hierfür notwendige Kompetenz eingeräumt. Nach der sog. Öffnungsklausel können die Länder hiervon abweichende Regelungen treffen (Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7).³²

Die Bundesländer haben nach der verfassungsrechtlichen Ordnung die Gesetzgebungskompetenz, soweit das Grundgesetz diese dem Bund nicht verleiht (Art. 70 Abs. 1, Art. 30 GG). Gesetzgebungskompetenzen für Steuern erfassen die steuerliche Belastung und damit auch die hier maßgebliche Regelungen der

²⁹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (180, Rn. 85) – Grundsteuer.

³⁰ BVerfG, 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31) – Ladenschlussgesetz; BVerfG, 27.7.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfG 111, 226 (268 f.) – Juniorprofessur; BVerfG, 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (250) – Gebührenfreiheit des Studiums.

³¹ BVerfG, 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31) – Ladenschlussgesetz; BVerfG, 27.7.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfG 111, 226 (268 f.) – Juniorprofessur; BVerfG, 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (250) – Gebührenfreiheit des Studiums.

³² Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 15.11.2019 (Artikel 72, 105 und 125b), BGBl. I 2019, 1546.

Bemessungsgrundlage und der Bewertung.³³ Gem. Art. 105 Abs. 2 GG entscheidet der Bund in konkurrierender Gesetzgebung über Steuern, die nicht Zölle und Finanzmonopole sind, „wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 GG vorliegen.“ Vor der aktuellen Grundgesetzänderung erfasste diese Regelung auch die Grundsteuer. Das Grundsteueraufkommen fließt den Gemeinden zu (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). Der Bund durfte die Grundsteuer daher vor der Verfassungsnovelle nur in den Grenzen des Art. 72 Abs. 2 GG regeln, der hier – anders als im sonstigen Regelungskonzept des Grundgesetzes – nicht kompetenzbeschränkend, sondern kompetenzbegründend wirkt.

Der Bund hat die Gesetzgebungskompetenz gem. Art. 72 Abs. 2 GG nur, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Für die hier notwendigen Prognosen besteht ein Einschätzungsraum. Das Bundesverfassungsgericht betont aber im gleichen Atemzug, dass die Einschätzungen gerichtlich geprüft werden, methodischen Standards genügen müssen, die tragenden Gesichtspunkte deutlich und die Sachverhalte sorgfältig und umfassend ermittelt werden müssen. Der Maßstab des Art. 72 Abs. 2 GG wurde durch die Föderalismusreform bewusst geschärft, um den Regelungsbereich der Länder zu weiten und in einer justiziablen Vorgabe vor Übergriffen des Bundes zu schützen. Er verweist den Bund „auf den geringst möglichen Eingriff in das Gesetzgebungsrecht der Länder.“ Die Bundeskompetenz besteht nicht, „wenn landesrechtliche Regelungen zum Schutz der in Art. 72 Abs. 2 GG genannten gesamtstaatlichen Rechtsgüter ausreichen.“³⁴

2. Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse – Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG

Eine bundesgesetzliche Regelung ist zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundegebiet erforderlich (Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG), wenn „sich die Lebensverhältnisse in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland in erheblicher, das

³³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (179, Rn. 83) – Grundsteuer.

³⁴ Insgesamt BVerfG, 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (142, 149 ff., Zitate: 149 f.) – Altenpflegegesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (177 Rn. 110 ff.) – Erbschaftsteuer.

bundesstaatliche Sozialgefüge beeinträchtigender Weise auseinanderentwickelt haben,“ sich „eine derartige Entwicklung konkret abzeichnet“ oder – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „Regelungen in einzelnen Ländern aufgrund ihrer Mängel zu einer mit der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse unvereinbaren Benachteiligung der Einwohner dieser Länder führen und diese deutlich schlechter stellen als die Einwohner anderer Länder.“³⁵ Das gesetzgeberische Ziel, „bundeseinheitliche Regelungen“ in Kraft zu setzen und die Lebensverhältnisse allgemein zu verbessern, genügt den Anforderungen des Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG nicht.³⁶ Die Grundsteuer wird in ihrer Belastung von Immobilienwerten und der daraus folgenden schweren Ausweichmöglichkeit als maßgeblich für die Lebensverhältnisse erachtet.³⁷ Andere weisen darauf hin, dass ihre strukturell geringe Steuerlast auch angesichts der in den gemeindlichen Hebesätzen bereits bestehenden Belastungsunterschieden (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) die Lebensverhältnisse nicht im geforderten Maß beeinträchtigt. Die Grundsteuer bewirke kein Gefälle, das die Bundeskompetenz auslösen könnte.³⁸ Steuern schöpfen die steuerliche Leistungsfähigkeit in Teilen ab, betreffen die finanziellen Lebensverhältnisse. Die verfassungsrechtliche Vorgabe der gleichwertigen Lebensverhältnisse verlangt keine gleiche Steuerbelastung,³⁹ steht Steuern der Länder und Kommunen nicht strukturell entgegen. Die Grundsteuer belastet ohnehin nicht jedermann, sondern nur den Grundbesitz. Grundbesitz sichert die Lebensverhältnisse. In ihrer Ausrichtung auf strukturell gesicherte Lebensverhältnisse können grundsteuerliche Belastungsunterschiede nur in nicht ersichtlichen Extremfällen zu einer mit der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse unvereinbaren Benachteiligung führen oder das bundesstaatliche Sozialgefüge erheblich beeinträchtigen.

³⁵ BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (80 f., Rn. 35 m.w.N.) – Betreuungsgeldgesetz.

³⁶ BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (80, Rn. 35) – Betreuungsgeldgesetz.

³⁷ Vgl. *F.-J. Cremers*, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, 11.

³⁸ *D. Hantzsch*, DSStZ 2012, 758 (761): „Weder liegt ein diesbezüglicher Handlungsbedarf, eine Ausgangslage vor, noch ist die Grundsteuer das geeignete Mittel zur Problemlösung.“ *J. Becker*, BB 2013, 861 (862); *S. Kempny/E. Reimer*, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, D 74 f.; *St. Homburg*, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (172); *R. Seer*, DB 2018, 1488 (1491); *Th. I. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (105); *J. Hey*, in: Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform, 2019, 63.

³⁹ *Chr. Mayer*, DB 2018, 2200 (2201).

3. Rechts- und Wirtschaftseinheit – Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG

Hätte der Bund das Grundsteuersystem ohne eine Verfassungsänderung auf Grundlage der allgemeinen Kompetenzordnung reformieren wollen, hätte er daher hinreichend darlegen müssen, dass eine bundesgesetzliche Regelung für die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich ist (Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG). „Während die Wahrung der Rechtseinheit in erster Linie auf die Vermeidung einer das Zusammenleben erheblich erschwerenden Rechtszersplitterung zielt, geht es bei der Wahrung der Wirtschaftseinheit im Schwerpunkt darum, Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr im Bundesgebiet zu beseitigen. [...] Die Regelung durch Bundesgesetz muss“ – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „nicht unerlässlich für die Rechts- oder Wirtschaftseinheit in dem normierten Bereich sein. Es genügt vielmehr, dass der Bundesgesetzgeber andernfalls nicht unerheblich problematische Entwicklungen [...] erwarten darf.“⁴⁰ Die Belastung des Grundvermögens lässt sich stets einem Hoheitsträger zuordnen. Die Grundsteuer ist örtlich radiziert, erinnert insoweit an die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Aufgrund dieser klaren örtlichen Zuordnung und erneut aus den bestehenden Belastungsunterschieden (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) ist eine bundeseinheitliche Regelung der Grundsteuer zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit nicht erforderlich.⁴¹ Ein Steuerwettbewerb löst die Bundeskompetenz nur aus, wenn Steueroasen entstehen, erhebliche steuerliche Mehrbelastungen, Steuerdumping,⁴² Doppelbesteuerungen oder Doppelnichtbesteuerungen sowie vergleichbare erhebliche Verwerfungen drohen.⁴³ Diese schweren Folgen sind aber für die Grundsteuer in ihrer örtlichen Radizierung und der strukturell geringen Steuerlast⁴⁴ realitätsfern.⁴⁵ So drohen auf Grund von verschiedenen Regelungen in den Ländern

⁴⁰ BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (87 f., Rn. 49 m.w.N.) – Betreuungsgeldgesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (176 f., Rn. 109) – Erbschaftsteuer.

⁴¹ *D. Hantzsch*, DStZ 2012, 758 (761 f.); *S. Kempny/E. Reimer*, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, D 72 ff., insbes. D. 77; *St. Homburg*, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (170); *R. Seer*, DB 2018, 1488 (1491).

⁴² *J. Becker*, BB 2013, 861 (863).

⁴³ *S. Kempny/E. Reimer*, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, D 75; *J. Hey*, in: Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform, 2019, 62 f.

⁴⁴ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 960 ff.; *R. Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 1 ff.

⁴⁵ *S. Kempny/E. Reimer*, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, D 75, 77; *J. Hey*, in: Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform, 2019, 62 f.

keine Rechtsunterschiede, die das Zusammenleben im notwendigen Maß erschweren.⁴⁶ Unterschiedliche Regelungen sind selbstverständliche Folge der föderalen Kompetenzordnung.⁴⁷ Allein das Anliegen, ein bundeseinheitliches Gesetz in Kraft zu setzen, kann die Bundeskompetenz auch für eine steuerliche Bewertung nicht begründen – sonst wäre die Bundeskompetenz immer gegeben, wenn die Länder ihre Gesetzgebungskompetenzen für eigenständige Regeln nutzen.⁴⁸

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer durfte der Bundesgesetzgeber hingegen regeln, weil Steuergfälle bei der Übertragung von betrieblichen Vermögen, je nach Wohnsitz unterschiedliche Landesregelungen für Erblasser und Erben und der dadurch ausgelöste Koordinations- und Abgrenzungsbedarf die Rechts- und Wirtschaftseinheit im geforderten Maß betrifft.⁴⁹ Diese Gefahren bestehen aber bei der Grundsteuer nicht. Ohnehin kann eine unterschiedliche Besteuerung von Immobilien nur schwer Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr errichten und damit die Wirtschaftseinheit im geforderten Maße gefährden, weil sich der Wirtschaftsverkehr nicht in Grund und Boden, sondern in Waren und Dienstleistungen entfaltet. Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass die Besteuerung des Grundbesitzes an insoweit gefestigte Verhältnisse anknüpft, sodass Belastungsunterschiede kaum zu einer das Zusammenleben erheblich erschwerenden Rechtszersplitterung führen. Die besonderen Grenzen der Besteuerung des Vermögens⁵⁰ führen dazu, dass die Grundsteuerlast im Vergleich zu Ertragsteuern – der Einkommen- oder Erbschaftsteuer – oder Verbrauchsteuern – der Umsatzsteuer – von Verfassungs wegen deutlich geringer sein muss. Schwere, die Bundeskompetenz nach Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG auslösende Belastungsunterschiede sind daher im Maß der Verfassung nicht möglich. Schließlich steht die grundgesetzliche Vorgabe, in die Gesetzgebungskompetenzen der Länder so wenig wie möglich einzugreifen, einer bundesrechtlichen Regelung der Grundsteuer entgegen. Der Bund hat gem. Art. 105 Abs. 2 GG a.F. nicht die Kompetenz, die Grundsteuer zu regeln.

⁴⁶ *Th. I. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (105); in eine andere Richtung weist *J. Becker*, BB 2013, 861 (863 f.); insgesamt a.A. *H. Tappe*, Gesetzgebungskompetenz für die Reform der Grundsteuer, Rechtsgutachten, 2019.

⁴⁷ *S. Kempny/E. Reimer*, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, D 75; *Th. I. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (105).

⁴⁸ *Chr. Mayer*, DB 2018, 2200 (2202 ff.).

⁴⁹ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (178 f., Rn. 115 f.) – Erbschaftsteuer.

⁵⁰ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 960 ff.

4. Art. 125a Abs. 2 GG und das unterlassene Freigabegesetz durch den Bund

Nach Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gelten Regelungen des Bundes fort, selbst wenn sie nach der Novelle des Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr als Bundesrecht erlassen werden könnten. Durch Bundesgesetz kann aber gem. Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG bestimmt werden, dass es durch Landesrecht ersetzt werden kann (sog. Freigabegesetz). Art. 125a Abs. 2 GG ordnet nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts keine Versteinerung des fortgeltenden Bundesrechts an. Der Bund darf Anpassungen vornehmen. „Die Änderungskompetenz“ ist aber „eng auszulegen und an die Beibehaltung der wesentlichen Elemente der in dem fortgeltenden Bundesgesetz enthaltenen Regelung geknüpft. Diese darf vom Bundesgesetzgeber modifiziert werden. Zu einer grundlegenden Neukonzeption wären dagegen nur die Länder befugt, allerdings erst nach einer Freigabe durch Bundesgesetz.“⁵¹

Das Bundesgesetz zur Reform der Grundsteuer⁵² scheint im wertabhängigen Modell eine Nähe zu den Einheitswerten zu suchen – wohl in der Erwägung, die Grenzen der Änderungskompetenz des Bundes so zu wahren. Doch ist der Bundesgesetzgeber auch auf Grundlage des Art. 125a Abs. 2 GG nicht befugt, diese Neukonzeption umzusetzen. Für die Reform der Grundsteuer durch ein Bundesgesetz bedurfte es der ebenfalls in Kraft gesetzten Änderung des Grundgesetzes.⁵³

Die Einheitswerte sollten mehreren Steuerarten eine einheitliche Bewertung zugrunde legen – der Vermögen-, Erbschaft-, Gewerbesteuer- und Grundsteuer. Die Werte sind aber gegenwärtig nur noch für die Grundsteuer von zentraler Bedeutung.⁵⁴ Das ursprüngliche Konzept einer steuerübergreifenden Bewertung gibt es daher nicht mehr. Es kann insofern nicht durch ein Bundesgesetz fortgeschrieben werden.

⁵¹ BVerfG, 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31) – Ladenschlussgesetz; BVerfG, 27.7.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfG 111, 226 (268 f.) – Juniorprofessur; BVerfG, 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (250) – Gebührenfreiheit des Studiums; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (182, Rn. 89) – Grundsteuer.

⁵² Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsgesetzes vom 26.11.2019 (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), BGBl. I 2019, 1794.

⁵³ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 15.11.2019 (Artikel 72, 105 und 125b), BGBl. I 2019, 1546.

⁵⁴ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (150, Rn. 2) – Grundsteuer.

Unbebaute Grundstücke wurden im Rahmen der Einheitsbewertung mit dem gemeinen Wert bemessen, der auf Grundlage des Bodenrichtwerts ermittelt wurde. Bebaute Grundstücke wurden in Abhängigkeit von der Grundstücksart im Regelfall im Ertragswertverfahren, in Ausnahmefällen im Sachwertverfahren bewertet.⁵⁵ Das Bundesmodell sucht, beide Verfahren zu vereinfachen. Sind im Rahmen der Einheitsbewertung für Wohngrundstücke 20 Parameter maßgeblich, sollen es hiernach zukünftig nur noch fünf sein. Die vom Steuerpflichtigen zu erklärenden Angaben werden bei Gewerbegrundstücken – so fährt das BMF fort – von bisher mehr als 30 auf maximal acht Angaben zurückgenommen.⁵⁶ Maßgeblich sind für Wohnimmobilien die Bodenrichtwerte, das Mietstufenniveau, die Grundstücksfläche, die Immobilienart und das Alter des Gebäudes.⁵⁷

Bewertungssysteme werden durch ihre Parameter geprägt. Werden die maßgeblichen Faktoren von 20 auf fünf und von 30 auf acht reduziert, folgt dies zwar dem begrüßenswerten Anliegen der Vereinfachung. Doch erzeugt eine solche erhebliche Reduktion der entscheidenden Faktoren ein anderes Bewertungssystem. Die Einheitsbewertung wird für die Grundsteuer nicht fortgeschrieben und gleichheitsgerecht aktualisiert, sondern maßgeblich verändert.⁵⁸ Ein neues Bewertungssystem wird auch dann erzeugt, wenn maßgebliche Parameter modifiziert werden, neue hinzukommen und sich die Bewertungsergebnisse verändern. Die Einheitswerte wurden seit mehreren Jahrzehnten nicht aktualisiert. Auch in der Unkenntnis über die aktualisierten Einheitswerte drängt sich der Befund auf, dass das neue Grundsteuergesetz zu anderen Werten führt. Die Begründung des Gesetzentwurfs betont, dass die neuen Regelungen Belastungsunterschiede bewirken, die durch die Kommunen durch eine Anpassung der Hebesätze auszugleichen sind.⁵⁹ Die engen Grenzen der Kompetenz des Art. 125a Abs. 2 GG werden jedenfalls in den

⁵⁵ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (153, Rn. 9 f.) – Grundsteuer.

⁵⁶ BMF, Die neue Grundsteuer, 21.6.2019 (Fn. 7); vgl. Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 107 ff.

⁵⁷ BMF, Die neue Grundsteuer, 21.6.2019 (Fn. 7); Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 107 ff.

⁵⁸ Siehe hierzu auch J. Hey, in: Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform, 2019, 67 ff.

⁵⁹ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 1.

vorgenommenen Veränderungen und der insgesamt fehlenden Fortschreibung des Konzepts der Einheitsbewertung für verschiedene Steuern verlassen.⁶⁰

Der Bund hat sich scheinbar bemüht, in den engen Grenzen der Fortschreibungskompetenz ein neues Grundsteuergesetz zu erlassen.⁶¹ Ein solches Unterfangen war zum Scheitern verurteilt. Die Einheitswerte wurden auch auf Grund ihrer Komplexität nicht gleichheitsgerecht fortgeschrieben.⁶² Ein altes komplexes Bewertungsgesetz kann kaum so umgebaut werden, dass ein modernes gleichheitsgerecht digital anwendbares Gesetz entsteht. Wer würde versuchen, einen Euro-1 Diesel in einen Euro-6-Motor oder gar einen Elektro- oder Brennstoffzellenantrieb zu wandeln. Im Rückblick hätte der Bund, nachdem das Bundesverfassungsgericht im April 2018 das Grundsteuergesetz für verfassungswidrig erklärt hat,⁶³ nicht Monate abwarten, sondern gleich ein Freigabegesetz erlassen sollen. Dann hätten die Länder die Grundsteuer regeln müssen und deutlich früher mit ihren Reformüberlegungen angefangen.

5. Grundgesetzänderung: Bundeskompetenz, Abweichungskompetenz der Länder

Der Bund dürfte die notwendige Reform der Grundsteuer weder auf Grundlage des Art. 105 Abs. 2 GG a.F. noch nach der Fortschreibungskompetenz des Art. 125a Abs. 2 GG regeln. Soll der Bundesgesetzgeber eine Grundsteuerreform verantworten, war die Kompetenzordnung des Grundgesetzes zu ändern. Daher wurde der neue Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG in Kraft gesetzt.⁶⁴ „Der Bund hat“ hiernach „die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer. Er hat“ – hier schließt sich die alte Regelung an – „die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72

⁶⁰ Kritisch fragend zu früheren Reformüberlegungen *Th. I. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (106); a.A. insbes. *H. Tappe*, Gesetzgebungskompetenz für die Reform der Grundsteuer, Rechtsgutachten, 2019, allerdings ebenfalls zu vorherigen Reformüberlegungen.

⁶¹ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 90.

⁶² Vgl. BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (151, Rn. 4 f., 187 ff., Rn. 103 ff.) – Grundsteuer.

⁶³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 – Grundsteuer.

⁶⁴ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 15.11.2019 (Artikel 72, 105 und 125b), BGBl. I 2019, 1546.

Abs. 2 vorliegen.“ Nach diesem Regelungskonzept greift der im Bereich des Steuerverfassungsrechts kompetenzbegründende Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr für die Grundsteuer.⁶⁵ Die Länder können aber auf Grund des ebenfalls neuen Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG für „die Grundsteuer“ abweichende Regelungen treffen.

Die Reform integriert die Abweichungskompetenz der Länder in Art. 72 Abs. 3 GG und damit in die allgemeine Trennung der Gesetzgebungskompetenzen im Bundesstaat. Die Regelung hätte aber in die Finanzverfassung und hier in Art. 105 Abs. 2 GG aufgenommen werden sollen. Die Art. 104a ff. GG regeln die Ausgabenzuständigkeiten, Finanzhilfen, die Ertragsverteilung, den Finanzausgleich, Grundlagen der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit, die zwischen Bund und Ländern getrennte Haushaltswirtschaft, die Schuldenbremse, den Haushaltsplan, die Rechnungskontrolle und eben die steuerlichen Gesetzgebungskompetenzen. In den so getroffenen Entscheidungen über öffentliche Mittel widmet sich die Finanzverfassung einer heiklen Materie – „pecunia nervus rerum“. Ohne Geld ist kein Staat und kaum eine Politik zu machen. Mit der Verteilung von Finanzen wird ein wichtiger Machtfaktor zwischen Bund, Ländern und Gemeinden bestimmt. Die Sicherheit (Polizei, Militär, Feuerwehr), die Infrastruktur (Straßen, Eisenbahn), das Bildungswesen (Kindergärten, Schulen, Universitäten) und die allgemeine Daseinsvorsorge werden weitgehend durch Steuern finanziert. Der Abgabepflichtige erwartet maßvolle Lasten, aber auch eine handlungsfähige öffentliche Hand und oft bessere staatliche Leistungen. Bund, Länder und Gemeinden fordern nicht selten mehr Finanzmittel und damit eine größere Gestaltungsmacht. Die Finanzverfassung hat daher – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – eine „besondere Begrenzungs- und Schutzfunktion“ zu erfüllen,⁶⁶ die innerhalb der öffentlichen Hand und in ihrem Verhältnis zu den Bürgern von zentraler Bedeutung ist. Letztlich suchen die Art. 104a ff. GG Voraussetzungen des Staates und der Freiheit, die grundlegenden Anliegen der Finanz- und der Steuergerechtigkeit zu gewährleisten. In diesem Konzept übernehmen die steuerlichen Gesetzgebungskompetenzen insbesondere im parlamentarischen Schutz vor zu hohen Steuerlasten und im Budgetrecht als dem Königsrecht des Parlaments eine maßgebliche

⁶⁵ Insgesamt Entwurf GG-Änderung, BT-Drs. 19/11084.

⁶⁶ BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397, Rn. 62) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG, 25.6.2014 – 1 BvR 668, 2104/10, BVerfGE 137, 1 (17, Rn. 38) – Straßenausbaubeiträge; BVerfG, 6.11.2012 – 2 BvL 51, 52/06, BVerfGE 132, 334 (349, Rn. 47) – Rückmeldegebühr Berlin; jeweils m.w.N.

Rolle. Eine neue Kompetenz der Länder, abweichende Grundsteuergesetze zu erlassen, hätte daher nicht in Art. 72 GG, sondern in Art. 105 Abs. 2 GG und damit klar in die Begrenzungs- und Schutzfunktion der Finanzverfassung integriert werden.

Die allgemeinen Vorgaben der Abweichungskompetenz des Art. 72 Abs. 3 Sätze 2 und 3 GG, die nach der systematischen Stellung der Abweichungskompetenz in Art. 72 GG greifen, hätten dann ausdrücklich für anwendbar erklärt werden müssen.

Die Begründung des Gesetzentwurfs betont zu Recht, dass „sich gerade die Grundsteuer aufgrund der Immobilität des Steuerobjekts und des bereits in der Verfassung vorhandenen kommunalen Hebesatzrechts dafür“ anbietet, „die Steuerautonomie der Länder zu stärken.“⁶⁷ Auch aufgrund der örtlichen Radizierung der Steuer, der Belastung des Grundbesitzes und damit strukturell gesicherter Lebensverhältnisse und der von Verfassungen wegen geringen Steuerlast drohen strukturell keine Rechtszersplitterungen oder für den Bundesstaat maßgebliche Beeinträchtigungen der Lebensverhältnisse.⁶⁸ Nutzen die Länder die Gesetzgebungskompetenz, könnten sich Grundsteuermodelle durchsetzen, die den Verwaltungsaufwand für alle Steuerbetroffenen deutlich reduzieren, die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Gerichte und die Steuerpflichtigen erheblich entlasten. Im besten Fall würden die Steuerpflichtigen in der Digitalisierung durch eine weitgehend behördliche Wertermittlung und darauf beruhenden vorausgefüllten Steuererklärungen vollständig vor unnötigem Erklärungsaufwand verschont. Die Landtage wissen um die Lage ihrer Kommunen und um die wirtschaftlichen Verhältnisse vor Ort. Die Ertragskompetenz liegt ohnehin bei den Gemeinden, die finanzrechtlich zu den Ländern gehören.

Das Bundesfinanzministerium warnt angesichts der Abweichungskompetenz der Länder vor einen „Flickenteppich mit 16 unterschiedlichen Grundsteuergesetzen.“⁶⁹ Doch ist es nicht wahrscheinlich, dass alle oder auch nur die überwiegende Zahl der Bundesländer unterschiedliche Grundsteuergesetze in Kraft setzen. Vielmehr sollen neue Modelle gegenwärtig in länderübergreifenden Kooperationen erarbeitet werden.⁷⁰

⁶⁷ Entwurf GG-Änderung, BT-Drs. 19/11084, 1.

⁶⁸ Unter 2. und 3.

⁶⁹ BMF, Die neue Grundsteuer, 21.6.2019 (Fn. 7).

⁷⁰ Niedersächsisches Finanzministerium, 5.3.2020 (Fn. 5); FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20; unter I.

Doch weist das Bundesfinanzministerium auf ein zentrales Problem hin. Unterschiedliche Landesgesetze werden die Steuerbetroffenen kaum behindern, wenn diese leicht oder gar in vorausgefüllten Steuererklärungen nahezu vollständig digital angewandt werden können. Würden verschiedene Länder aber Grundsteuergesetze erlassen, die je einen hohen eigenen Vollzugsaufwand bewirken, könnten sich die Befolungslasten beträchtlich erhöhen. Die Zumutbarkeitsgrenzen wären erheblich strapaziert, wenn Steuerpflichtige komplizierte Grundsteuergesetze in verschiedenen Ländern befolgen müssten. Besonders betroffen wären z.B. Unternehmen mit einer Vielzahl von Immobilien an unterschiedlichen Standorten, für die dann jeweils eigene grundsteuerliche Regelungen greifen würden.⁷¹

Die Länder haben nun die Möglichkeit, eigene Grundsteuergesetze zu erlassen. Das Grundgesetz hält sie an, von dieser Möglichkeit auch Gebrauch zu machen, weil das beschlossene Grundsteuergesetz des Bundes das Grundgesetz verletzt. Die Vollzugslasten sollten aber möglichst gering gehalten werden.

⁷¹ Um die Lasten der Steuerpflichtigen gering zu halten, wurde vorgeschlagen, den Bundesländern eigene Regelungen von Verfassungs wegen nur „zur Vereinfachung“ zu erlauben. Zwar wäre dieses Novum im Grundgesetz ein unbestimmter Rechtsbegriff, der wohl nur in Grenzen justiziabel wäre. Doch würde deutlich, dass neue Landesgesetze nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen wirken dürfen. Die Regelungen müssten nach der Einschätzung und Darlegung des Landesgesetzgebers die Vollzugslasten spürbar reduzieren (*G. Kirchhof*, Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, ebenda, Anlage 11).

IV. Verfassungsrechtliche Vorgaben, verfassungswidriges Bundesgesetz

1. Im Gesetz erkennbarer Belastungsgrund der Grundsteuer (BVerfG)

Ausdrücklich betont das Bundesverfassungsgericht in seiner Grundsteuerentscheidung, dass ein neues Grundsteuergesetz den steuerlichen Belastungsgrund bestimmen muss. Aus diesem ist die Bewertung und damit die Steuerlast folgerichtig, realitäts- und gleichheitsgerecht zu entwickeln. „Die Bemessungsgrundlage muss, um die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, so gewählt und ihre Erfassung so ausgestaltet sein, dass sie den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abbildet.“ Das Gesetz muss „das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen. Ausgehend von diesen Vorgaben hat der Gesetzgeber für die Wahl der Bemessungsgrundlage und die Ausgestaltung der Regeln ihrer Ermittlung einen großen Spielraum, solange sie nur prinzipiell geeignet sind, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen.“⁷²

„Dabei ist“ – so fährt das Gericht fort – der Gesetzgeber „von Verfassungs wegen auch nicht verpflichtet, sich auf die Wahl nur eines Maßstabs zur Bemessung der Besteuerungsgrundlage festzulegen. Je nach Art und Vielfalt der von der Steuer erfassten Wirtschaftsgüter wird eine gleichheitsgerechte Bemessung der Erhebungsgrundlage ohnehin oft nur durch die Verwendung mehrerer Maßstäbe möglich sein. Bei der Wahl des geeigneten Maßstabs darf sich der Gesetzgeber auch von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen, die je nach Zahl der zu erfassenden Bewertungsvorgänge an Bedeutung gewinnen und so auch in größerem Umfang

⁷² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 f., 201, Rn. 131, 212, Rn. 168) – Grundsteuer.

Typisierungen und Pauschalierungen rechtfertigen können, dabei aber deren verfassungsrechtliche Grenzen wahren müssen. Jedenfalls muss das so gewählte und ausgestaltete Bemessungssystem, um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen.⁷³

Das Bundesverfassungsgericht knüpft hier ausdrücklich an seine ständige Rechtsprechung an.⁷⁴ Bereits 25 Jahre zuvor betonte das Gericht, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage „den steuerlichen Belastungsgrund“ ausdrücken muss.⁷⁵ Der Gleichheitssatz fordert – so führte das Gericht die Rechtsprechung später fort – „die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes.“⁷⁶ Der Belastungsgrund ist in den Steuergesetzen zu verdeutlichen,⁷⁷ muss im Maßstab der Steuer zum Ausdruck kommen.⁷⁸ Abweichungen von der so ausgedrückten und „mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung“⁷⁹ müssen gleichheitsgerecht sein und sind „folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.“⁸⁰

2. Unterscheidungsgebot der Steuern nach dem Belastungsgrund (BVerfG)

In der verfassungsgeforderten Klarheit über den Belastungsgrund hat sich die Grundsteuer von Verfassungen wegen von anderen Steuern und insbesondere von der Vermögensteuer rechtserheblich zu unterscheiden. Die Kompetenzordnung des

⁷³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 f., 201, Rn. 131, 212, Rn. 168) – Grundsteuer.

⁷⁴ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185, Rn. 97) – Grundsteuer.

⁷⁵ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (143) – Vermögensteuer.

⁷⁶ BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag.

⁷⁷ BVerfG, 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243) – Kinderbetreuungskosten; BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (7) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag; vgl. BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (21) – Spielgeräteststeuer.

⁷⁸ BVerfG, 23.6.2015 – 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285 (310, Rn. 73) – Grunderwerbsteuergesetz.

⁷⁹ BVerfG, 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 (13, Rn. 40) – grunderwerbsteuerpflichtige Baulandumlegung.

⁸⁰ BVerfG, 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (140) – umsatzsteuerfreie Heilberufe; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer; BVerfG, 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (199 f.) – Kappung des Einkommensteuertarifs (§ 32c EStG); vgl. BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlagen Einheitsbewertung.

Grundgesetzes, die eindeutige Verteilung des steuerlichen Ertrags und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbieten dem Gesetzgeber, eine steuerliche Leistungsfähigkeit doppelt zu besteuern, einen Steuerertrag fehlerhaft zuzuweisen oder eine Steuer auf einer falschen Kompetenzgrundlage oder gar zwei Mal zu regeln. Würde im Gewand der Grundsteuer eine Vermögensteuer erhoben, wären die Grenzen der grundgesetzlichen Gesetzgebungskompetenz und Ertragsverteilung überschritten. „Was bereits der Einkommensteuer unterlegen hat, darf nicht ein zweites Mal, also doppelt, besteuert werden. Eine ‚spätere‘ steuerliche Erfassung einer Vermögenmehrung kommt dagegen in Betracht, wenn die Besteuerung zu einem – möglichen – früheren Zeitpunkt unterblieben ist oder ‚aufgeschoben‘ wurde.“⁸¹ Insgesamt verwendet das Grundgesetz für „die in Art. 105 und Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten [...] Typusbegriffe.“ Sollen Steuergesetze geändert oder neue Steuerquellen erschlossen werden, ist dies – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „unter dem Blickpunkt der Zuständigkeitsverteilung zumindest so lange nicht zu beanstanden, wie sie sich im Rahmen der herkömmlichen Merkmale der jeweiligen Steuern halten.“⁸² Für dieses steuerliche Unterscheidungsgebot ist ebenfalls der im Gesetz erkennbare Belastungsgrund maßgeblich. Steuern und nicht-steuerliche Abgaben müssen sich nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in ihren Belastungsgründen unterscheiden.⁸³ Das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG verlangt, dass „der steuerbegründende Tatbestand nicht denselben Belastungsgrund erfasst wie eine Bundessteuer.“⁸⁴

Die Vermögensteuer belastet das Vermögen. Ihr Ertrag steht den Ländern zu (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG). Die Grundsteuer knüpft – vergleichbar mit der Vermögensteuer – an den Grundbesitz an. Ihre Erträge gebühren den Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). Der im Gesetz erkennbare Belastungsgrund der Grundsteuer, aus dem die Steuerhöhe zu entwickeln ist, muss sich von Verfassungs wegen vom Belastungsgrund der Vermögensteuer unterscheiden.

⁸¹ BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131, Zitat: 123) – Rentenbesteuerung; vgl. BFH, 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591.

⁸² BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Zitate 193 f., Rn. 65, 68) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131) – Rentenbesteuerung; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BFH, 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591.

⁸³ BVerfG, 6.7.2005 – 2 BvR 2335, 2391/95, BVerfGE 113, 128 (149 f.) – Solidarfonds Abfallrückführung.

⁸⁴ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer.

3. Bundesgesetz: keine hinreichende Klarheit über den Belastungsgrund

Den verfassungsrechtlichen Auftrag, den spezifischen Belastungsgrund der Grundsteuer im Gesetz erkennbar zu regeln,⁸⁵ erfüllt das Grundsteuergesetz des Bundes nicht. Entsprechende Regelungen fehlen – wie vielfach kritisiert – im Gesetz.⁸⁶ Das Grundgesetz wird so verletzt. Auch die Begründung des Gesetzentwurfs lässt den Belastungsgrund nicht erkennen. Zahlreiche Begriffe, die im Zusammenhang mit der Besteuerung von Vermögen maßgeblich sind, werden gleichsam im Gießkannenprinzip erwähnt, ohne aber den Belastungsgrund zu bestimmen und eine erkennbare Belastungsentscheidung zu treffen. Die Begründung benennt zunächst mit dem Grundbesitz das Steuerobjekt der Grundsteuer, das ohne Ansehung der Person belastet wird. An verschiedenen Stellen wird die vom Bundesverfassungsgericht für die Vermögensteuer gezeichnete Grenze der Besteuerung im Sollertrag hervorgehoben,⁸⁷ die auch für die Grundsteuer gilt.⁸⁸ „Die Belastungsentscheidung knüpft auch künftig“ – so die Begründung – „an das Innehaben von Grundbesitz in Form von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder Grundvermögen an und wird durch den Charakter einer Sollertragsteuer geprägt.“⁸⁹ Das Bewertungsziel wird später in der „Ermittlung eines objektiviert-realen Werts innerhalb eines Wertekorridors des gemeinen Werts“ zusammengefasst.⁹⁰ „Die Verfahren zur Bewertung des Grundvermögens werden in Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur Verkehrswertermittlung von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuchs modernisiert.“⁹¹

Selbst wenn der Verweis auf die Sollertragsteuer im Gesetz und in der vorgenommenen Bewertung hinreichend aufgenommen würde, genügt dieser – wie die erwähnte

⁸⁵ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185, Rn. 97) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer.

⁸⁶ Bund der Steuerzahler, Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 2; Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, 12; Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, 1; G. Kirchhof, ebenda, Anlage 11; H.-J. Beck, Das Grundeigentum 2019, 483 (484); F. J. Marx, DSStZ 2019, 687 (692); ZIA, Stellungnahme zur Grundsteuerreform, Stand: 5.9.2019 (Fn. 9), S. 6.

⁸⁷ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 84 bis 88, 102, 103, 112.

⁸⁸ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (140) – Vermögensteuer.

⁸⁹ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 84.

⁹⁰ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 90.

⁹¹ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 85.

Ausrichtung auf eine Verkehrswertermittlung und das Innehaben von Grundvermögen – den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht. Die verfassungsrechtliche Grenze der Sollertragsbesteuerung beschränkt die Vermögensteuer und die Grundsteuer.⁹² Sie bildet bereits deshalb keinen Belastungsgrund der Grundsteuer, der diese in der vom Grundgesetz geforderten Weise von der Vermögensteuer abgrenzt.⁹³ Das in der Gesetzesbegründung ebenfalls beschriebene „Innehaben von Grundbesitz“⁹⁴ unterscheidet sich ebenso nicht hinreichend vom „Innehaben des Vermögens.“ Die Grundsteuer ist keine Vermögensteuer, muss sich in ihrem Zugriff auf die Leistungsfähigkeit und auch auf Grund der unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Ertragsverteilung und Gesetzgebungskompetenz von dieser unterscheiden. Im Gewand der Grundsteuer darf keine Vermögensteuer geregelt werden, auch wenn diese nicht mehr erhoben wird.⁹⁵

Auch die beschriebene Verkehrswertermittlung verdeutlicht nicht einen Belastungsgrund der Grundsteuer, der diese Abgabe hinreichend von den anderen Steuern abgrenzt. Das verfassungsrechtliche Unterscheidungsgebot verbietet zwar keine parallele Bemessung von Steuern. So darf die Gewerbesteuer den nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn zugrunde legen. Steuern, die von einem gemeinsamen Ausgangswert ausgehen, müssen sich aber sodann im rechtfertigenden Grund und der entsprechenden Bemessung unterscheiden. Der Wert des Vermögens und damit auch des Grundbesitzes ist Gegenstand der Vermögensteuer. Die Grundsteuer wird auch nicht auf den Verkauf von Grundeigentum erhoben, für den der Verkehrswert maßgeblich ist. Anders als die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet die Grundsteuer nicht den gegenwärtigen Wert des anfallenden Vermögenszuwachses.⁹⁶ Die Ausrichtung auf den Verkehrswert begeht ohnehin den entscheidenden Fehler, die Bewertung an der Erbschaft- und Schenkungsteuer und damit an einer

⁹² BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (139 f.) – Vermögensteuer.

⁹³ Vgl. J. Hey, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, 33 ff., 77 ff.

⁹⁴ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 84.

⁹⁵ Das Vermögensteuergesetz vom 17.4.1974 in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.11.1990 (BGBl. I, 2467) entfaltet weiterhin eine Sperrwirkung. Es wurde zuletzt geändert durch das Gesetz vom 29.11.2001 (BGBl. I, 2785) mit dem Hinweis, dass aufgrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (133 ff.) – Vermögensteuer) die Vermögensteuer wegen ihrer teilweisen Verfassungswidrigkeit ab 1997 nicht mehr erhoben werden kann. Der Tenor dieser Entscheidung hat Gesetzeskraft (§ 31 Abs. 2 BVerfGG).

⁹⁶ BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33) – Erbschaftsteuersätze.

Bereicherungssteuer auszurichten. Entgegen der vom Bundesverfassungsgericht⁹⁷ ausdrücklich betonten Vorgabe wird keine spezifische Bewertung der Grundsteuer aus einem im Gesetz erkennbaren eigenen Belastungsgrund entwickelt. Das Grundgesetz wird so verletzt.

4. Bundesgesetz: keine gleichheitsgerechte und folgerichtige Bewertung

Der Allgemeine Gleichheitssatz gibt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dem Unterscheidungsinstrument des Gesetzes und damit dem Gesetzgeber vor, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend der Unterschiede ungleich zu behandeln. Vergleichsgruppen sind nach dem gesetzgeberischen Ziel sachgerecht zu bilden und sodann mit den ihnen zugeordneten unterschiedlichen Rechtsfolgen zu rechtfertigen. Die Vorgabe der Gleichheit vor dem Gesetz ist bereichsspezifisch anzuwenden. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen reichen die Gleichheitsbindungen – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – von einem bloßen Willkürverbot bis hin zu einer Bindung an strenge Verhältnismäßigkeitserfordernisse. Art. 3 Abs. 1 GG fordert vom Gesetzgeber und der vollziehenden Gewalt eine Gleichheit im Belastungserfolg. Steuerpflichtige sind durch Steuergesetze rechtlich und tatsächlich gleich zu belasten. Bei der Ausgestaltung der steuerlichen Belastungsentscheidung muss er die eng miteinander verbundenen Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips und der folgerichtigen Gesetzgebung wahren. Steuerpflichtige sind bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich, bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit entsprechend unterschiedlich zu belasten (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit). Eine getroffene Belastungsentscheidung ist in der Gleichheit vor dem Gesetz folgerichtig umzusetzen. Gesetzliche Unterscheidungen bedürfen eines vernünftigen oder sonst wie einleuchtenden Grundes, müssen durch Sachgründe gerechtfertigt sein, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.⁹⁸

⁹⁷ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185, Rn. 97) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rn. 62 ff.) – Kernbrennstoffsteuer.

⁹⁸ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (183 ff., Rn. 93 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141 ff., Rn. 98 ff.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnung Körperschaftsteuer; BVerfG, 4.2.2009 –

Die verfassungsrechtliche Vorgabe einer folgerichtigen Bewertung erfüllt das Grundsteuergesetz des Bundes bereits deshalb kaum, weil es den Belastungsgrund nicht hinreichend klar benennt.⁹⁹ In dieser Unsicherheit nutzt das Gesetz für die Bemessung der Grundsteuer sehr unterschiedliche Parameter, wenn das Ertrags- und das Sachwertverfahren vereinfacht werden. Maßgeblich sind der Bodenrichtwert, die statistisch ermittelte Nettokaltmiete, die u.a. von der Mietstufe der jeweiligen Gemeinde abhängt, sowie die Grundstücksfläche, die Immobilienart und das Alter des Gebäudes.¹⁰⁰ Diese unterschiedlichen Werte werden nicht in ein folgerichtiges System gebracht. Die Bewertung wird insgesamt nicht gleichheitsgerecht aus dem im Gesetz erkennbaren Belastungsgrund entwickelt.

In der Vereinfachung der voraussetzungsreichen Bewertungsverfahren ruht eine weitere verfassungsrechtliche Sollbruchstelle. So ist das Baujahr einer Immobilie bei einer detaillierten Bewertung anhand zahlreicher Parameter maßgeblich. Doch droht die nun erwogene Rolle des Gebäudealters¹⁰¹ den Gleichheitssatz zu verletzen. Das Alter einer Immobilie spiegelt ihren Wert nicht sachgerecht, wenn eine Jugendstilvilla mit einem Steinhaus aus den 1980er oder mit einem Betonbau aus den 1990er Jahren verglichen wird.

Insgesamt wahren die Vereinfachungen der Bewertungsverfahren die verfassungsrechtlichen Konsistenzvorgaben nicht, wenn die maßgeblichen Parameter von 20 auf fünf und von 30 auf acht¹⁰² reduziert werden. Immobilienwerte sind entweder anhand zahlreicher Faktoren genau zu ermitteln oder in klaren und konsistenten Strichen vorzuzeichnen. Aufgrund der Typisierungs- und Vereinfachungskompetenz des Gesetzgebers können sie auch in groben, aber nachvollziehbaren Maßstäben gleichheitsgerecht ermittelt werden. Das Bundesgesetz verletzt – wie vielfach kritisiert¹⁰³ – den Gleichheitssatz, weil die Werte von Grund und Boden nicht in einem

1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgerätesteuern Hamburg; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; jeweils m.w.N.

⁹⁹ Siehe unter 3.

¹⁰⁰ BMF, Die neue Grundsteuer, 21.6.2019 (Fn. 7); Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 107 ff.

¹⁰¹ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 114, 118 f.

¹⁰² BMF, Die neue Grundsteuer, 21.6.2019 (Fn. 7).

¹⁰³ Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, 17.10.2019, WD 4 – 3000 119/19, 13; R. Seer, FR 2019, 941 (949): „Diese systematisch regressive Belastungswirkung verstößt gegen den Grundsatz der realitätsgerechten Wertrelation und damit gegen Art. 3 Abs. 1 GG.“ J. Hey, Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 8, 2: „Herausgekommen ist ein Bewertungsverfahren, das [...] den Anforderungen des

stringenten System ermittelt werden, zu starke Friktionen und inkonsistente Belastungsunterschiede auftreten.

5. Sollertragsteuer – die heikle Leistungsfähigkeit des Vermögens

Die Wissenschaft gelangt zuweilen zu dem Befund, die Grundsteuer habe als Objektsteuer neben den Ertragsteuern ihre Existenzberechtigung verloren, sollte abgeschafft und den Kommunen eine andere Finanzquelle zugewiesen werden.¹⁰⁴ Die Einwände dieser grundlegenden Kritik weisen auf verfassungsrechtliche Vorgaben und Probleme, die neue Grundsteuergesetze meistern müssen.

Die Grundsteuer wird als Objektsteuer¹⁰⁵ ohne Ansehung der Person erhoben,¹⁰⁶ gleichgültig, ob ein Milliardär in einer Villa wohnt, die er mit leichter Hand erworben hat, oder ob sich eine Familie ein Eigenheim durch Kredit finanziert. Das Hausgrundstück der Familie ist wirtschaftlich jedenfalls in Teilen der Bank zuzurechnen, deren Kredit mit Zins abzuzahlen ist. Dennoch muss die Familie die Grundsteuer entrichten. Die Grundsteuer ist in diesen Fällen nur schwer zu rechtfertigen.

Zudem wird die Grundsteuer pointiert als Wohnsteuer kritisiert, weil sie auf das Wohnen und damit auf eine Existenzbedingung zugreift.¹⁰⁷ Dieser Zugriff darf das Existenzminimum nicht verletzen.¹⁰⁸ Aber auch oberhalb dieser elementaren Grenze

Bundesverfassungsgerichts an eine im Verhältnis der Grundstücke zueinander realitätsgerechte Abbildung des Verkehrswertes offensichtlich nicht genügt.“ Bund der Steuerzahler, ebenda, Anlage 1, mit Berechnungsbeispielen; *L. J. Jarass*, ebenda, Anlage 10, 1: „Der Gesetzentwurf führt zu unsystematischen und widersprüchlichen Grundsteuern.“ *D. Löhr*, ebenda, Anlage 12, 2; *G. Kirchhof*, ebenda, Anlage 11; *H.-J. Beck*, Das Grundeigentum 2019, 483 (484): „Damit erweist sich das sogenannte ‚Kompromissmodell‘ letztlich als eine Mischung aus Äquivalenzmodell und Ertragswertmodell, bei dem der Steuergegenstand nicht mehr ersichtlich und das Gebot der Folgerichtigkeit verletzt ist.“ Zweifelnd: Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, 12: Ob die Abweichungen zum Verkehrswert „zur Verfassungswidrigkeit führen, bleibt einer gerichtlichen Überprüfung vorbehalten.“ Aufgrund der Bewertungsunterschiede kritisch letztlich gegenüber allen Modellen *R. Maiterth/M. Lutz*, *StuW* 2019, 22 ff.

¹⁰⁴ *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 965 f.; *R. Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 4; *St. Homburg*, *Wirtschaftsdienst* 2018, 169 (170); jeweils m.w.N.

¹⁰⁵ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungsteuer.

¹⁰⁶ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 – Vorlage Einheitsbewertung; BFH, 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 – Grundsteuerbefreiung; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 961.

¹⁰⁷ *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 958 f.; *J. Hey*, in: *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, 79; *R. Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 3; *St. Homburg*, *Wirtschaftsdienst* 2018, 169 (171).

¹⁰⁸ BVerfG, 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (223) – Hartz IV-Gesetz; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 958 f., 963.

belastet die Grundsteuer mit dem Wohnen Lebensbedingungen, die die öffentliche Hand im Wohnungsbau und Wohngeld fördert. Diese gegenläufige Wirkung im existenziellen Bereich wird teilweise als ein Verfassungsverstoß, jedenfalls aber als eine kaum erfüllbare steuerliche Rechtfertigungslast begriffen.¹⁰⁹

Vermögenssteuern wie die Grundsteuer privilegieren bestimmte Eigentümer. Wer aus seinem Eigentum einen Ertrag erwirtschaftet, kann aus diesem neben den Ertragsteuern auch die Grundsteuer entrichten. Ein Eigentümer, dessen Grundbesitz hingegen keinen unmittelbaren Ertrag erzielt, vermag aus dem Grundbesitz und damit dem Steuergegenstand die Steuer nicht zahlen. Die Grundsteuer drängt so die Steuerpflichtigen, das Eigentum wirtschaftlich zu nutzen, benachteiligt privat genutztes Vermögen strukturell.

Die Vermögensteuer und die Grundsteuer dürfen auch deshalb von Verfassungs wegen nur in den Grenzen des Sollertrags erhoben werden. Würde Vermögen über den möglichen Ertrag hinaus belastet, würden die Steuern nach und nach das Vermögen abtragen, die Vermögenssubstanz verringern, so den Steuerpflichtigen übermäßig besteuern und die Steuerquelle zum Versiegen bringen.¹¹⁰ Die Vermögensteuer und die Grundsteuer dürfen nicht zu einer „schleichenden Vermögenskonfiskation“ führen, müssen daher aus einem Vermögensertrag bestritten werden können. „Hier begegnen sich“ – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „das fiskalische Interesse an der Erhaltung der Steuerquelle und das Individualinteresse an der Bewahrung des eigenen Vermögens.“ Dieses verfassungsrechtliche Maß gibt keine konkrete Bewertung vor. „Erfasst die Bemessungsgrundlage nicht den vermuteten Ertrag, sondern den Veräußerungswert eines Wirtschaftsgutes, so kommt dem Steuersatz die Aufgabe zu, anknüpfend an einen aus dem Veräußerungswert abgeleiteten Sollertrag den steuerlichen Zugriff auf diesen angemessen und gleichheitsgerecht zu begrenzen.“¹¹¹

¹⁰⁹ R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 3 f. m.w.N.

¹¹⁰ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (139 f.) – Vermögensteuer; zustimmend: D. Birk, DStJG 22 (1999), 7 (20); N. Vieten, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, 18 f.; P. Bechstein, Die Rechtfertigung von Einzelsteuern, 1997, 133 ff.; jeweils m.w.N.; kritisch: J. Wieland, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstattet für ver.di, 2003, insbes. 47 f.; J. Hey, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, 33 ff.

¹¹¹ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (139 f.) – Vermögensteuer.

Vermögen wird regelmäßig aus einer Finanzkraft erworben, die bereits der Ertragsbesteuerung – insbesondere der Einkommensteuer – unterlag. Zu diesen direkten Steuern tritt nun die Grundsteuer. Diese kann nicht unmittelbar aus dem Grundbesitz, sondern nur aus nicht gebundener Finanzkraft entrichtet werden. Diese Finanzkraft wurde aber in aller Regel schon besteuert.¹¹² Auch deshalb sind von Verfassungs wegen die Grenzen des Sollertrags zu wahren, darf die Vermögenssubstanz nicht berührt werden. Niemand darf durch die Grundsteuer gezwungen werden, seinen Grundbesitz zu veräußern. Die steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens ist insgesamt heikel. Das Grundgesetz eröffnet der Grundsteuer nur einen engen Belastungsraum.¹¹³

6. Verfassungsgeforderte Umlagefähigkeit der Grundsteuer auf die Miete

Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens wurde zuweilen erwogen, Vermietern zu verbieten, die Grundsteuer auf die Miete umzulegen.¹¹⁴ Die Vermieter müssten dann – anders als bisher – die Grundsteuer für vermietete Immobilien tragen. Die Mieter sollen entlastet werden. Die berechtigte Anliegen, durch die Grundsteuerreform das existenzielle Grundbedürfnis des Wohnens nicht zu verteuern und insgesamt hinreichend bezahlbaren Wohnraum bereitzustellen,¹¹⁵ sind zu begrüßen. Diese Ziele schließen aber die Investitionen in Wohnraum ein, drängen folglich nicht auf ein Umlageverbot, sondern auf eine insgesamt geringe steuerliche Belastung – im zu zahlenden Betrag wie im Verwaltungsaufwand. Ohnehin ist äußerst fraglich, ob das erwogene Verbot, die Grundsteuer auf die Miete umzulegen, aufgrund der Freiheit, die Miete zu vereinbaren, langfristig wirksam werden würde. Die Freiheitsrechte untersagen jedenfalls den Zugriff auf bestehende Mietverhältnisse. Doch treten weitere verfassungsrechtliche Einwände hinzu.

Die Grundsteuer kommt den Gemeinden nach dem Grundsteuergesetz des Bundes und einer gängigen Deutung jedenfalls auch auf Grund ihrer Infrastrukturleistungen zugute,

¹¹² BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; *H. Kube*, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten, 2013, 16 ff.; *A. Musil*, DStR 2017, 1903 (1907); mit Blick auf die Vermögensabgabe *G. Kirchhof*, Stuw 2011, 189 (insbes. 200 f.).

¹¹³ *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 960 ff.; *R. Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 1 ff.; jeweils m.w.N.

¹¹⁴ Antrag der Fraktion DIE LINKE, 21.2.2019, BT-Drs. 19/7980, 3; *D. Löhr*, BB 2019, 91 ff.

¹¹⁵ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 123 f.

die durch Gebühren und Beiträge nicht vollständig abgedeckt werden (Äquivalenzprinzip).¹¹⁶ Von diesen Leistungen profitieren die Eigentümer des Grundbesitzes, wenn die Anstrengungen der Gemeinden den Wert der Immobilien und die Mieten erhöhen. Doch erreichen die kommunalen Angebote zuvörderst und unmittelbar die Mieter. Sie leben in den Gebäuden und können daher – anders als die Vermieter – die Infrastruktur, die Grünflächen und Spielplätze, die Kultur- und Sportstätten, auch die Kindergärten und Schulen nutzen. Die Grundsteuer belastet den Grundbesitz. Sie ist daher in ihrem Steuertypus¹¹⁷ – anders als die Umsatzsteuer – „nicht auf Abwälzung auf den Wohnungsmieter hin angelegt, unabhängig von der privatrechtlichen Zulässigkeit dieses Vorgangs.“¹¹⁸ Doch fordert das Äquivalenzprinzip, dass die Überwälzung vereinbart werden darf.¹¹⁹ Würde das Umlageverbot tatsächlich greifen, würde die Grundsteuer bei vermieteten Immobilien nicht in einer Äquivalenz, sondern als eine besondere Vermögensteuer belasten. Für alle anderen Grundbesitzer wäre sie weiterhin eine Äquivalenzabgabe. Diese Differenzierung im Belastungsgrund ist gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen.

Schließlich untersagt auch das Demokratieprinzip das erwogene Umlageverbot. Das Bundesverfassungsgericht hat den demokratischen Gedanken der Abwählbarkeit der Politik insbesondere für das Budgetrecht des Parlamentes und die Steuereingriffe hervorgehoben.¹²⁰ Der Gesetzesvorbehalt und die Wesentlichkeitstheorie verstärken die Verbindung der Wähler zum Steuergesetzgeber, wenn der Steuereingriff einer hinreichend bestimmten Gesetzesgrundlage bedarf, vom gewählten Parlament zu entscheiden ist. Den Wähler muss es demokratisch möglich sein, den ungewünschten Steuereingriff ‚abwählen‘ zu können. Ausnahmen kann es insbesondere bei der Zweitwohnungsteuer und in Fällen des internationalen Steuerrechts geben, wenn ein überstaatliches Unternehmen in einem anderen Land Steuern entrichten muss. Doch darf die demokratische Verbindung zwischen dem Steuergesetzgeber und dem Wähler nicht ohne hinreichenden Grund entfallen, nicht von der öffentlichen Hand gekappt werden.

¹¹⁶ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 84; siehe sogleich unter V. 5.

¹¹⁷ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rn. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; unter 2.

¹¹⁸ BVerfG, 18.2.2009 – 1 BvR 1334/07, NJW 2009, 1868 (1869) – Nichtannahmebeschluss Grundsteuer.

¹¹⁹ R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 2; A. Schmehl, DStJG 35 (2012), 249 (265 f.); vgl. J. Hey, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, 79.

¹²⁰ BVerfG, 30.6.2009 – 2 BvE 2/08 u.a., BVerfGE 123, 267 (341 ff. m.w.N.) – Lissabon.

Würde die Umlage der Grundsteuer auf die Miete untersagt, würde das notwendige demokratische Band verfassungswidrig zerschnitten. Leben Grundeigentümer, die Grundbesitz vermieten, nicht in den Gemeinden der vermieteten Immobilien, könnten diese Gemeinden im grundsteuerlichen Hebesatz über die Steuerlast gemeindefremder Grundbesitzer entscheiden. Die Vermieter dürften in den Gemeinden, die den Hebesatz beschließen, nicht wählen. Jeder Wähler muss aber die ihn betreffende Politik in Wahlen erreichen und gemeinsam mit anderen abwählen können: no taxation without representation.

V. Die Grundsatzfrage nach dem Belastungsgrund von Steuern

1. Steuerstaat, Steuerrechtfertigung: der Belastungsgrund aller Steuern

Die verfassungsgeforderte Reform der Grundsteuer verlangt vom Gesetzgeber, den Belastungsgrund der Grundsteuer im Gesetz kenntlich zu machen.¹²¹ Darin liegt eine zentrale Reformchance einer grundsatzbewussten Gesetzgebung. Die Entscheidung verlangt aber eine Klarheit über das Institut des steuerlichen Belastungsgrundes. Der Belastungsgrund einer Steuer ist vom Steuergegenstand, der Leistungsfähigkeit, auf die steuerlich zugegriffen wird, und der Rechtfertigung von Steuern zu unterscheiden, wengleich diese steuerlichen Grundlagen verbunden sind.¹²²

Steuern sollen die öffentliche Hand finanzieren. Zu diesem allgemeinen Belastungsgrund aller Steuern¹²³ treten zuweilen Lenkungs Zwecke, nach denen Steuerpflichtige im Sinne des Umweltschutzes oder des sozialen Staates handeln sollen (§ 3 AO). Von diesen steuerübergreifenden Belastungsgründen sind die allgemeine Steuerrechtfertigung und der spezifische Belastungsgrund jeder Steuer zu unterscheiden.

Steuern sind das erste Instrument, die öffentliche Hand zu finanzieren. Der moderne freiheitliche Staat ist Steuerstaat.¹²⁴ Nichtsteuerliche Abgaben bedürfen einer besonderen Rechtfertigung.¹²⁵ Die Steuerrechtfertigung sucht dieses Primat der Steuer

¹²¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 f.) – Grundsteuer; unter IV. 1. m.w.N.

¹²² Siehe hierzu V. Freund, FR 2019, 931.

¹²³ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 580.

¹²⁴ L. v. Stein, Lehrbuch der Finanzwissenschaften, Teil 1, 1895, 74 (107); J. A. Schumpeter, Die Krise des Steuerstaats, 1918; K. Vogel, HStR II, 3. Aufl. 2004, § 30 Rn. 54 ff.; J. Isensee, FS Ipsen, 1977, 409; jeweils m.w.N.

¹²⁵ BVerfG, 18.07.2018, 1 BvR 1675/16 u.a., BVerfGE 149, 222 (254, Rn. 65) – 15. Rundfunkstaatsvertrag; BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397, Rn. 62 f.) – Rückmeldegebühr Brandenburg;

allgemein zu begründen.¹²⁶ Steuern können insbesondere in fünf freiheitlichen Perspektiven gerechtfertigt werden. Die öffentliche Hand verzichtet bewusst auf andere Finanzierungsinstrumente wie Natural- oder Arbeitsleistungen, weil diese – *erstens* – die individuelle Freiheit zu stark einschränken würden. Kredite widersprechen in der monetären Bindung in die Zukunft und den Rückzahlungs- sowie Zinspflichten – *zweitens* – der generationenübergreifenden Gerechtigkeit. Steuern ermöglichen der öffentlichen Hand, sich durch die Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg anderer und damit ohne eigene wirtschaftliche Tätigkeit zu finanzieren (Steuern als – *drittens* – Instrument wirtschaftlicher Freiheit). Würde sich die öffentliche Hand konsequent durch entgeltähnliche Abgaben, durch Gebühren und Beiträge, finanzieren, könnten sich bestimmte Angebote nur Vermögende leisten. Die – *viertens* – soziale Freiheit geriete in Gefahr. Die voraussetzungslos erhobene und einsetzbare Steuer schützt schließlich den parlamentarischen Gestaltungsraum und damit – *fünftens* – die parlamentarische Autonomie. Die Parole der nordamerikanischen Unabhängigkeitsbewegung kann insofern auch anders gewendet werden: no representation without taxation.¹²⁷

2. Steuergegenstand und Belastungsgrund einzelner Steuern

Werden nun auf Grundlage einer solchen allgemeinen Begründung des Steuerstaates Steuern erhoben, müssen sich diese von Verfassungen wegen unterscheiden, im Belastungserfolg gleichheitsgerecht wirken und dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit entsprechen.¹²⁸ Dies gelingt, wenn sie aus ihrem jeweiligen Belastungsgrund begründet, unterschieden sowie folgerichtig ausgestaltet und bemessen werden.

BVerfG, 25.6.2014 – 1 BvR 668, 2104/10, BVerfGE 137, 1 (20 f., Rn. 49) – Straßenausbaubeiträge; jeweils m.w.N.

¹²⁶ K. Vogel, Der Staat 25 (1986), 481; P. Kirchhof, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, Symposium für Klaus Vogel, 1996, 27; H. Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 569 ff.; P. Kirchhof, HStR V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 1 ff.; R. Eckhoff, Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 148 Rn. 2 ff.; E. Reimer, in: Gehlen/Schorkopf, Demokratie und Wirtschaft, 2013, 113; Chr. Seiler, VVDStRL 75 (2016), 234 (343 ff.); H. Kube, HFSt 3, 2016, 53; Grunow, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2018; jeweils m.w.N.

¹²⁷ Siehe zu diesen fünf Kategorien: G. Kirchhof, in: ders./Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG, 6. Edition 2020, § 2 Rn. 135.

¹²⁸ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 f.) – Grundsteuer; unter IV. 1. u. 2. m.w.N.

Den Begriff des Belastungsgrundes hat das Bundesverfassungsgericht für das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG näher beschrieben. Das Verbot verlangt, dass „der steuerbegründende Tatbestand nicht denselben Belastungsgrund erfasst wie eine Bundessteuer, sich also in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung von der Bundessteuer unterscheidet.“¹²⁹ Eine Steuer, die aus ihrem spezifischen Belastungsgrund bemessen wird, folgt der verfassungsrechtlichen Vorgabe, sich in ihrem Zugriff auf die steuerliche Leistungsfähigkeit, den Grenzen des genutzten Kompetenztitels und der grundgesetzlichen Ertragsverteilung von anderen Steuern abzugrenzen.¹³⁰ Würde die Grundsteuer zu einer Vermögensteuer, würde dieses verfassungsrechtliche Maß ersichtlich verletzt. In diesem grundgesetzlichen Unterscheidungsgebot klärt der spezifische Belastungsgrund einer Steuer, warum ein Steuergegenstand als Zeichen einer steuerlichen Leistungsfähigkeit belastet wird und welche Bemessungsgrundlage daher mit welcher Erhebungstechnik und welchen wirtschaftlichen Auswirkungen steuerlich zu belasten ist.

Steuergesetze erfassen im Steuergegenstand typisierend jeweils eine Quelle steuerlicher Leistungsfähigkeit.¹³¹ Die Einkommensteuer belastet das für die Steuerzahlung zur Verfügung stehende Erwerbseinkommen,¹³² die Umsatzsteuer den geldwerten Letztverbrauch von Gütern und Dienstleistungen¹³³ und die Grundsteuer den Grundbesitz.¹³⁴ Der Steuergegenstand allein vermag aber eine Steuer, ihre Bemessung, die Erhebungstechnik, die wirtschaftlichen Auswirkungen und mögliche Ausnahmen nicht verfassungsrechtlich zu begründen. Der Belastungsgrund füllt diese Lücke. Er rechtfertigt, wie und zu wessen Gunsten ein Steuergegenstand als Zeichen einer steuerlichen Leistungsfähigkeit durch eine bestimmte Steuer bemessen und belastet wird. „Steuerrechtliche Regelungen sind“ – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „so auszugestalten, dass Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann. Der Gleichheitssatz fordert nicht eine

¹²⁹ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer.

¹³⁰ Zu der Vorgabe BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rn. 64 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; unter IV. 2. m.w.N.

¹³¹ D. Birk, Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 147 Rn. 9 ff.

¹³² § 2 EStG; J. Lang, Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 168 Rn. 9 ff.

¹³³ § 1 UStG; W. Widmann, Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 183 Rn. 2 ff.

¹³⁴ § 2 GrStG.

immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes.“¹³⁵ Der Gesetzgeber ist daher gehalten, den jeweiligen Belastungsgrund einer Steuer kenntlich zu machen, ihn möglichst ausdrücklich zu regeln.

3. Beispiele für Belastungsgründe bestimmter Abgaben – BVerfG

Zuweilen hat das Bundesverfassungsgericht die gesetzlichen Regelungen des Steuergegenstandes im Sinne des jeweiligen Belastungsgrundes der Steuer konkretisiert. Die Einkommensteuer besteuert – so das Gericht – „das Einkommen, das unter Nutzung der von der Rechtsgemeinschaft eröffneten Märkte und der staatlichen Rechtsordnung erzielt worden ist.“¹³⁶ Aus diesem Belastungsgrund kann die Steuer gleichheitsgerecht bemessen werden, wenn hiernach alle am Markt erwirtschafteten Einkommen zu belasten sind. Ausnahmen können dann z.B. dadurch gerechtfertigt sein, dass ein Ertrag nicht am Markt erzielt wird. Die Umsatzsteuer erfasst – so das Gericht – „die beim Konsumenten vermutete Belastbarkeit,“ die sich aus der „Nachfrage in einer bestimmten, im Preis ausgedrückten Werthöhe“ ergibt.¹³⁷ Dieser Belastungsgrund erklärt den Steuergegenstand – den geldwerten Letztverbrauch – und die Erhebungstechnik. Der Konsument ist Steuerträger, aber angesichts der Vielzahl der Fälle nicht Steuerschuldner. Der Unternehmer schuldet die Umsatzsteuer.¹³⁸ Der Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer liegt in den Worten des Bundesverfassungsgerichts „in der Abschöpfung einer bestimmten, sich in der Vermögensverwendung äußernden Leistungsfähigkeit.“¹³⁹

¹³⁵ BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag.

¹³⁶ BVerfG, 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 (95) – Ausschluss von Verlustverrechnung; vgl. BVerfG, 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (275) – gleichmäßige Steuererhebung.

¹³⁷ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; vgl. BVerfG, 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (156 f.) – Umsatzsteuerbefreiung nach Rechtsform BVerfG, 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (140) – umsatzsteuerfreie Heilberufe.

¹³⁸ W. Widmann, Leitgedanken des Rechts, II, 2013, § 183 Rn. 5.

¹³⁹ BVerfG, 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 (14, Rn. 42, 18, Rn. 50 f.) – grunderwerbsteuerpflichtige Baulandumlegung; BVerfG, 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186 (204) – Kohlepfeffig: Der Belastungsgrund des sog. Kohlepfeffig liegt in der „Nachfrage des Verbrauchers“ oder im „Eigenverbrauch.“

Fließend Abgaben wie die Grundsteuer nicht in den allgemeinen Staatshaushalt, rechtfertigt der Belastungsgrund zudem, warum der besondere Steuerbegünstigte – die Kommune – den Ertrag erhält. Das Bundesverfassungsgericht hat den Belastungsgrund einer kommunalen Verpackungsteuer mit der „Umweltbelastung“, mit dem „Verbrauch von nicht wiederverwendeten und nicht zur Verwertung zurückgenommenen Verpackungen in einer bestimmten Stückzahl“ gefasst.¹⁴⁰ Weil sich die Umweltbelastung in der Kommune ereignet, wird so auch begründet, warum die Kommune den Ertrag erhält. Die Rundfunkabgabe rechtfertigt sich aus der möglichen Nutzung und der „Empfangsmöglichkeit“ des öffentlich-rechtlichen Rundfunks.¹⁴¹ Sie kommt daher dem Anbieter, dem Rundfunk, zu Gute. Die Abgabe zur Finanzierung des Klärschlamm-Entschädigungsfonds sicherte die Haftung der Landwirte ab.¹⁴² Auch die agrarwirtschaftliche Abgabe zur „Absatzförderung im Wege staatlich organisierter Selbsthilfe“¹⁴³ finanzierte aus ihrem Belastungsgrund einen besonderen Fonds dieses Wirtschaftszweigs.

4. Der Belastungsgrund der Grundsteuer

Der Gesetzgeber ist verfassungsrechtlich verpflichtet, den spezifischen Belastungsgrund der Grundsteuer kenntlich zu machen und aus diesem die Steuer zu bemessen.¹⁴⁴ Mit Blick auf die Grundsteuer werden unterschiedliche Belastungsgründe diskutiert.

Als „überholt“ gilt die sog. Fundustheorie, nach der Vermögenseinkünfte als besonders gesichert – fundiert – angesehen werden, weil sie Wechselfällen des Lebens wie Krankheit, Arbeitslosigkeit oder anderen Unglücksfällen weitgehend entzogen seien. Doch sei das Vermögen und auch das Grundeigentum nicht in seinem Ertrag per se sicherer als andere Quellen der Finanzkraft.¹⁴⁵ Arbeitseinkommen sind heute im System

¹⁴⁰ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer.

¹⁴¹ BVerfG, 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16 u.a., BVerfGE 149, 222 (252, Rn. 61) – 15. Rundfunkstaatsvertrag.

¹⁴² BVerfG, 18.5.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370 (388) – Klärschlamm-Entschädigungsfonds.

¹⁴³ BVerfG, 31.5.1990 – 1 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (178) – Absatzfonds Agrarwirtschaft.

¹⁴⁴ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 f.) – Grundsteuer; siehe unter IV. 1. m.w.N.

¹⁴⁵ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 923, 956 f.; J. Hey, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, 34 f.

der Sozialversicherung verstetigt. Aber auch unabhängig von diesen Erwägungen, die Ertragsquellen vergleichen, entzieht die vermögensteuerliche Grenze der Sollertragsbesteuerung im Zusammenwirken mit der Einkommensteuer der Fundustheorie den Boden. Die Einkommensteuer erfasst einen Ist-Ertrag, der aus Grundstücken erzielt wird. Daneben vermittelt ein Sollertrag, der gerade nicht zufließt, keine besondere Sicherheit.

Zuweilen wird der Nutzen des Grundbesitzes für den Eigentümer zur Begründung der Grundsteuer herangezogen.¹⁴⁶ Dann müsste aber – vergleichbar mit der Fundustheorie – der besondere Nutzen von Grund und Boden im Vergleich zu anderen Vermögen erklärt und sodann hieraus eine gleichheitsgerechte Bewertung hergeleitet werden. Dies ist kaum möglich, insbesondere wenn der Grundbesitz keinen konkreten Ertrag erwirtschaftet. Zudem vermögen weder die Fundus- noch die Nutzentheorie zu erklären, warum die Grundsteuer den Gemeinden zusteht.

Die Grundsteuer wird zudem mit der durch das Grundvermögen vermittelten Leistungsfähigkeit erklärt.¹⁴⁷ Diese Beschreibung fasst im Grundbesitz den Steuergegenstand auch als Zeichen einer steuerlichen Leistungsfähigkeit treffend.¹⁴⁸ Die grundsteuerliche Rechtfertigung darf sich hierin aber nicht erschöpfen, muss aufgrund der verfassungsrechtlichen Unterscheidungspflicht zur Vermögensteuer¹⁴⁹ im Schwerpunkt aus einem anderen Belastungsgrund entwickelt werden.

5. Allgemeinäquivalenz – vorzugswürdiger Belastungsgrund für die Grundsteuer

Damit drängt sich das vielfach vertretene Äquivalenzprinzip als Belastungsgrund der Grundsteuer auf.¹⁵⁰ Als Äquivalenzabgabe würde sich die Grundsteuer ersichtlich von

¹⁴⁶ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 84; Antrag der Fraktion DIE LINKE, 21.2.2019, BT-Drs. 19/7980, 3.

¹⁴⁷ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 84; Bundesrat, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

¹⁴⁸ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungsteuer; BFH, 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767; BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

¹⁴⁹ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rn. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; unter IV. 2. m.w.N.

¹⁵⁰ Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, 2; Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Gutachten „Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland – Mängel und Alternativen [1989], 1998, 1 (36); Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft

der Vermögensteuer und anderen Abgaben unterscheiden. Ihre Erträge würden die Gemeinden für Infrastrukturleistungen erhalten, für Straßen, Kindergärten und Schulen, für Grünanlagen, Spielplätze, Kultur- und Sportstätten. Zwar werden bestimmte Leistungen in Beiträgen etwa für die Erschließung des Grundbesitzes sowie in Gebühren für Wasser oder die Müllabfuhr abgegolten. Diese Abgaben werden aber anders als die Grundsteuer nach einer individuellen Äquivalenz bemessen, nach der sich die Steuerlast nach den angebotenen Leistungen zu richten hat.¹⁵¹ Die Grundsteuer würde für die Leistungen, die durch diese Abgaben nicht abgegolten werden, hingegen in einer allgemeinen Äquivalenz entrichtet. Kommunen erhalten zudem staatlichen Zuwendungen und Mittel aus dem Finanzausgleich für Infrastrukturleistungen.¹⁵² Doch diese Zuflüsse gleichen ebenfalls nicht alle Leistungen aus. Auch ihnen liegt nicht die allgemeine Äquivalenz der Grundsteuer zugrunde. Die Grundsteuer würde als Äquivalenzabgabe für Leistungen entrichtet, die dem Grundbesitz zugutekommen, ihn besser nutzbar machen. Die Steuerpflichtigen würden sie zudem für die Möglichkeiten, die Leistungen in Anspruch zu nehmen, zahlen. Die Grundsteuer ist als Objektsteuer zu erheben. Die Leistungen wären also nicht nach den Steuerpflichtigen, sondern nach den Grundstücken, insbesondere nach deren Größe und Lage zu bemessen.¹⁵³ Der Gesetzgeber würde sicheren verfassungsrechtlichen Boden betreten, wenn er die Grundsteuer als Äquivalenzabgabe begründen und bemessen würde.

17 (1971), 714 f.; Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, 5 (https://www.ihk-koeln.de/upload/Grundsteuer_Eckpunkte_10591.pdf); A. Schmehl, DStJG 35 (2012), 249 (283 ff.); W. Scheffler, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, 30 ff.; G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 ff.; V. Freund, FR 2019, 931 (938); vgl. Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 84; siehe zudem die Grundsteuermodelle unter VI. 4. und 5.

¹⁵¹ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 957, 961 f.

¹⁵² G. Schwarting, in: ders., Der kommunale Haushalt, 5. Aufl. 2019, Rn. 215 ff.

¹⁵³ Siehe hierzu unter VI. 4. und 6.

VI. Erwogene Grundsteuermodelle

1. Verkehrswertmodelle – zu hohe Verwaltungslasten, Systembrüche

Das Bundesverfassungsgericht betont insbesondere für Massensteuern wie die Grundsteuer, dass Bewertungsregeln Typisierungen und Pauschalierungen nutzen dürfen und sollen und Besonderheiten generalisierend vernachlässigen können, um eine gleichmäßige Besteuerung in der Vollzugspraxis zu bewirken. Die gesetzlichen Tatbestände müssen den Regelfall und den steuerlichen Belastungsgrund gleichheitsgerecht und verhältnismäßig fassen. Ein neues Grundsteuergesetz ist auf dieser Grundlage gleichheitsgerecht und folgerichtig auszugestalten.¹⁵⁴ „Auf die Wahl nur eines Maßstabs zur Bemessung der Besteuerungsgrundlage“ muss der Gesetzgeber sich aber – so das Bundesverfassungsgericht – nicht festlegen. „Je nach Art und Vielfalt der von der Steuer erfassten Wirtschaftsgüter wird eine gleichheitsgerechte Bemessung der Erhebungsgrundlage ohnehin oft nur durch die Verwendung mehrerer Maßstäbe möglich sein.“¹⁵⁵ Der Gesetzgeber hat insgesamt eine Systementscheidung zu treffen, sich des Belastungsgrunds der Grundsteuer erkennbar zu vergewissern und ein konsistentes, gleichheitsgerechtes und folgerichtiges Grundsteuermodell in Kraft zu setzen.¹⁵⁶

¹⁵⁴ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (183 ff., Rn. 93 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (143 ff., Rn. 100 ff., mwN) – Verlustverrechnung; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH, 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897.

¹⁵⁵ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185, Rn. 98) – Grundsteuer.

¹⁵⁶ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 ff.) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rn. 64 ff.) – Kernbrennstoffsteuer.

In der Entwurfsbegründung zum Grundsteuergesetz des Bundes wird an verschiedenen Stellen der Verkehrswert als Bewertungsziel angedeutet.¹⁵⁷ Bereits zuvor wurde erwogen, die Grundsteuer nach den Verkehrswerten des Grundbesitzes zu bemessen und an die Wertentwicklung am Markt jeweils dynamisch anzupassen.¹⁵⁸ Gegen diese Modelle spricht der sehr hohe Bewertungsaufwand.¹⁵⁹ Der Gesetzgeber würde eine kaum zu leistende Vollzugsaufgabe regeln.¹⁶⁰ Der Verkehrswert ist „die aufwändigste und streitanfälligste Bemessungsgrundlage“ der Grundsteuer.¹⁶¹

Die Preise für Grundbesitz haben sich in Deutschland in den letzten Jahren erheblich erhöht, sind in manchen Regionen dramatisch gestiegen.¹⁶² Würde die Verkehrswerte der Bemessung der Grundsteuer zugrunde gelegt und stetig aktualisiert, würde die steigende Grundsteuerlast die heikle Frage nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Vermögens deutlich verschärfen. Die Grundsteuerlasten würden in attraktiven Lagen spürbar erhöht. Soziale Verwerfungen und erhebliche wirtschaftliche Folgen in Ballungsräumen könnten die Folgen sein, wenn große Immobilien in guter Lage zu einer Steuerlast führen, die der Steuerpflichtige kaum tragen kann. Die heikle

¹⁵⁷ Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 82, 85, 87.

¹⁵⁸ Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten. Machbarkeitsstudie, 2010, 4 f. (https://www.finanzen.bremen.de/sixcms/media.php/13/Machbarkeitsstudie_lang__22.pdf).

¹⁵⁹ Gegenüber dem Bundesgesetz: *R. Seer*, FR 2019, 941 (950); *M. Wünnemann/B. Koller*, BB 2020, 215; ZIA, Stellungnahme zur Grundsteuerreform, Stand: 5.9.2019 (Fn. 9), S. 4 f.; Bund der Steuerzahler e.V., Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, 1 ff.; *C. Fuest*, ifo Institut, ebenda, Anlage 9, 1 ff.; Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, 3; Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V./Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V./Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände e.V./Bundesverband deutscher Banken e.V./Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V./Handelsverband Deutschland (HDE) e.V./Bundesverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistungen e.V., ebenda, Anlage 5; GdW Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e.V., ebenda, Anlage 6, 1; Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, 2, spricht von einem „unverhältnismäßig hohen Bürokratieaufwand“ und einer „dauerhaft fehlenden Datengrundlage“; *L. J. Jarass*, ebenda, Anlage 10; *G. Kirchhof*, ebenda, Anlage 11; *M. Warneke*, DSi kompakt, ebenda, Anlage 1, 3: „Eine wertbasierte Grundsteuer ist überholt. [... Die notwendige] deutschlandweite Ersterhebung von Verkehrswerten [würde] mehr als 1,8 Mrd. Euro und jährliche Aktualisierungen dann jeweils 220 Mio. Euro kosten; zuvor zu einem anderen Verkehrswertmodell: *G. Kirchhof*, DStR 2018, 2661 (2664 f.).

¹⁶⁰ *R. Seer*, DB 2018, 1488 (1491); Bundesrat, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36; *D. Nehls/W. Scheffler*, Grundsteuerreform, 2015, 48 ff.; Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen (Fn. 149), 5; *H.-J. Beck*, DS 2019, 48 (51); *W. Scheffler*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, 42 f.; *J. Hey*, in: Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, 77 ff.

¹⁶¹ Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen (Fn. 149), S. 5; kritisch auch *C. Fuest/L. Immel/V. Meier/F. Neumeier*, Die Grundsteuer in Deutschland, 2018, 30; *W. Scheffler*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, 42 f.

¹⁶² Destatis, Index der Nettokaltmieten: Bundesländer, Jahre (abrufbar unter: <https://www-genesis.destatis.de/genesis/online?sequenz=tabelleErgebnis&selectionname=61111-0020&leerzeilen=false>).

Leistungsfähigkeit des Vermögens¹⁶³ spricht gegen eine grundsteuerliche Bewertung nach den Verkehrswerten. Wer vor Jahren ein Haus in München erworben hat, ist nicht deshalb steuerlich leistungsfähiger, weil der Wert seines Grundeigentums deutlich gestiegen ist. Auch ein Mieter, der seit längerer Zeit eine Wohnung im Stadtzentrum von Berlin bewohnt, wird die auf die Miete umzulegende Grundsteuer¹⁶⁴ nur schwer tragen können, wenn diese die erhebliche Wertsteigerung der Wohnung spiegelt.

Eine zuweilen erwogene dynamische Wertanpassung würde einen steuerlichen Systembruch bewirken. Die Grundsteuerlast würde mit den Verkehrswerten steigen und fallen. So würden die stillen Reserven in den Grundstückswerten aufgedeckt. Ein solcher „stiller“ Zuwachs führt zwar zu einer höheren Bonität. Doch kann der Steuerpflichtige über die Finanzkraft nicht verfügen, sofern der Wertzuwachs nicht z.B. durch eine Veräußerung realisiert wird. Stille Reserven werden daher – auch unabhängig von den bestehenden Bewertungsproblemen – in der Regel nur steuerlich aufgedeckt, wenn sie realisiert werden. Teilweise ordnet das Steuerrecht auch ausdrücklich an, die Besteuerung aufzuschieben. Nur in besonderen Fällen und als ultima ratio werden die ruhenden Wertzuwächse ohne eine Realisation besteuert.¹⁶⁵ Eine kontinuierliche, gleichsam automatische Aufdeckung stiller Reserven ist dem steuerlichen Gesamtsystem fremd. Sie wird auch bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht durchgeführt, weil diese den Wertzuwachs in einem bestimmten Stichtag bemisst.¹⁶⁶ Die Grundsteuer und auch die gegenwärtig ausgesetzte Vermögensteuer versperren sich einer solchen Bewertung. Anders als die Ertragsteuern greifen diese Abgaben auf Finanzkraft zu, die aus dem Steuergegenstand – dem Grundbesitz und Vermögen – nicht unmittelbar geleistet werden kann. Würden dann noch die stillen Reserven in den Grundstücken kontinuierlich aufgedeckt, wäre in diesem Modell angelegt, dass die selbsterhöhende Vermögen- und Grundsteuerschuld die grundrechtlichen Grenzen der Verfassung übersteigt. Zwar ist die Grundsteuer im Vergleich zu anderen Steuern gering. Doch wer vor Jahren Grund und Boden in guter Lage mit einem Kredit erstanden hat, könnte im Falle von hohen Wertsteigerungen erhebliche Schwierigkeiten haben, eine sich kontinuierlich erhöhende Grundsteuerlast zu tragen. Der Grundbesitz ist für

¹⁶³ Unter IV. 5. m.w.N.

¹⁶⁴ Unter IV. 6.

¹⁶⁵ J. Hennrichs, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 Rn. 401 ff., 421 ff., 450 ff.

¹⁶⁶ BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33) – Erbschaftsteuersätze.

die Steuerpflichtigen und die steuerliche Bemessung ein Kontinuum, mögen die Preise des Immobilienmarkts auch steigen. Dynamische Wertbemessungen entsprechen nicht der Objektbesteuerung und dem auf Planungssicherheit und verfügbare steuerliche Leistungsfähigkeit ausgerichteten Steuersystem. Sich verändernde Bemessungsgrundlagen bewirken Einnahme- und Belastungsunterschiede, die den Steuerpflichtigen und dem Fiskus erspart bleiben sollten.

Diese steuerlichen Systembrüche der erwogenen Verkehrswertmodelle deuten auf einen grundlegenden Irrtum hin. Eine realitätsgerechte Bemessung der Grundsteuer verlangt gerade nicht, den Verkehrswert zugrunde zu legen und diesen ständig anzupassen.¹⁶⁷ Die Grundsteuer unterscheidet sich von der Vermögensteuer, der Erbschaft- und Schenkungsteuer und wird auch nicht auf den Verkauf von Grundeigentum erhoben, für den der aktuelle Verkehrswert maßgeblich ist. Die Verkehrswertmodelle sind – wie vom Bundesverfassungsgericht,¹⁶⁸ dem BFH¹⁶⁹ und dem Bundesrat¹⁷⁰ gefordert – auf die besonderen Erfordernisse der Grundsteuer, auf die Infrastrukturleistungen der Gemeinde (Allgemeinäquivalenz)¹⁷¹ auszurichten. Die vorgelegten Verkehrswertmodelle verletzen das Grundgesetz.

2. Kostenwertmodell und zweifelhafte Bodenrichtwerte – Gleichheit vor dem Gesetz

Das bereits in der letzten Legislaturperiode entworfene Kostenwertmodell des Bundesrates entscheidet sich anders als die erwogenen Verkehrswertmodelle in einem „umfassenden Systemwechsel“ für eine eigenständige grundsteuerliche Bewertung. Die Neubewertung soll „ausschließlich an den Erfordernissen dieser Steuerart“ ausgerichtet und „vorhandene Vereinfachungspotenziale“ genutzt werden. Der Kostenwert will den

¹⁶⁷ So aber Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen (Fn. 157), 4; ähnlich Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, 87; *F.-J. Cremers*, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, 88; *Th. I. Schmidt*, DStR 2020, 249 (251).

¹⁶⁸ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 f.) – Grundsteuer.

¹⁶⁹ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

¹⁷⁰ Bundesrat, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

¹⁷¹ Unter V. 5.

„Investitionsaufwand für eine Immobilie“ typisierend abbilden.¹⁷² Für unbebaute Grundstücke soll er sich aus deren Fläche und den Bodenrichtwerten ergeben. Bei bebauten Grundstücken wird auf den Bodenwert und den Gebäudewert zurückgegriffen. Letzterer wird auf Grundlage der Brutto-Grundfläche und flächenbezogener pauschaler Herstellungskosten ermittelt, die nach der Gebäudeart und dem Baujahr unterscheiden.¹⁷³

Der Belastungsgrund der Grundsteuer wird auch in diesem Konzept nicht in hinreichender Klarheit benannt. Die verwendeten Parameter der Bodenrichtwerte, des Bodenwertes und der flächenbezogenen pauschalen Herstellungskosten unterscheiden sich erheblich und werden nicht in ein folgerichtiges Bewertungssystem gebracht.¹⁷⁴

Zudem ist der erwogene grundsteuerliche Rückgriff auf die Bodenrichtwerte gleichheitsrechtlich äußerst fraglich. Bodenrichtwerte werden von Gutachterausschüssen aufgrund von Kaufpreissammlungen als flächendeckende durchschnittliche Lagewerte ermittelt. Für die Kaufpreissammlung ist jeder Vertrag über die Übertragung von Grundeigentum heranzuziehen. Insgesamt werden Richtwertzonen gebildet, in denen das Grundeigentum nach Art und Maß der Nutzung weitgehend übereinstimmt.¹⁷⁵ Die Bodenrichtwerte werden von Gutachterausschüssen und damit von Experten ermittelt. Die Anzahl der örtlichen Gutachterausschüsse unterscheidet sich aber in den Bundesländern erheblich, wenn zuweilen nur ein Ausschuss, in Nordrhein-Westfalen, Bayern und Baden-Württemberg aber eine Vielzahl an Gremien besteht.¹⁷⁶ Ohnehin hängen die Bodenrichtwerte von den Kaufpreissammlungen ab, die unterschiedliche Qualität haben können. Fehlen ausreichende Vergleichspreise, werden die Werte in einem „deduktiven Verfahren oder in anderer geeigneter Weise ermittelt.“¹⁷⁷ Das Bewertungsgesetz regelt ausdrücklich den Fall, dass von einem Gutachterausschuss kein Bodenrichtwert ermittelt wurde. Dann ist der „Bodenwert aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten“ und sodann auch

¹⁷² Bundesrat, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

¹⁷³ Bundesrat, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 38.

¹⁷⁴ J. Hey, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze im Auftrag des BID, Juni 2017, zusammenfassend S. 38 f.

¹⁷⁵ § 196 Abs. 1 S. 1 bis 3, § 195 Abs. 1 S. 1 BauGB.

¹⁷⁶ <https://redaktion-akoga.niedersachsen.de/gutachterausschuesse/gutachterausschuesse-72276.html>.

¹⁷⁷ § 10 Abs. 1 S. 2 ImmoWertV.

pauschal um einen Prozentsatz zu reduzieren.¹⁷⁸ Die ermittelten Ergebnisse werden daher als reine Richtwerte bezeichnet.¹⁷⁹ Wegen der Ungenauigkeiten lässt die Verwaltung Korrekturen zu,¹⁸⁰ die jedoch für gleichheitswidrig erachtet werden.¹⁸¹ Erbringt der Steuerpflichtige den Beweis, dass der gemeine Wert niedriger ist, ist nach § 198 BewG dieser Wert anzusetzen.¹⁸² Der Gegenbeweis ist auch für steuerliche Bewertungen möglich.¹⁸³ Zuweilen wird er als verfassungsrechtlich geboten angesehen, um Sonderfällen etwa eines Reparaturstaus oder eines kontaminierten Bodens gerecht zu werden.¹⁸⁴ „Um einen Verstoß gegen das grundgesetzliche Übermaßverbot zu verhindern, ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts“ – so der BFH – „bei verfassungskonformer Auslegung auch dann geboten, wenn er nach dem Wortlaut des BewG nicht vorgesehen ist.“¹⁸⁵ Insgesamt, aber jedenfalls in den Fällen des Gegenbeweises laufen die Bodenrichtwerte Gefahr, den Verkehrswerten zu stark zu ähneln und dann keine eigenständige grundsteuerliche Bewertung zu bewirken.¹⁸⁶ Die Grundsteuer wird anders als die Grunderwerbsteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht einmalig, sondern wiederkehrend erhoben. Würde die Grundsteuer nach den Bodenrichtwerten bemessen und der Gegenbeweis des niedrigeren gemeinen Werts zugelassen, würden sich die Verwaltungslasten erheblich vergrößern. Angesichts der zwar im steuerlichen Vergleich nicht hohen, aber kontinuierlich zu zahlenden Steuerlast könnten viele Steuerpflichtige den Beweis antreten. Dies gilt insbesondere, wenn die verfassungsgeforderten Aktualisierungen der Grundsteuerwerte zu einer höheren Grundsteuer führen. Würde der steuerliche Gegenbeweis daher für die Grundsteuer verwehrt, würden die ohnehin bestehenden gleichheitsrechtlichen Einwände gegen die Bodenrichtwerte beachtlich intensiviert. Es wäre ein Weg vom Regen in die Traufe. Aufgrund dieser Einwände gegen die

¹⁷⁸ § 145 Abs. 3 S. 4, § 179 S. 4, § 247 Abs. 3 BewG.

¹⁷⁹ U. Tremel, ZEV 2007, 365 (366).

¹⁸⁰ R B 179.2 II–VII ErbStR 2019; BFH, 12.7.2006 – II R 1/04, BStBl. II 2006, 742.

¹⁸¹ R. Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rn. 61.

¹⁸² Hierzu R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, BewG, Stand: August 2019, § 198 Rn. 3 ff.

¹⁸³ BFH, 18.9.2020 – II R 13/16, BB 2020, 478; R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, BewG, Stand: August 2019, § 198 Rn. 3; R. Vorbeck, DStR 2020, 322; R. Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rn. 68; J. Englisch, ebenda, § 18 Rn. 62.

¹⁸⁴ H.-J. Beck, DS 2019, 48 (49).

¹⁸⁵ BFH, 30.1.2019 – II R 9/16, BStBl. II 2019, 59 (Rn. 23 m.w.N.).

¹⁸⁶ Unter 1.

Bodenrichtwerte und insgesamt aufgrund des fragwürdigen folgerichtigen Systems ist eine grundsteuerliche Bewertung vorzuziehen, die nicht auf Kostenwerte und Bodenrichtwerte zurückgreift.

3. Bodenwertmodelle – der Gleichheitssatz wird verletzt

In der Reformdiskussion wurden zwei Modelle vorgeschlagen, in denen der Bodenwert eine zentrale Rolle einnimmt. Nach dem reinen Bodenwertmodell würde die Grundsteuer nur nach dem Wert der Grundstücke bemessen. Gebäude würden von der Steuer nicht erfasst und müssten daher auch nicht bewertet werden. Die Besteuerung würde so erleichtert. Für unbebaute und vergleichbare bebaute Grundstücke müsste die gleiche Grundsteuer entrichtet werden. Die Steuer will die Eigentümer drängen, Immobilien zu errichten und so der Wohnungsnot in Ballungszentren entgegenzuwirken.¹⁸⁷ Zuweilen wird auch vorgeschlagen, den Bodenwert als einen Bewertungsparameter in anderen Modellen zu nutzen.¹⁸⁸

Die Bodenwertmodelle sind wie die Verkehrswertmodelle aufgrund der kontinuierlichen Wertanpassungen zu kritisieren.¹⁸⁹ Die heikle steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens droht – auch wenn die Werte der Häuser unberücksichtigt bleiben – bei hohen Wertsteigerungen der Grundstücke übermäßig belastet zu werden. Insbesondere aber wird der Gleichheitssatz verletzt, wenn Gebäude von der grundsteuerlichen Bewertung ausgenommen würden.¹⁹⁰ Der Unterschied zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken ist für den Steuerpflichtigen erheblich. Eine Immobilie kann zum Mittelpunkt des Lebens oder Wirtschaftens gemacht werden, ein unbebautes Grundstück hingegen kaum. Der Wert der kommunalen Infrastruktur verändert sich für das Grundstück mit der Bebauung

¹⁸⁷ R. Seer, DB 2018, 1488 (1492 f.); zur Bodenwertsteuer U. Kriese, WuM 2016, 266 ff.; D. Löhr, DStR 2016, 1497 (1502 f.); U. Kriese/D. Löhr, WuM 2018, 321 ff.; H. Dieterich/R. Josten, WuM 1998, 531 ff.; F. J. Marx, DStZ 2019, 372 ff.; D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537.

¹⁸⁸ FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20.

¹⁸⁹ Siehe unter 1.

¹⁹⁰ H.-J. Beck, DStR 2016, 2689 (2692 f.); St. Ronnecker, ZKF 2018, 49 (50 f.); G. Kirchhof, Stellungnahme, Finanzausschuss, Prot. 19/49, Anlage 3, 22; für einen Gleichheitsverstoß aufgrund der Bewertungsunterschiede R. Maiterth/M. Lutz, StuW 2019, 22 ff.; a.A.: D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537; R. Seer, DB 2018, 1488 (1493 f.).

maßgeblich. Eine Kommune mit vielen bebauten Grundstücken muss Aufgaben anderer Qualität erfüllen, als wenn nur wenige Immobilien im Ort stehen.

Doch könnte das Anliegen, durch die Grundsteuer Eigentümer unbebauter Grundstücke zum Bauen zu motivieren, die Differenzierung rechtfertigen.¹⁹¹ Dieser Lenkungszweck würde aber weitgehend verfehlt. In Ballungszentren mit Wohnungsmangel wäre er erwünscht, in Gebieten mit einer geringen Bevölkerung hingegen nicht.¹⁹² Verfolgt ein Steuergesetz auch Lenkungsziele (§ 3 AO), so muss – in den Worten des Bundesverfassungsgericht – „der Lenkungszweck mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein.“¹⁹³ Will „der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten der Bürger fördern, das ihm aus wirtschafts-, sozial-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist, hat er eine große Gestaltungsfreiheit. [...] Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf.“ Insgesamt „nimmt die steuerliche Lenkung in Kauf, dass das Lenkungsziel nicht verlässlich erreicht wird.“ Durch steuerliche Lenkungsnormen können Ziele daher nicht verlässlich, wenn überhaupt lediglich in einer Annäherung erreicht werden.¹⁹⁴

Die hier beschriebene Möglichkeit, sich von der Lenkungswirkung gleichsam ‚freizukaufen‘, ist am Maß des Art. 3 Abs. 1 GG zu messen. Wohlhabende können leichter einer lenkenden steuerlichen Belastung entgehen. Dieser Effekt ist bei lenkenden Steuererleichterungen geringer. Verfassungsrechtlich ist deshalb eine Lenkung durch eine steuerliche Entlastung der lenkenden Steuerbelastung vorzuziehen.¹⁹⁵ Diese sozialen Folgen drängen den Gesetzgeber, keine lenkende Bodenwertsteuer zu erheben. Die Verteuerung durch die Lenkungsteuer wirkt hier als eine besondere gleichsam doppelte Last, weil sie nicht ein einfaches Verhalten wie den Verzicht auf eine Zigarette oder eine Fahrt mit dem Pkw betrifft, sondern mit dem Bau einer Immobilie eine beträchtliche Investition. Wenig vermögende Eigentümer unbebauter Grundstücke können sich ein Bauprojekt kaum leisten. Diese insofern

¹⁹¹ Siehe hierzu *V. Freund*, FR 2019, 931 (939).

¹⁹² *H.-J. Beck*, DS 2019, 48 (53).

¹⁹³ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148) – Vermögensteuer.

¹⁹⁴ BVerfG, 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292 ff.) – ökologische Steuerreform.

¹⁹⁵ *G. Kirchhof*, Einleitung HHR, Stand: Mai 2020, Teil B, Anm. 312 a.E., 313, 319.

gleichsam doppelten Finanzfolgen der steuerlichen Lenkung sind vor dem Gleichheitssatz kaum zu rechtfertigen. Wenig finanzstarke Eigentümer großer unbebauter Grundstücke, die sich ein Bauprojekt nicht leisten können, wären allein durch die Grundsteuerlast gedrängt, das Grundstück zu verkaufen.

Auch unabhängig von diesen erheblichen sozialen Verwerfungen verletzt die Bodenwertsteuer den Gleichheitssatz. Bebaute und unbebaute Grundstücke würden unterschiedlich bewertet, um so einen Anreiz zum Bauen zu setzen. Die Ebene der steuerlichen Bewertung ist jedoch für eine steuerliche Lenkung von Verfassungs wegen ungeeignet. Eine Lenkung auf Bewertungsebene führt – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – zu uneinheitlichen „Bewertungsergebnissen und damit dazu, dass schon beim ersten Schritt der Ermittlung der Steuerbelastung darauf verzichtet wird, die Begünstigungswirkung den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugutekommen zu lassen. Dadurch werden zufällig und willkürlich eintretende Entlastungen bereits strukturell angelegt.“¹⁹⁶ Der Gleichheitssatz untersagt, in einem Bodenwertmodell, einem Flächenmodell mit einer Bodenwertkomponente oder einer anderen differenzierenden Bewertung Lenkungszwecke zu verfolgen.

4. Flächenmodell – verfassungskonforme Typisierung

Das Flächen- oder Äquivalenzmodell will ein einfaches Bewertungssystem für die Grundsteuer einführen. Insbesondere der Freistaat Bayern hat sich nachdrücklich für ein Grundsteuersystem eingesetzt, das die Steuerpflichtigen, die Verwaltung und die Rechtsprechung so weit wie möglich entlastet.¹⁹⁷ Die öffentliche Hand könnte die Flächenmodelle in aller Regel aus eigener Kenntnis leicht, rechtssicher und weitgehend automationsgestützt anwenden. Das BMF hatte zu Beginn der Reformdebatte ein Flächenmodell erwogen,¹⁹⁸ diesen Vorschlag sodann aber nicht mehr verfolgt. Bewusst soll – anders als bei den wertabhängigen Modellen¹⁹⁹ – nicht an eine sich verändernde Bemessungsgrundlage angeknüpft werden. So werden Bewertungsschwierigkeiten

¹⁹⁶ BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (35) – Erbschaftsteuer II.

¹⁹⁷ FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20; V. Freund, FR 2019, 931 ff.

¹⁹⁸ BMF, Neuregelung der Grundsteuer, 29.11.2018 (Fn. 7).

¹⁹⁹ Unter 1. bis 3.

vermieden. Die Grundsteuer würde in der Kontinuität des Grundeigentums bemessen. Die Steuerpflichtigen und die Kommunen könnten langfristig mit der Steuer planen.

Insgesamt sind unterschiedliche Ausgestaltungen denkbar. Regelmäßig wird die Steuer nach Flächenmerkmalen bemessen, die den Kommunen oder Katasterverwaltungen bekannt oder aus den vorhandenen Daten leicht zu ermitteln sind. Einem früheren Modell folgend soll die Bemessungsgrundlage aus der Flächenbezugsgröße und nutzungsabhängigen Äquivalenzzahlen entwickelt werden, die Grundstücksflächen (2 Cent) von zu Wohnzwecken (20 Cent) und nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeflächen (40 Cent) unterscheiden und dabei gemischtgenutzte Gebäudeflächen vorsehen.²⁰⁰ Den Modellen wird ganz überwiegend attestiert, eine verfassungskonforme, insbesondere eine gleichheitsgerechte und verlässliche Besteuerung zu bewirken.²⁰¹

Die unterbreiteten Vorschläge folgen der verfassungsrechtlichen Vorgabe, den steuerlichen Geltungsgrund der Grundsteuer im Äquivalenzgedanken ausdrücklich zu benennen und hieraus die Steuerlast abzuleiten.²⁰² „Die Flächenmerkmale geben regelmäßig den Ausschlag für die Intensität der Nutzung kommunaler Infrastruktur und für die hieraus entstehenden Kosten. [...] Zwei Grundstücke mit gleicher Nutzungsart und identischen Flächenmerkmalen werden innerhalb der Kommune somit gleich hoch mit Grundsteuer belastet. Dies ist nach dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt, weil beide Grundstücke vergleichbare finanzielle Leistungen der Kommune verursachen – und dies weitgehend unabhängig vom Wert des Grund und Bodens oder des aufstehenden Gebäudes.“²⁰³

Gegen das Äquivalenzmodell wird vorgetragen, der Nutzen von Grund und Boden liege in hochpreisigen Regionen „um ein Vielfaches höher als in schlecht erschlossenen

²⁰⁰ Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen (Fn. 149), 3 ff.

²⁰¹ J. Lang, DStJG 35 (2012), 307 (317 f.); A. Schmehl, DStJG 35 (2012), 249 (288 ff.); D. Nehls/W. Scheffler, Grundsteuerreform, 2015; C. Fuest/L. Immel/V. Meier/F. Neumeier, Die Grundsteuer in Deutschland, 2018, 30; G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2669 ff.); H.-J. Beck, DS 2019, 48 (51); V. Freund, FR 2019, 931 (938 ff.); a.A. Seer DB 2018, 1488 (1492 f.); Th. I. Schmidt, DStR 2020, 249 (252 ff.).

²⁰² Zu dieser Vorgabe BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 f.) – Grundsteuer; unter IV. 1. u. 2. m.w.N.

²⁰³ Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen (Fn. 149), 2010, 6.

Randgebieten derselben Kommune.²⁰⁴ Auch würden die Kosten, die der Grundbesitz „bei der Gemeinde verursacht,“ nicht gleichheitsgerecht gefasst.²⁰⁵ Diese Kritik verkennt, dass die Grundsteuer nicht ein individuelles Äquivalent für den Nutzen oder die Kosten von Grund und Boden bietet, sondern einen allgemeinen Ausgleich für die Möglichkeit schafft, die von der Gemeinde angebotenen Leistungen anzunehmen (Allgemeinäquivalenz). Diese Leistungen sind innerhalb einer Gemeinde typisierend vergleichbar, mag das Grundstück im Zentrum oder am Ortsrand liegen. Doch weist die Kritik mittelbar auf die Möglichkeit, die Äquivalenz in einem Regionalwert zu schärfen.²⁰⁶ Verfassungsrechtlich vorgegeben ist diese Ausgestaltung aber nicht. Als allgemeine Äquivalenzabgabe tritt die Grundsteuer zu Gebühren und Beiträgen, die einen Teil der Leistungen, z.B. für Wasser oder die Entsorgung, ausgleichen. In der Absage einer Individualäquivalenz unterscheidet sich die Grundsteuer aber von diesen Abgaben.²⁰⁷

Das Äquivalenzmodell muss auch gegenüber verschiedenen Nutzungsintensitäten Bestand haben. Eine Person, die in einem großen Haus in der Kommune wohnt, nutzt die Infrastruktur möglicherweise kaum. Demgegenüber beansprucht eine Familie in einem kleineren Haus die gemeindlichen Leistungen regelmäßig in einem höheren Maße, wenn die Familie die Kindergärten, Schulen, Spielplätze und Sportanlagen in Anspruch nimmt, gleichwohl aber eine geringere Grundsteuer entrichten muss. Dieses Beispiel weist nicht auf die Verfassungswidrigkeit der gewählten Typisierung. Die Grundsteuer richtet sich als Objektsteuer nach dem Grund und Boden und der in diesem Tatbestand fassbaren Infrastrukturleistung der Gemeinde. Werden diese nicht durch Gebühren und Beiträge entgolten, ist eine Typisierung nach der Größe des Grundbesitzes sachgerecht. Das Maß der Leistungen der Gemeinde wird in der Größe des Grundbesitzes innerhalb des gesetzlichen Gestaltungsraums für einen einfachen und gleichheitsgerechten Vollzug der Grundsteuer tatbestandlich gefasst. Der Gesetzesvorschlag entscheidet sich ausdrücklich in der Allgemeinäquivalenz für einen Belastungsgrund der Grundsteuer und folgert hieraus die konkrete Bemessung der

²⁰⁴ R. Seer, DB 2018, 1488 (1492 f.); verfassungswidrige Typisierung; skeptisch W. Scheffler, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, 42 f.; siehe zur sog. „Nutzenäquivalenz“ auch D. Löhr, BB 2019, 2589 (2591); Th. I. Schmidt, DStR 2020, 249 (253 f.).

²⁰⁵ Th. I. Schmidt, DStR 2020, 249 (252 f. m.w.N.).

²⁰⁶ Sogleich unter 5.

²⁰⁷ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 957, 961 f.

Abgabe. Die Verfassung fordert eine gleichheitsgerechte Typisierung, aber anknüpfend an diesen Belastungsgrund gerade keine Individualäquivalenz. Der Gesetzgeber würde, wenn er sich für das Äquivalenzmodell entscheidet, die Grenzen des Grundgesetzes wahren.

5. Flächenbemessung mit pauschalem Regionalwert – Flächen-Lage-Modell

Jüngst hat insbesondere das Finanzministerium Niedersachsen das Flächenmodell als einfach und gut nachvollziehbar beschrieben. „Seine einzige Schwäche“ liege darin – so fährt das Ministerium fort –, dass „für zwei Grundstücke derselben Größe in derselben Kommune dieselbe Grundsteuer erhoben wird – egal, ob sich das Objekt in allerbesten oder in mäßigerer Lage befindet. Ein solches Ergebnis wird häufig als ungerecht empfunden.“ Diese Kritik hat das Ministerium zum Anlass genommen, das Flächenmodell um einen kommunalen Lagefaktor zu erweitern (Flächen-Lage-Modell).²⁰⁸

Würde das Flächenmodell um einen pauschalen Regionalwert ergänzt, würde der Äquivalenzgedanke geschärft. Die Leistungen der Gemeinden unterscheiden sich insbesondere in Ballungszentren und ländlichen Regionen strukturell. Hinzu treten Differenzierungen nach der Lage innerhalb einer Gemeinde, wenn ein Wohngebiet von einem Spielplatz, einem Park, zahlreichen Parkplätzen oder auch nur einer großzügigen Bebauung profitiert. Die Grundsteuer muss sich auch nach einer solchen Ergänzung rechtserheblich von der Vermögensteuer unterscheiden. Der pauschale Regionalwert dürfte daher nicht das maßgebliche Bewertungskriterium sein, nur einen geringen Einfluss haben. Ausgangspunkt bliebe die differenzierte Typisierung nach den Grundstücksflächen. Ohnehin wäre ein pauschaler ergänzender Faktor zu nutzen, um einen hohen Bewertungsaufwand und damit Verfahren vor dem Fiskus und den Gerichten zu vermeiden.

Beide Flächenmodelle entgehen den verfassungsrechtlichen Fallstricken der Verkehrswertmodelle. Die Verkehrswertmodelle bewirken einen Verwaltungsaufwand,

²⁰⁸ Niedersächsisches Finanzministerium, 5.3.2020 (Fn. 5); für die parallele Kritik: *H.-J. Beck*, DS 2019, 48 (51); *G. Kirchhof*, DStR 2018, 2661 (2669 ff.); zum niedersächsischen Modell *St. Ronnecker*, ZKF 2019, 265 ff.

der – wie vielfach kritisiert²⁰⁹ – deutlich zu hoch ist und nahezu vollständig vermieden werden kann. Die Grundsteuerlast würde sich parallel zu den in bestimmten Gebieten erheblich gestiegenen Immobilienwerten erhöhen – soziale und wirtschaftliche Verwerfungen wären die Folge. Die vorgelegten Verkehrswertmodelle verletzen aber auch unabhängig hiervon die Verfassung, weil sie die grundsteuerliche Bewertung nicht auf die besonderen Erfordernisse dieser Steuer ausrichten.²¹⁰

Zu Recht nutzen die erwogenen Flächensysteme auch nicht die Bodenrichtwerte für die grundsteuerliche Bewertung. Die jährlich wiederkehrende Besteuerung und die Vielzahl der Grundsteuerfälle erzeugen – anders als etwa bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer – ein Dilemma. Würde – wie im Steuerrecht üblich – der Gegenbeweis des niedrigeren gemeinen Werts zugelassen, würden sich aufgrund der Vielzahl der dann angestrebten streitanfälligen Beweise die steuerlichen Erhebungskosten deutlich erhöhen. Würde der Gegenbeweis deshalb für die Grundsteuer verwehrt, würden die bestehenden gleichheitsrechtlichen Einwände gegen die Bodenrichtwerte maßgeblich intensiviert.²¹¹

Mit guten Gründen wird schließlich auch den Bodenwertmodellen eine Absage erteilt. Nach diesen Systemen soll jeder Grundbesitz ohne die Immobilien bewertet werden, auch wenn ein Haus besonders wertvoll ist. Die Grundsteuer soll so Eigentümer un bebauter Grundstücke zum Bau einer Immobilie bewegen. Das Lenkungsanliegen wäre aber von vornherein sozial heikel und ungenau, weil es in Gebieten ohne Wohnungsmangel nicht umgesetzt werden sollte. Doch auch unabhängig hiervon sind die Bodenwertmodelle gleichheitswidrig, weil sie für den Steueranreiz – entgegen den ausdrücklichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts²¹² – das Bewertungsrecht nutzen.²¹³

Das Flächenmodell mit einem pauschalen Regionalwert erscheint insgesamt als das vorzugswürdige Grundsteuersystem.

²⁰⁹ Fn. 9 m.w.N.

²¹⁰ Insgesamt unter 1.

²¹¹ Insgesamt unter 2.

²¹² BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (35) – Erbschaftsteuer II.

²¹³ Insgesamt unter 3.

VII. Die notwendige Reform – Zusammenfassung in Thesen

1. Die Grundsteuer gehört mit ihren 36 Millionen zu belastenden Einheiten zum **steuerlichen Massenfallrecht**. Dem Gesetzgeber steht daher ein Gestaltungsraum offen, in dem Typisierungen und Pauschalierungen zu nutzen sind, um ein möglichst einfaches Steuergesetz in Kraft zu setzen. Er darf und soll sich „in erheblichem Umfang auch von Praktikabilitätsabwägungen mit dem Ziel der **Einfachheit der Steuerfestsetzung** und ihrer Erhebung leiten lassen. **Praktikabilitätsabwägungen**“ können „**Vorrang vor Gesichtspunkten der Ermittlungsgenauigkeit**“ haben. „Auch beträchtliche Bewertungs- und Ermittlungsunschärfen“ können in Kauf genommen werden (BVerfG).²¹⁴ Der Gesetzgeber muss die Grundsteuer aber in ihrem Belastungsgrund von anderen Steuern unterscheiden, den Belastungsgrund im Gesetz erkennbar regeln und nach diesem die Steuer gleichheitsgerecht und folgerichtig bemessen. Eine steuerliche Leistungsfähigkeit darf nicht doppelt besteuert, eine Steuer nicht zwei Mal geregelt und ein Steuertrag nicht mehrfach zugewiesen werden.²¹⁵

2. Diese verfassungsrechtlichen Maßstäbe verletzt das **vom Bund beschlossene Grundsteuergesetz**. Zudem wird – wie ebenfalls vielfach kritisiert²¹⁶ – der Vereinfachungsauftrag ersichtlich verfehlt. Das Bundesgesetz bewirkt erhebliche Vollzugslasten. Aufgrund des streitanfälligen Systems treten Verfahren vor den Finanzämtern und Finanzgerichten hinzu. Das Gesetz gibt – wie die Begründung des Gesetzentwurfs – den Belastungsgrund der Grundsteuer nicht in hinreichender Klarheit zu erkennen. Die Verweise in der Begründung auf den „Charakter einer

²¹⁴ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (200 f., Rn. 131) – Grundsteuer; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33) – Erbschaftsteuer II.

²¹⁵ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 f.) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rn. 64 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; unter IV. 1. u. 2. m.w.N.

²¹⁶ Fn. 9 und 12 m.w.N.

Sollertragsteuer“, das „Innehaben von Grundbesitz“ und die „Verkehrswertermittlung“ genügen nicht. Diese Beschreibungen grenzen die Grundsteuer nicht in einem rechtfertigenden Grund von der Vermögensteuer ab. Der Sollertrag vermag die Grundsteuer ohnehin nicht zu rechtfertigen, weil er keinen Belastungsgrund, sondern eine Belastungsgrenze für die Vermögensteuer und die Grundsteuer zeichnet. In der Unsicherheit über den Belastungsgrund nutzt das Gesetz für die grundsteuerliche Bewertung sehr unterschiedliche Parameter. Diese Werte werden nicht in ein folgerichtiges System gebracht. Zu starke Friktionen und inkonsistente Belastungsunterschiede sind die Folge. Die geregelte Bewertung verletzt den Gleichheitssatz.

3. Die **Landesgesetzgeber** müssen daher die ihnen vom Grundgesetz eröffnete Möglichkeit nutzen und eigene Grundsteuergesetze erlassen. Dabei sind Grundsteuermodelle zu wählen, die den Vollzugsaufwand möglichst gering halten. Im Sinne der Steuerbetroffenen wäre es zudem, wenn sich die Länder abstimmen und auf wenige Modelle einigen.

Auch das wichtige Anliegen, durch die Grundsteuer das **existenzielle Grundbedürfnis des Wohnens** nicht zu verteuern, drängt auf eine in Zahl- und Verwaltungslast geringe grundsteuerliche Belastung. Von dem zuweilen erwogenen Verbot, die **Grundsteuer auf die Miete umzulegen**, ist Abstand zu nehmen. Das Verbot wird angesichts der Freiheit, die Miete zu vereinbaren, langfristig kaum wirken. Ohnehin verstößt das Umlageverbot gegen das Demokratieprinzip. Leben Vermieter nicht im Gebiet der vermieteten Immobilie, sondern in einer anderen Kommune, könnte die Gemeinde der Vermietungsimmobilie im grundsteuerlichen Hebesatz über gemeindefremde Lasten Dritter entscheiden. Der Grundgedanke der Demokratie würde ohne hinreichenden Grund missachtet: no taxation without representation.

4. Von Verfassungs wegen ist der spezifische **Belastungsgrund** der Grundsteuer im Gesetz kenntlich zu machen. Diese Entscheidung verlangt eine Klarheit über das Institut des steuerlichen Belastungsgrundes. Der Belastungsgrund ist vom Finanzzweck aller Steuern, möglichen Lenkungs Zwecken, vom Steuergegenstand, der steuerlichen Leistungsfähigkeit und der Steuerrechtfertigung zu unterscheiden. Der Belastungsgrund

erklärt, wie und zu wessen Gunsten ein Steuergegenstand als Zeichen steuerlicher Leistungsfähigkeit belastet und bemessen wird.

5. Der Belastungsgrund der Grundsteuer ist nicht abschließend geklärt. Die sog. „Fundustheorie“ rechtfertigt die Grundsteuer nicht. Auch weitere Begründungen wie eine durch das Grundvermögen vermittelte Leistungsfähigkeit oder der mögliche Nutzen des Grundbesitzes vermögen nicht zu überzeugen. Die Grundsteuer ist als Äquivalenzabgabe zu begründen und zu bemessen. Sie wird für gemeindliche Leistungen entrichtet, die dem Grundbesitz zugutekommen.

6. Die vorgeschlagenen Verkehrswertmodelle bewirken kaum zu überwindende und vermeidbare Vollzugsprobleme, sind insgesamt „zu verwaltungsaufwändig“ (Bundesrat).²¹⁷ Hinzu treten erhebliche soziale und wirtschaftliche Folgen. Die Immobilienpreise sind in den letzten Jahren in manchen Regionen stark gestiegen. Würde die Grundsteuer nach den Verkehrswerten bemessen, würde die Steuer in diesen Gebieten deutlich erhöht. In den dynamischen Verkehrswertmodellen würden zudem die stillen Reserven im Grundbesitz systemwidrig kontinuierlich aufgedeckt. Die Wertentwicklung würde – anders als bei einer ertragsteuerlichen Steigerung der Einnahmen – gerade keine für die Steuerzahlung verfügbare Finanzkraft spiegeln. Die grundsteuerliche Bemessung nach dem Verkehrswert begeht den entscheidenden Fehler, die Bewertung an der Vermögensteuer, der Erbschaft- und Schenkungsteuer oder ganz anderen Vorgängen wie dem Verkauf zu orientieren und sie nicht – wie vom Bundesverfassungsgericht,²¹⁸ dem BFH²¹⁹ und dem Bundesrat²²⁰ gefordert – auf die besonderen Erfordernisse der Grundsteuer auszurichten. Die vorgelegten Verkehrswertmodelle verletzen das Grundgesetz.

²¹⁷ Bundesrat, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

²¹⁸ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f., Rn. 97 f.) – Grundsteuer.

²¹⁹ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

²²⁰ Bundesrat, 4.11.2016, BR-Drs. 515/16, 36.

7. Anders als die Verkehrswertmodelle entscheidet sich das bereits vor Zeiten erwogene **Kostenwertmodell** für eine eigenständige grundsteuerliche Bewertung. Der Vorschlag lässt aber – wie die Verkehrswertmodelle – den steuerlichen Belastungsgrund nicht in der erforderlichen Klarheit erkennen. Der Entwurf bewertet unbebaute Grundstücke nach dem Bodenrichtwert, bebaute Grundstücke hingegen nach pauschalen Herstellungskosten. Diese Werte werden nicht in ein folgerichtiges System gebracht und aus einem Belastungsgrund hergeleitet. Das Grundgesetz versperrt dem vorgeschlagenen Kostenwertmodell den Weg.

8. Zudem erzeugen die **Bodenrichtwerte** eine Zwickmühle. Die Grundsteuer wird anders als die Grunderwerbsteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht einmalig, sondern wiederkehrend erhoben. Würde die Grundsteuer nach den Bodenrichtwerten bemessen und der Gegenbeweis des niedrigeren gemeinen Werts zugelassen, würden sich aufgrund der Vielzahl der angestrebten Gegenbeweise die Lasten für den Steuerpflichtigen, den Fiskus und die Finanzgerichte erheblich vergrößern. Würde der Gegenbeweis deshalb für die Grundsteuer verwehrt, würden die ohnehin bestehenden gleichheitsrechtlichen Einwände gegen die Bodenrichtwerte maßgeblich intensiviert. Insgesamt ist eine grundsteuerliche Bewertung vorzuziehen, die nicht auf Kostenwerte und Bodenrichtwerte zurückgreift.

9. Die **Bodenwertmodelle** bemessen die Grundsteuer nach dem Wert der Grundstücke. Gebäude würden von der Steuer nicht erfasst. So sollen Grundbesitzer zum Bau einer Immobilie bewegt werden (Lenkungssteuer). Diese Modelle verletzen den Gleichheitssatz. Der Lenkungszweck würde weitgehend verfehlt, weil er nur in Regionen mit Wohnungsmangel erwünscht wäre, in anderen Gebieten hingegen nicht. Zudem ist die Möglichkeit, sich von der Lenkungswirkung gleichsam ‚freizukaufen‘, kaum gleichheitsgerecht. Die Verteuerung durch die Lenkungssteuer würde nicht ein einfaches politisch erwünschtes Verhalten anregen, sondern mit dem Bau einer Immobilie eine beträchtliche Investition. Wenig vermögende Eigentümer unbebauter Grundstücke können sich ein Bauprojekt kaum leisten. Doch auch unabhängig von diesen Verwerfungen verletzen die Bodenwertmodelle den Gleichheitssatz, weil sie für

den Steueranreiz das Bewertungsrecht nutzen. Die Ebene der steuerlichen Bewertung ist jedoch für eine steuerliche Lenkung von Verfassungen wegen ungeeignet (BVerfG).²²¹

10. Das **Flächenmodell** entscheidet sich für ein einfaches Bewertungssystem. Die Grundsteuer würde sachgerecht als Äquivalenzabgabe gerechtfertigt und bemessen. Die öffentliche Hand könnte die Grundsteuerlast leicht, gleichheitsgerecht, rechtssicher und in weiten Teilen digital ermitteln. Dieses Grundsteuersystem sollte aber – wie vom Finanzministerium Niedersachsen im **Fläche-Lage-Modell** erwogen – um einen **pauschalen Regionalwert** ergänzt werden. Dieser Vorschlag nimmt den Einwand gegen das Flächenmodell auf, dass für zwei Hausgrundstücke derselben Größe dieselbe Grundsteuer erhoben würde, obwohl sich ihre Lagen erheblich unterscheiden. Der Belastungsgrund beider Modelle, das Äquivalenzprinzip, würde so geschärft, weil die kommunalen Leistungen auch vom Ort des Grundbesitzes abhängen.

²²¹ BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (35) – Erbschaftsteuer II.

VIII. Regelungsvorschlag: § 1 Belastungsgrund, Bemessung

11. Würde die Grundsteuer als allgemeine Äquivalenzabgabe gerechtfertigt und aus diesem Belastungsgrund nach der Größe und einem pauschalen Regionalwert bemessen, könnte der erste Paragraph des neuen Grundsteuergesetzes wie folgt lauten:

§ 1 Belastungsgrund, Bemessung

Die Grundsteuer wird nach diesem Gesetz für die Leistungen der Kommunen erhoben, die dem Grundbesitz zugutekommen (Belastungsgrund). Diese allgemeine Äquivalenz wird in der Größe der Grundstücke und einem pauschalen Regionalwert typisierend erfasst (Bemessung).

In der **Begründung des Gesetzentwurfs** wären dann ergänzende und erklärende Erwägungen zu leisten. Die Grundsteuer ist neben der Gewerbesteuer die zentrale Quelle, die Gemeinden zu finanzieren (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). Die Kommunen erhalten sie für die Leistungen, die dem Grundbesitz zugutekommen und die der Steuerpflichtige oder Steuerträger in Anspruch nehmen kann, für Straßen, Kindergärten und Schulen, für Grünanlagen, Spielplätze, Kultur- und Sportstätten. Diese allgemeine Äquivalenz ist der Belastungsgrund der Grundsteuer. Die Grundsteuererträge ergänzen damit örtliche Gebühren und Beiträge, auch den kommunalen Finanzausgleich und staatliche Finanzaufwendungen, die nicht alle Infrastrukturleistungen der Gemeinden erfassen und anders als die Grundsteuer nicht in einer allgemeinen Äquivalenz begründet sind. Die Grundsteuer ist eine Objektsteuer, die nach dem Grundbesitz zu bemessen ist. In der Vielzahl an Steuerfällen ist sie möglichst einfach und digital zu erheben. Der Belastungsgrund der Grundsteuer, die allgemeine Äquivalenz, ist in leicht zu ermittelnden und wenig streitanfälligen Parametern zu fassen. Die Leistungen der Gemeinde werden in der Fläche des Grundbesitzes und in pauschalen Regionalwerten

bemessen. So werden die Steuerpflichtigen von Erhebungslasten weitgehend befreit. Verfahren vor den Finanzämtern und Finanzgerichten, auch die Beendigung eines Verfahrens durch einen „Deal“, werden vermieden.

12. Würde der Gesetzgeber ein einfaches Grundsteuersystem in Kraft setzen, würde er ein **Beispiel für ein modernes Steuergesetz** geben, das die Staatseinnahmen sichert und in weiten Teilen oder vollständig digital anwendbar ist. Das verfassungsrechtliche Anliegen eines einfachen und die Steuerbetroffenen schonenden Steuergesetzes wäre erfüllt. Keiner wäre in Zahl- und Verwaltungslast mehr belastet, als es für den Auftrag der Steuer, die öffentliche Hand zu finanzieren, notwendig ist. In einem **wahrhaften Befreiungsschlag** wären alle Steuerbetroffenen entlastet: die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Gerichte und die Steuerpflichtigen. Eine solche Steuervereinfachung würde die Vorgaben des Datenschutzes für das Steuerrecht umsetzen, das Steuersubstrat auch in einem überstaatlichen Vergleich sichern und das Steuerstrafrecht in ein angemessenes Maß bringen. Zudem würden elementare Anliegen der **Steuergerechtigkeit** umgesetzt. Diese fordern nicht individualisierende und spezialisierende Regelungen, sondern allgemeine Gesetze, die auch im Massenverfahren die zentrale Gleichheit im Belastungserfolg ermöglichen und deshalb einen allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrund regeln.