

GUTACHTEN

zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer
und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze

vor dem Hintergrund des Entwurfs eines zweiten Gesetzes zur Änderung des
Bewertungsgesetzes vom 22.7.2016 und der geplanten Länderautonomie zur
Festsetzung eigener Grundsteuermesszahlen

im Auftrag der

BID

Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland

PROF. DR. JUR. JOHANNA HEY

Direktorin des Instituts für Steuerrecht
Universität zu Köln

Juni 2017

Inhaltsübersicht

A. Gutachtenfrage	3
B. Sachverhalt	3
C. Rechtliche Würdigung	7
I. Rechtliche Einordnung der Grundsteuer nach dem Reformvorschlag.....	7
1. Steuergegenstand	7
2. Einordnung	8
a. Grundsteuer im Sinne von Art. 106 Abs. 6 GG.....	8
b. Steuer vom Vermögen	9
c. Vermögenssubstanzsteuer	10
d. Realsteuer	11
e. Aufwandsteuer.....	12
II. Verfassungsrechtliche Prüfung des Kostenansatzes	12
1. Leistungsfähigkeitsprinzip	12
a. Anwendbarkeit.....	12
b. Bloßer Willkürmaßstab bei Bestimmung des Steuergegenstandes	15
c. Willkür des Kostenwertansatzes.....	16
d. Keine Rechtfertigung durch Typisierungsbefugnis	23
2. Äquivalenzprinzip	27
a. Verhältnis des Äquivalenzprinzips zum Leistungsfähigkeitsprinzip	27
b. Untauglichkeit des Kostenansatzes zur Bestimmung der Äquivalenz	29
III. Verfassungsrechtliche Prüfung der Hebesätze.....	29
1. Steigerung der Hebesätze verstärkt Gleichheitswidrigkeit	29
2. Begrenzung der absoluten Belastung durch Eigentumsfreiheit	30
a. Verfassungswidrigkeit der Substanzbesteuerung	30
b. Grenzen der kommunalen Satzungsautonomie	32
c. Tatsächliche konfiskatorische Belastung.....	33
IV. Alternative: Verkehrswertermittlung durch Ertragswertverfahren auch für den Gebäudeanteil.....	34
V. Notwendigkeit eines Übergangsregimes und mögliche Ausgestaltung	35
1. Notwendigkeit eines Übergangsregimes	35
2. Anforderungen an ein Übergangsregime	36
3. Flächenmodell als relativ einfaches Übergangsmodell.....	37
VI. Zusammenfassung.....	38

A. Gutachtenfrage

Dem Gutachten liegt folgende Fragestellung zugrunde: Ist die Reform der Grundsteuer nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, BR-Drucks. 516/16 vom 4.11.2016, unter Berücksichtigung der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze und der geplanten Länderautonomie zur Festsetzung eigener Grundsteuermesszahlen, verfassungsgemäß?

B. Sachverhalt

Am 22.7.2016 veröffentlichten die Finanzminister Hessens und Niedersachsens einen Kompromissvorschlag zur Reform der Grundsteuer. Der Entwurf wurde am 4.11.2016 durch den Bundesrat beschlossen.¹ Die Bundesregierung hat am 21.12.2016 Stellung genommen.² Hintergrund der Reformbemühungen sind zwei Beschlüsse des Bundesfinanzhofs, mit denen die Vorschriften über die Einheitsbewertung dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt wurden. Der Bundesfinanzhof hält die an den Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964 anknüpfende Einheitsbewertung spätestens ab dem Bewertungsstichtag 1.1.2009 für verfassungswidrig, weil sie zu Folgen führe, die mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nicht mehr zu vereinbaren seien.³

In der Diskussion um die Reform waren zunächst zwei Modelle vorgestellt worden, das sogenannte Nord-Modell und das Süd-Modell.⁴ Ersteres ging aus einer Initiative der Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein hervor. Nach dem Nord-Modell⁵ sollte die Grundkonzeption der Grundsteuer erhalten bleiben. Unbebaute Grundstücke sollten durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit den Bodenrichtwerten nach § 196 BauGB bewertet werden. Für bebaute Grundstücke sollten vorrangig aktuelle Verkaufspreise vergleichbarer Grundstücke maßgeblich sein. Hierzu sollten vorhandene Kaufpreissammlungen anhand von Kriterien wie Baujahr, Grundstücksgröße, Wohnfläche und Standard aufbereitet und zur

¹ BR-Drucks. 515/16.

² BT-Drucks. 18/10753.

³ BFH v. 22.10.2014, II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH v. 17.12.2014, II R 14/13, BFH/NV 2015, 475.

⁴ Übersicht über die Modelle bei *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16 Rz. 38.

⁵ Senatorin für Finanzen Bremen: Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten, Machbarkeitsstudie, abrufbar unter http://www.finanzen.bremen.de/sixcms/media.php/13/Machbarkeitsstudie_lang__22.pdf.

Ermittlung von Vergleichswerten nutzbar gemacht werden. Lediglich für Objekte, für die sich ein Vergleichswert nicht ermitteln ließe, bliebe eine individuelle Bewertung erforderlich.

Das Süd-Modell wurde von den Ländern Bayern, Baden-Württemberg und Hessen entwickelt und entfernte sich stärker von der bisherigen Konzeption der Grundsteuer.⁶ Ausgehend von einem Äquivalenzgedanken sollte die Bewertung typisierend anhand der Grundstücksgröße und der Gebäudenutzfläche erfolgen, wobei letztere wiederum typisiert aus der Gebäudegrundfläche und der Gebäudehöhe abgeleitet werden. Grundstücksgröße und Nutzfläche sollten sodann jeweils mit einer Äquivalenzzahl multipliziert werden, wobei die Äquivalenzzahl für die Nutzfläche nach der Nutzungsart differenziert und für Nichtwohnnutzung doppelt so hoch sein sollte wie für Wohnnutzung.⁷

Der nun vorgelegte Gesetzentwurf des Bundesrates⁸ verfolgt eine völlig andere Konzeption. Er löst sich ausdrücklich vom bisher in §§ 9 Abs. 1, 17 Abs. 3 Satz 1 BewG festgelegten Bewertungsziel des gemeinen Werts.⁹ Es finden sich auch keine äquivalenztheoretischen Motive in der Entwurfsbegründung. Neues Bewertungsziel ist vielmehr der sogenannte Kostenwert, der nach der Entwurfsbegründung typisierend den Investitionsaufwand für das Objekt darstellen soll.¹⁰ Denn die Höhe des Investitionsvolumens soll „als Indikator für die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit“ dienen.¹¹ Dies soll „ungeachtet eines höheren oder niedrigeren Kaufpreises auch gegenüber Erwerberrn“ des Grundstücks gelten,¹² wobei selbst eine zwischenzeitlich erfolgte Kernsanierung typisierend außer Acht gelassen wird¹³.

Der Kostenwert setzt sich aus einer Bodenkomponente und – bei bebauten Grundstücken – aus einer Gebäudekomponente zusammen.¹⁴ Die Bodenkomponente ergibt sich, vergleichbar dem Nord-Modell, aus der Multiplikation der Grundstücksfläche mit den Bodenrichtwerten nach

⁶ Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16 Rz. 38.

⁷ Nehls/Scheffler, ifst-Schrift Nr. 503 (2015), S. 28.

⁸ BR-Drucks. 515/16; im Folgenden „BewG-E“.

⁹ § 230 BewG-E; BR-Drucks. 515/16, S. 36, 65.

¹⁰ BR-Drucks. 515/16, S. 36.

¹¹ BR-Drucks. 515/16, S. 36.

¹² BR-Drucks. 515/16, S. 65.

¹³ BR-Drucks. 515/16, S. 72.

¹⁴ §§ 233, 235 BewG-E.

§ 196 BauGB.¹⁵ Die Gebäudekomponente ermittelt zunächst typisierend die historischen Herstellungskosten des Gebäudes. Hierzu wird die Gebäudefläche mit einer Herstellungskostenpauschale pro Quadratmeter multipliziert.¹⁶ Die Pauschale ergibt sich aus einer Anlage zum BewG¹⁷, die vom Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates im Wege der Rechtsverordnung aktualisiert wird.¹⁸ Die Pauschale differenziert einerseits nach der Gebäudeart, andererseits nach dem Baujahr. Die Anlage stellt dabei 30 Gebäudearten zur Verfügung, wobei zum Teil nach der konkreten Bauweise differenziert wird (bei Ein- und Zweifamilienhäusern etwa: unterkellert / nicht unterkellert, Dachgeschoss / Flachdach). Die Baujahre werden in drei Gruppen eingeteilt: vor 1995, 1995-2004 und ab 2005. Für 25 der 30 Gebäudearten steigen die Pauschalherstellungskosten erheblich, umso jünger das Gebäude ist, da bei jüngeren Gebäuden von einem höheren Standard, insbesondere hinsichtlich der energetischen Eigenschaften ausgegangen wird.¹⁹ Lediglich für Stallbauten, Garagen, Carports und Ähnliches differenziert der Entwurf nicht nach Baujahren.²⁰ Vom so ermittelten Pauschalherstellungswert ist schließlich eine Alterswertminderung von maximal 70 % abzuziehen, die sich nach der typisierten Gesamtnutzungsdauer bestimmt, wie sie bereits in Anlage 22 zum BewG für Zwecke der Erbschaftsteuer festgelegt wird.²¹

Flankierend hat der Bundesrat einen Gesetzentwurf zur Änderung des Grundgesetzes eingebracht.²² Dieser soll die konkurrierende Gesetzgebung für die Grundsteuer in einem neuen Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG ausdrücklich dem Bund zuweisen. Damit soll Zweifeln an der Gesetzgebungskompetenz für eine derart umfassende Reform begegnet werden.²³ Zudem soll durch eine Ergänzung des Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG den Ländern das Recht eingeräumt werden, landeseigene Steuermesszahlen bei der Grundsteuer zu bestimmen. Dabei strebt der Entwurf eine Festsetzung der Steuermesszahlen an, die unter Berücksichtigung des neuen Bewertungssystems zu einem annähernd gleichen Messbetragsvolumen führt.²⁴

¹⁵ § 233 Satz 1 BewG-E.

¹⁶ § 236 Abs. 1 BewG-E.

¹⁷ Anlage 36 zu § 236 Abs. 1 bis 3 BewG-E.

¹⁸ § 236 Abs. 2 und 3 BewG-E.

¹⁹ Vgl. Entwurfsbegründung, BR-Drucks. 515/16, S. 70.

²⁰ Anlage 36 zu § 236 Abs. 1 bis 3 BewG-E, II.16-20.

²¹ § 236 Abs. 4 BewG-E.

²² BR-Drucks. 514/16.

²³ BR-Drucks. 514/16, S. 1.

²⁴ BR-Drucks. 515/16, S. 2.

Um die Verfassungskonformität der Grundsteuerreform beurteilen zu können, muss auch die tatsächliche Belastungswirkung in den Blick genommen werden. Diese wird maßgeblich durch die lokalen Hebesätze bestimmt. Die Grundsteuerhebesätze steigen bundesweit seit 1949 kontinuierlich an.²⁵ Der durchschnittliche Hebesatz der Grundsteuer B betrug im Jahr 1990 knapp 300 %.²⁶ Im Jahr 2012 war der durchschnittliche Hebesatz in Gemeinden ab 20.000 Einwohnern auf 482 % gestiegen, im Jahr 2015 bereits auf 517 %.²⁷ In Gemeinden ab 50.000 Einwohnern stieg der durchschnittliche Hebesatz der Grundsteuer B von 527 % im Jahre 2012 auf 561 % im Jahre 2015.²⁸ Nach der Begründung des Reformentwurfs soll die Umgestaltung der grundsteuerlichen Bewertungsregeln aufkommensneutral erfolgen²⁹, also ohne Entlastung der Steuerpflichtigen. Angesichts der weiterhin bestehenden Finanznot der überwiegenden Zahl der Gemeinden³⁰ ist davon auszugehen, dass auch nach der Reform steigende Hebesätze zu immer höheren Steuerbelastungen führen werden.³¹ Dementsprechend weist auch die Entwurfsbegründung darauf hin, dass trotz der angestrebten Aufkommensneutralität das tatsächliche Aufkommen auf kommunaler Ebene bestimmt werde.³²

²⁵ Vgl. *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, ifst-Schrift Nr. 508 (2016), S. 14 und 71 ff.

²⁶ *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, ifst-Schrift Nr. 508 (2016), S. 14.

²⁷ *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, ifst-Schrift Nr. 508 (2016), S. 76.

²⁸ *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, ifst-Schrift Nr. 508 (2016), S. 72.

²⁹ BR-Drucks. 515/16, S. 2, 41 f.; ebenso die Stellungnahme der Bundesregierung, BT-Drucks. 18/10753, Anlage 2, S. 4.

³⁰ *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, ifst-Schrift Nr. 508 (2016), S. 26 ff.

³¹ Vgl. die Umfrage unter den Bürgermeisterinnen und Bürgermeistern deutscher Städte bei *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, ifst-Schrift Nr. 508 (2016), S. 37 ff., S. 52 ff.

³² BR-Drucks. 515/16, S. 2; aus diesem Grund skeptisch hinsichtlich der Aufkommensneutralität auch *Esser*, Wpg 2017, 108 (112).

C. Rechtliche Würdigung

I. Rechtliche Einordnung der Grundsteuer nach dem Reformvorschlag

1. Steuergegenstand

Zentrale Komponente der Reform ist das neu festgelegte Bewertungsziel, der sogenannte Kostenwert. Die Entwurfsbegründung stellt fest, dass mit der Abkehr vom gemeinen Wert ein „umfassender Systemwechsel vollzogen“ wird.³³ Der Kostenwert sei eine „objektiv quantifizierbare, wirkliche Größe“, die den Investitionsaufwand für die Immobilie abbilde und zudem eine „maßgebliche Aussagekraft über die durch den Besitz eines solchen Grundstücks vermittelte Leistungsfähigkeit“ habe.³⁴

Tatsächlich stellt sich der Kostenwert in den meisten Fällen als Zwitter zwischen dem gemeinen Wert und der Höhe des Investitionsaufwands dar. Diese Zwitterstellung ist der Tatsache geschuldet, dass nur die Gebäudekomponente auf den historischen Investitionsaufwand abzielt, während der Grund und Boden anhand der Bodenrichtwerte – und damit mit dem gemeinen Wert – bewertet wird. Die Bodenrichtwerte nach § 196 BauGB werden anhand von Kaufpreissammlungen vergleichbarer Grundstücke ermittelt³⁵ und laufend aktualisiert³⁶. Sie geben die wertbeeinflussenden Faktoren der jeweiligen Richtwertzone an, um die Berücksichtigung von wertrelevanten Abweichungen im Einzelfall zuzulassen.³⁷ Die Bodenrichtwerte kommen bei der Bewertung des Grundbesitzes für Zwecke der Grunderwerb- und der Erbschaftsteuer zur Anwendung.³⁸ Sie bilden dort den gemeinen Wert des Grund und Bodens ab.³⁹

Der Kostenwert unbebauter Grundstücke nach § 233 BewG-E entspricht damit dem Wert, der bislang als gemeiner Wert verstanden wird. Dabei führen allgemeine Wertsteigerungen, Umwelteinflüsse, bauplanungsrechtliche (Um-)qualifikationen und andere Wertbeeinflussungen dazu, dass der so ermittelte Kostenwert vom tatsächlichen Investitionsaufwand des Eigentümers in der Regel umso stärker abweicht, je länger die Investition zurückliegt.

³³ BR-Drucks. 515/16, S. 37.

³⁴ BR-Drucks. 515/16, S. 37.

³⁵ §§ 193 Abs. 5, 195 BauGB.

³⁶ § 196 Abs. 1 Satz 5 und 6 BauGB.

³⁷ R B 179.2 Abs. 2 bis 8 ErbStR 2011; *Seer*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 15 Rz. 61.

³⁸ §§ 145 Abs. 3, 146 Abs. 6, 179, 189 Abs. 2 BewG.

³⁹ *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 15 Rz. 54.

Da auch bei bebauten Grundstücken die Bodenkomponente gemäß § 235 Abs. 2 BewG-E nach obigen Grundsätze ermittelt wird, wird auch dort der Kostenwert durch die Berücksichtigung des gemeinen Werts von Grund und Boden verwässert.⁴⁰ Neben der groben Pauschalierung der Herstellungskosten pro Quadratmeter⁴¹ führt bereits diese Dichotomie in der Kostenwertermittlung dazu, dass das nach der Entwurfsbegründung⁴² verfolgte Ziel, den typisierten Investitionsaufwand für die Immobilie abzubilden, nicht erreicht wird.⁴³ Dabei wird die Abweichung umso größer, je größer der Anteil der Bodenkomponente am gesamten Kostenwert ist.⁴⁴

2. Einordnung

a. Grundsteuer im Sinne von Art. 106 Abs. 6 GG

Zunächst stellt sich die Frage, ob es sich bei einer Kostenwertsteuer überhaupt noch um eine Grundsteuer im Sinne von Art. 106 Abs. 6 GG handelt.

Das Konzept der Besteuerung von Grundbesitz hat eine lange Tradition, die bis in die Antike zurückverfolgt werden kann.⁴⁵ Die Grundsteuer wurde bereits in § 1 Abs. 3 RAO, heute § 3 Abs. 2 AO, als Realsteuer definiert und über den Begriff der „Realsteuern“ in Art. 105 Abs. 2 Nr. 3 GG a.F. vom Verfassungsgeber übernommen.⁴⁶ Der verfassungsändernde Gesetzgeber ersetzte den Begriff der Realsteuern durch die ausdrückliche Nennung der Grund- und der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG, um Streitigkeiten über die Qualifikation der Gewerbesteuer als Realsteuer zu umgehen.⁴⁷

Die Grundsteuer bleibt indes trotz der gravierenden Umgestaltung der Bemessungsgrundlage auch nach dem Reformvorschlag eine Grundsteuer im Sinne von Art. 106 Abs. 6 GG. Die Er-

⁴⁰ *Esser*, Wpg 2017, 108 (111).

⁴¹ S. hierzu unten C.II.1.c.bb.

⁴² BR-Drucks. 515/16, S. 36.

⁴³ So auch *Marx*, DB 2016, Nr. 49 M5: „Werte (...), die weder den tatsächlichen Investitionsaufwand noch den aktuellen Verkehrswert repräsentieren“; *ders.*, DSz 2017, 19 (24).

⁴⁴ *Löhr*, DStR 2016, 1497 (1500 f.).

⁴⁵ *Andrae*, in: Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. Aufl. 1980, S. 579; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16 Rz. 1; *Kruse*, BB 1996, 717 (718): „alttestamentarisch“.

⁴⁶ BVerfG v. 16.6.1954, 1 PBvV 2/52, BVerfGE 3, 407, 438.

⁴⁷ *Drien*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rz. 62 (April 2016).

setzung des gemeinen Werts durch den Kostenwert ändert nichts an der finanzverfassungsrechtlichen Qualifikation. Begrifflich und historisch ist eine Grundsteuer eine Steuer, die an das Innehaben von Grundbesitz anknüpft.⁴⁸ Die Einzelheiten der Grundbesitzbewertung sind hierfür irrelevant. Auch der Telos des Art. 106 Abs. 6 GG spricht dafür, dass auch eine reformierte Grundsteuer hiervon erfasst wäre. Denn unabhängig von der umstrittenen Frage, ob der ausdrücklichen Erwähnung im Gesetz Bedeutung für die sachliche Rechtfertigung des Steuerzugriffs zukommt⁴⁹, ist Art. 106 Abs. 6 GG vorrangig Verteilungsnorm. Das Grundsteueraufkommen ist wegen des starken lokalen Bezuges den Gemeinden zugewiesen. Dieser besteht auch nach dem Reformentwurf fort.

b. Steuer vom Vermögen

Die Grundsteuer ist eine Steuer vom Vermögen, da sie an das Halten von Grundbesitz anknüpft.⁵⁰ Die Abgrenzung der Begriffe „Steuer vom Vermögen“ und „Realsteuer“, die das Bundesverfassungsgericht noch 1954 in einem Rechtsgutachten vornahm⁵¹, ist heute entbehrlich. Die Begriffe überschneiden sich vielmehr.⁵² Die Qualifikation als Steuer vom Vermögen gilt nach der Reform allerdings nur noch eingeschränkt, da bei der Gebäudekomponente – wie zu zeigen sein wird – nur noch ein loser Zusammenhang zwischen Gebäudewert und Steuerhöhe besteht.⁵³ Die Qualifikation als Steuer vom Vermögen würde jedenfalls dann entfallen, wenn die Bewertung des Vermögens von den tatsächlichen Wertverhältnissen derart entkoppelt würde, dass letztlich überhaupt kein greifbarer Zusammenhang mehr zwischen Grundbesitz und Steuer bestünde und das Halten von Grundbesitz zum bloßen Anlass genommen würde, eine der Höhe nach beliebige Steuer zu erheben. Unter Berücksichtigung des Zusammenwirkens von Boden- und Gebäudekomponente kann aber davon ausgegangen werden, dass auch die reformierte Grundsteuer überwiegend als Steuer vom Vermögen einzustufen ist. Denn bei einer Gesamtbetrachtung fällt die Bodenkomponente schon deshalb nicht unerheblich ins Gewicht,

⁴⁸ *Hidien*, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 106 Rz. 1081 (November 2002); *Kruse*, BB 1996, 717 (718).

⁴⁹ S. hierzu unten C.II.1.a.

⁵⁰ BFH v. 8.12.1972, III R 6/72, BStBl. II 1973, 202 (203); *Driën*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rz. 66 (April 2016).

⁵¹ BVerfG v. 16.6.1954, PBvV 2/52, BVerfGE 3, 407 (437 f.).

⁵² *Driën*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rz. 66 (April 2016).

⁵³ S.u. C.II.1.c.

weil bei der überwiegenden Anzahl der bebauten Grundstücke eine erhebliche Alterswertminderung der Gebäudekomponente vorzunehmen ist.⁵⁴ Darauf, ob dieser Bewertungsmaßstab zu einem gemeinen Wert oder Verkehrswert führt, kommt es für die Einordnung der Steuer als Vermögensteuer nicht an. Auch bei defizitärer Erfassung des (Verkehrs)wertes des Vermögens bleibt die Steuer Vermögensteuer, möglicherweise mit verfassungswidriger Bemessungsgrundlage. Die Bewertung spielt nur für die materiell-rechtliche Rechtfertigung eine Rolle (s. unten C.II).

c. Vermögenssubstanzsteuer

Bislang wird die Grundsteuer als Sollertragsteuer verstanden⁵⁵ und nicht als Vermögenssubstanzsteuer. Die Konzeption der Sollertragsteuer basiert auf der Vorstellung, dass die Grundsteuer „aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen (Sollerträgen) bezahlt werden kann“, so dass ihr keine konfiskatorische Wirkung zukommt.⁵⁶ Sachgerechter Bewertungsmaßstab für Sollertragsteuern ist der Ertragswert, da er die Ertragsfähigkeit des Grundbesitzes abbildet.⁵⁷ Der gemeine Wert ist mit dem Ertragswert zwar nicht identisch, führt aber insbesondere bei Grundbesitz in der Regel nicht zu erheblichen Abweichungen.⁵⁸

Von dieser Einordnung entfernt sich der Reformvorschlag. Infolge der Bewertung mit dem sog. Kostenwert fehlt jedenfalls für die Gebäudekomponente eine Anknüpfung an die Sollerträge. Getätigte Aufwendungen treffen keine Aussagen über potentiell erzielbare Erträge.⁵⁹ Wo der Kostenwert über dem Ertragswert liegt, belastet die Grundsteuer nach dem Reformentwurf demnach die Vermögenssubstanz. Hierbei handelt es sich auch nicht um Einzelfälle, sondern

⁵⁴ Vgl. *Marx*, DStZ 2017, 19 (24), m.w.N.: Im Jahr 2011 waren zwei Drittel der Wohngebäude in Deutschland älter als 33 Jahre, ein Viertel älter als 63 Jahre.

⁵⁵ BVerfG v. 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353); *Kruse*, BB 1996, 717 (718); *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16 Rz. 1.

⁵⁶ So für die Vermögensteuer: BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137); so auch *Kube*, DStJG 2014 (37), S. 353 f.

⁵⁷ *Kube*, DStJG 2014 (37), S. 357; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 15 Rz. 56; *Loritz*, Beihefter zu DStR 08/1995, 3 (10); BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 143: Sollertragsteuer legt Ertragswertverfahren nahe.

⁵⁸ *Hey*, ifst-Schrift Nr. 483, S. 45 f.; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 15 Rz. 53 ff.

⁵⁹ *Beck*, DStR 2016, 2689 (2692).

der Zusammenhang zwischen der Bewertung der Vermögenssubstanz und den potentiellen Erträgen ist systematisch aufgegeben. Zu denken ist hier etwa an Gebäude, die gar nicht oder nur unzureichend instandgehalten wurden und nicht mehr bewohnbar sind: Hier werden zur Bewertung trotz fehlender Ertragsfähigkeit weiterhin mindestens 30 % der historischen Herstellungskosten herangezogen.⁶⁰ Damit wird die Grundsteuer umso stärker zur Vermögenssubstanzsteuer, umso stärker der tatsächliche Wertverlust des Gebäudes die pauschalierte Alterswertminderung überschreitet – sei es wegen außergewöhnlicher, wertmindernder Umstände, sei es wegen der Begrenzung der Alterswertminderung auf 70 %.

d. Realsteuer

Der Objekt- bzw. Realsteuercharakter der Grundsteuer bleibt erhalten. Realsteuern zeichnen sich dadurch aus, dass sie ein Steuerobjekt unabhängig von den persönlichen Verhältnissen desjenigen belasten, dem es zuzurechnen ist.⁶¹ Das geltende Recht ordnet die Grundsteuer in § 3 Abs. 2 AO den Realsteuern zu, da die Besteuerung auf dem Grundbesitz lastet und ihrer Höhe nach nicht durch die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bestimmt wird. Der Kostenwert versucht zwar, die „durch das Grundstück (an den Steuerpflichtigen) vermittelte Leistungsfähigkeit“⁶² abzubilden. Er beruht aber gerade nicht auf den tatsächlichen Aufwendungen des konkreten Steuerpflichtigen. Vielmehr beinhaltet der Kostenwert sowohl den aktuellen Bodenwert als auch den historischen Investitionsaufwand des ursprünglichen Herstellers. Unabhängig davon, ob dies eine sachgerechte Ermittlung der durch das Grundstück vermittelten Leistungsfähigkeit darstellt,⁶³ bleiben dadurch jedenfalls die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen außer Betracht.

⁶⁰ § 236 Abs. 4 BewG-E.

⁶¹ *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rz. 62 (April 2016); *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 21.

⁶² BR-Drucks. 515/16, S. 65.

⁶³ S. hierzu unten C.II.1.c.

e. Aufwandsteuer

Es ist ein Novum des Reformentwurfs, dass die Grundsteuer – soweit sie bebaute Grundstücke besteuert – durch die Ausrichtung am Kostenwert den Charakter einer Aufwandsteuer erhält. Aufwandsteuern sind Steuern auf den privaten Gebrauch und das Halten von Gütern,⁶⁴ ohne dass es auf den Verzehr dieser Güter ankäme.⁶⁵ Im finanzwissenschaftlichen Schrifttum stellte *Andreae* bereits 1980 fest, dass eine Grundsteuer in Abhängigkeit von ihrer technischen Ausgestaltung als Aufwandsteuer, insbesondere als Gebäudeaufwandsteuer zu qualifizieren sein kann.⁶⁶ Da die Ausgestaltung des Kostenwerts indes auch bei bebauten Grundstücken nicht konsequent auf den vom Steuerpflichtigen getätigten Aufwand ausgerichtet ist, sondern insbesondere durch die Bodenkomponente ein Verkehrswertelement beinhaltet, kann die reformierte Grundsteuer nicht als reine Aufwandsteuer eingestuft werden. Sie verliert den Charakter der Aufwandsteuer in dem Maße, in dem sich der Kostenwert vom tatsächlich getätigten Aufwand des Steuerpflichtigen entfernt, also in der Regel in dem Maße, in dem die Bodenkomponente des Kostenwerts zunimmt.

II. Verfassungsrechtliche Prüfung des Kostenansatzes

1. Leistungsfähigkeitsprinzip

a. Anwendbarkeit

aa. Kein Ausschluss verfassungsrechtlicher Kontrolle durch Art. 106 Abs. 6 GG

Eine verfassungsrechtliche Kontrolle kann nicht mit der Begründung versagt werden, durch die ausdrückliche Nennung des Begriffs „Grundsteuer“ in Art. 106 Abs. 6 GG würde die Grundsteuer a priori als verfassungskonform sanktioniert. Es ist bereits lebhaft umstritten, ob der finanzverfassungsrechtlichen Verteilungsnorm des Art. 106 Abs. 6 GG irgendeine materiell-

⁶⁴ *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 107; *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 2 Rz. 48; vgl. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rz. 68 (April 2016), der von einem weiten Verbrauchsteuerbegriff ausgeht und die Aufwandsteuern diesem zuordnet.

⁶⁵ Vgl. die Abgrenzung zum Verbrauchsteuerbegriff bei *Siekman*, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 105 Rz. 38.

⁶⁶ In: Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. Aufl. 1980, S. 580; s. bereits Meyers Großes Konversations-Lexikon, Bd. VII, 1907, S. 403, Gebäudesteuer: „Häufig ist sie gemischter Natur, indem sie sowohl als Ertrags- wie als Aufwandsteuer betrachtet werden kann“.

rechtliche Aussage entnommen werden kann.⁶⁷ Jedenfalls kann sie nicht pauschal jegliche Form von Grundsteuer legalisieren. Der Verfassungsgeber hat in Art. 105 f. GG die Ertragshoheit über die tradierte Besteuerungsform der Grundsteuer geregelt. Es gibt keinen Anlass zu der Annahme, er habe diese – unter Ausschaltung des Schutzbereichs etwa der Art. 3 Abs. 1, 14 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG – einer materiell-rechtlichen Prüfung entziehen wollen.⁶⁸ Diesem Ergebnis steht auch nicht die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entgegen, das aus der Nennung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG eine Billigung dieser Steuer „in ihrer üblichen Ausgestaltung“ folgert.⁶⁹ Denn Art. 106 Abs. 6 GG trifft jedenfalls keine Aussage über die konkrete Ausgestaltung der Grundsteuer.⁷⁰ Eine etwaige Sanktionierung der Grundsteuer als abstrakte Besteuerungsform wäre jedenfalls für die hier interessierenden Bewertungsfragen nicht relevant. So hat auch das Bundesverfassungsgericht festgestellt, dass in der Nennung der Gewerbesteuer „keine grundsätzliche Billigung aller dem Gewerbesteuerrecht angehörenden Normen zu sehen ist“.⁷¹ Das Gericht hat dem Art. 106 Abs. 6 GG im Ergebnis lediglich die Aussage entnommen, dass eine Gewerbebesteuerung neben anderen tradierten Formen der Ertragsbesteuerung dem Grunde nach möglich ist.⁷² Übertragen auf die Grundsteuer bedeutet dies, dass Art. 106 Abs. 6 GG nur besagt, dass eine Besteuerung von Grund und Boden als solche möglich ist, nicht aber dass jedwede Bemessungsgrundlage gerechtfertigt ist.

Ein materiell-rechtlicher Gehalt könnte Art. 106 Abs. 6 GG allenfalls dann zugesprochen werden, wenn man eine deutlich restriktivere Auslegung des Grundsteuerbegriffs vornimmt, als dies hier getan wird, und lediglich eine materiell verfassungsmäßige Grundsteuer als „Grundsteuer“ im Sinne des Art. 106 Abs. 6 GG versteht. Damit würde aber die Auslegung der Norm durch die materiell-rechtliche Prüfung unsystematisch überlagert. Die Verfassungskonformität

⁶⁷ Ablehnend *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 298 ff.; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 2 Rz. 6; für eine Vermutung zugunsten der Möglichkeit verfassungskonformer Erhebung *Wernsmann*, NJW 2006, 1169 (1174); ähnlich *Schmehl*, DStJG 2011 (35), S. 268 f.

⁶⁸ *Cremers*, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, S. 7 f.; ausdrücklich gegen eine Institutionsgarantie im Zuge der Änderung von Art. 106 Abs. 6 die Begründung im Rechtsausschuss, BT-Drucks. 13/8488, S. 6; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 301 f.; *Siekmann*, in: *Sachs*, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 105 Rz. 56.

⁶⁹ BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (25) m.w.N.

⁷⁰ *Hidien*, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 106 Rz. 1350 (November 2002) und Art. 106 Rz. 1075 (November 2002); *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16 Rz. 4.

⁷¹ BVerfG v. 13.5.1969, 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1 (8); ähnlich BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (27 ff.).

⁷² BVerfG v. 24.1.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331 (348); BVerfG v. 25.10.1977, 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 (236); BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (27 ff.).

der Grundsteuer ist eine Frage der Grundrechtsprüfung, die Ertragshoheit dagegen eine Frage der Art. 105 f. GG.

bb. Belastungsgrund: Leistungsfähigkeit nach der Fundustheorie

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist als Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit⁷³ auch Prüfungsmaßstab der Grundsteuer.⁷⁴ Es ist zentrales Kriterium gerechter Steuerlastverteilung und anerkannter Maßstab der Prüfung von Steuernormen an Art. 3 Abs. 1 GG. Die Grundsteuer belastet nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs die im Grundbesitz fundierte Leistungsfähigkeit (sogenannte Fundustheorie).⁷⁵ Auch in der Begründung des Reformentwurfs wird der Kostenwert als „Indikator für die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit“ verstanden.⁷⁶ Wenngleich in Frage gestellt werden kann, ob es gerechtfertigt ist, bereits der Einkommensteuer unterworfenen Einkommen als fundierte Leistungsfähigkeit erneut zu belasten,⁷⁷ ob die Grundsteuer also *dem Grunde nach* zu rechtfertigen ist, so muss sich jedenfalls die Ausgestaltung der Grundsteuer am Leistungsfähigkeitsprinzip messen lassen.⁷⁸ Wenn Grundbesitz eine besondere, besteuernswürdige Leistungsfähigkeit vermittelt, so muss diese gleichmäßig erfasst und die vertikale und horizontale Steuergerechtigkeit zwischen den Grundsteuerpflichtigen gewahrt werden.⁷⁹ Dementsprechend misst auch

⁷³ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 40 ff.

⁷⁴ Vgl. Kube, DStJG 2014 (39), S. 349.

⁷⁵ BVerfG v. 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353); BFH v. 30.6.2010, II R 12/09, BStBl. II 2011, 48 (55).

⁷⁶ BR-Drucks. 515/16, S. 36 und 65.

⁷⁷ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 506 f. und Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 955 ff.; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 62.

⁷⁸ Becker, BB 2011, 2391 (2396).

⁷⁹ Cremers, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, S. 46 f.: Da es nicht auf die persönliche Leistungsfähigkeit und damit auf das Nettoprinzip ankomme, seien andere Leistungsfähigkeitsgesichtspunkte besonders gewichtig, namentlich die horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit.

der Bundesfinanzhof die konkrete Ausgestaltung der Grundsteuer am Leistungsfähigkeitsprinzip,⁸⁰ wobei dem Realsteuercharakter der Grundsteuer entsprechend nicht die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, sondern die abstrakte, im Grundbesitz fundierte Leistungsfähigkeit herangezogen wird.⁸¹

An diesem Prüfmaßstab ändert sich durch die geplante Reform des Bewertungsziels nichts. Der verfassungsrechtliche Maßstab steht nicht zur Disposition des einfachen Gesetzgebers. Die Abkehr vom gemeinen Wert ändert nichts daran, dass der Gesetzgeber an das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Grundsätze vertikaler und horizontaler Steuergerechtigkeit gebunden bleibt – zumal die Entwurfsbegründung selbst auf die im Grundbesitz fundierte Leistungsfähigkeit rekurriert.⁸²

b. Bloßer Willkürmaßstab bei Bestimmung des Steuergegenstandes

Die geplante Bemessung der Grundsteuer nach dem Kostenwert unterliegt vor dem Bundesverfassungsgericht lediglich einer Willkürkontrolle.

Nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gilt bei Prüfungen des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht ein gleitender Kontrollmaßstab, der von einer reinen Willkürprüfung bis hin zu einer umfassenden Verhältnismäßigkeitsprüfung reichen kann.⁸³ Dabei steht dem Gesetzgeber bei der Bestimmung des Steuergegenstandes ein weiter Gestaltungsspielraum zu, der lediglich einer Willkürkontrolle unterliegt. Danach liegt eine Verletzung des Gleichheitssatzes vor, wenn ein sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst sachlich einleuchtender Grund für die Differenzierung fehlt.⁸⁴ Einer strengeren Kontrolle am Maßstab

⁸⁰ BFH v. 30.6.2010, II R 12/09, BStBl. II 2011, 48 (49 ff.); ebenso die Vorlagebeschlüsse, die die aktuellen Reformbemühungen angestoßen haben: BFH v. 22.10.2014, II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 (961 f.) und BFH v. 17.12.2014, II R 14/13, BFH/NV 2015, 475 (476).

⁸¹ BFH v. 19.7.2006, II R 81/05, BStBl. II 2006, 767 (769); BFH v. 22.10.2014, II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 (961 f.); *Cremers*, Grundsteuermodelle und Verfassung, 2012, S. 7.

⁸² BR-Drucks. 515/16, S. 36 und 65.

⁸³ Ganz aktuell BVerfG v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, Rz. 98; ferner BVerfG v. 11.1.2005, 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164 (174); BVerfG v. 21.6.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230) jeweils m.w.N.

⁸⁴ Ständige Rechtsprechung, vgl. BVerfG v. 6.11.1984, 2 BvL 16/83, BVerfGE 68, 237 (250); BVerfG v. 17.10.1990, 1 BvR 283/85, BVerfGE 83, 1 (23); BVerfG v. 5.10.1993, 1 BvL 34/81, BVerfGE 89, 132 (141 f.).

des Folgerichtigkeitsgebots unterliegt lediglich die Umsetzung der einmal getroffenen Belastungsentscheidung.⁸⁵ Ebenso ist der Gesetzgeber befugt, eine einmal getroffene Grundentscheidung durch eine neue Grundentscheidung zu ersetzen, und so einen grundlegenden Systemwechsel herbeizuführen, ohne an strenge Folgerichtigkeitsmaßstäbe gebunden zu sein.⁸⁶

Die Reform des Bewertungsziels und die Implementierung des Kostenwerts als zentrale Bewertungskomponente sind als solch eine Grundentscheidung einzustufen. Die Frage, ob der Besteuerung der gemeine Wert oder ein davon abweichender Wert zu Grunde gelegt wird, ist eine grundlegende Belastungsentscheidung, die nicht am Folgerichtigkeitsgebot gemessen werden kann.⁸⁷ Sie bestimmt den Steuergegenstand neu⁸⁸ und führt zumindest teilweise zu einer veränderten steuersystematischen Einordnung der Grundsteuer⁸⁹.

c. Willkür des Kostenwertansatzes

aa. Fehlende Eignung des Kostenansatzes zur Bestimmung der Leistungsfähigkeit

Auch vor dem Hintergrund der auf eine Willkürkontrolle abgesenkten Kontrolldichte erweist sich der Kostenwertansatz jedoch als verfassungswidrig. Er ist willkürlich, da er per se ungeeignet ist, die im Halten von Grundbesitz zum Ausdruck kommende Leistungsfähigkeit zu bestimmen.⁹⁰

Als Leistungsfähigkeitsindikatoren kommen ausschließlich Einkommen, Vermögen und Konsum in Betracht.⁹¹ Die im Grundbesitz verkörperte Leistungsfähigkeit kann am Wert des Grundbesitzes gemessen werden, der einerseits Vermögensbestandteil ist, andererseits potentiell Einkommen verkörpert. Damit übereinstimmend wird die Grundsteuer in ihrer bisherigen

⁸⁵ BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98 u.a., BVerfGE 107, 27 (47); BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); zur Kritik an dieser Rechtsprechung s. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 118 f.

⁸⁶ BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (241 f.); *Driien*, Ubg. 2009, 23 (26 ff.); *Englisch*, in: FS Lang, 2010, S. 192 ff.

⁸⁷ So ausdrücklich auch die Entwurfsbegründung, BR-Drucks. 515/16, S. 36 f.

⁸⁸ S.o. C.I.1.

⁸⁹ S.o. C.I.2.

⁹⁰ Ebenso Marx, DStZ 2017, 19 (22); Wengerofsky, StuB 2017, 25 (27).

⁹¹ Birk, DStJG 1999 (22), S. 22; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 55 ff.

Ausgestaltung als Sollertragsteuer verstanden.⁹² Soweit die Grundsteuer nach der Reform als Vermögenssubstanzsteuer einzuordnen wäre⁹³, folgen hieraus keine vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichenden Maßstäbe für die Bewertung. Denn ungeachtet der Frage, ob eine Substanzbesteuerung im Hinblick auf die Eigentumsfreiheit gerechtfertigt werden kann, bieten Art. 14 Abs. 1, Abs. 2 GG jedenfalls keinen Maßstab zur konkreten Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage. Die Lastenverteilung ist eine Gleichheitsfrage, keine Freiheitsfrage.⁹⁴ Leistungsfähigkeitsmaßstab einer Vermögenssubstanzsteuer kann wiederum nur der gemeine Wert sein.⁹⁵

Die Hinwendung zum Kostenwert führt hingegen unweigerlich zur Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips.⁹⁶ Denn der Kostenwert weist keinen Bezug zu Einkommen, Vermögen oder Konsum des Steuerpflichtigen auf. Er ist entgegen seiner Bezeichnung insbesondere nicht geeignet, den Wert des Grundbesitzes abzubilden.⁹⁷ Er ist bereits begrifflich verfehlt, denn Werte beziehen sich auf zukunftsbezogene Nutzen, während Kosten vergangenheitsbezogen ermittelt werden.⁹⁸ Die historisch aufgewandten Kosten treffen keine Aussage über den Wert des Grundbesitzes.⁹⁹ Erschwerend kommt hinzu, dass der Kostenwert genau genommen gar nicht darauf abzielt, die *historisch aufgewandten* Kosten abzubilden. Vielmehr führen die Fortschreibung der Planherstellungskosten sowie die von der Marktentwicklung unabhängige Alterswertminderung tendenziell zu den Kosten, die für die Errichtung des Gebäudes – unter Berücksichtigung seiner Abnutzung – *heute* typisiert aufzuwenden wären.¹⁰⁰ Diese Berechnung ignoriert aber die volatile Preisentwicklung im Immobiliengeschäft und hat daher keinen Bezug zum gemeinen Wert des Objekts.¹⁰¹ Die Entwurfsbegründung verharrt insoweit im Unklaren, wenn

⁹² S.o. C.I.2.c; *Kruse*, BB 1996, 717 (718); *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16 Rz. 1.

⁹³ S.o. C.I.2.c.

⁹⁴ *Birk*, DStJG 1999 (22), S. 22.

⁹⁵ *Hey*, ifst-Schrift Nr. 483 (2012), S. 43, 45.

⁹⁶ So auch *Houben*, StuW 2017, 184 (186); *Löhr*, DStR 2016, 1497 (1498 f.); *ders.*, BB 2016, 2075 (2078).

⁹⁷ *Beck*, DStR 2016, 2689 (2692); *Houben*, StuW 2017, 184 (194 f.) mit ausführlicher Berechnung, die stichprobenartig die Schwankungen zwischen Kostenwert und tatsächlichen Kaufpreisen aufzeigt.

⁹⁸ *Löhr*, DStR 2016, 1497 (1498 f.).

⁹⁹ Zu Inkonsistenzen im Einzelnen s.u. C.II.1.c.bb; gl.A. *Löhr*, BB 2016, 2075 (2078); *Beck*, DStR 2016, 2689 (2692).

¹⁰⁰ *Houben*, StuW 2017, 184 (186).

¹⁰¹ *Houben*, StuW 2017, 184 (186).

sie den Kostenwert als „objektiv quantifizierbare, wirkliche Größe“¹⁰² einstuft.¹⁰³ Die Behauptung, der Investitionsaufwand indiziere – auch bezüglich eines etwaigen Erwerbers – Leistungsfähigkeit,¹⁰⁴ mag im Einzelfall zutreffen. Der Kostenwert kann im Einzelfall dem gemeinen Wert entsprechen, insbesondere dann, wenn die Bodenkomponente überwiegend ins Gewicht fällt (s.o. C.I.1 und C.I.2.b). Dies geschieht aber gleichsam zufällig¹⁰⁵, nachdem die Reform ausdrücklich¹⁰⁶ nicht einmal den Versuch unternimmt, den gemeinen Wert zu Grunde zu legen. Die fehlende Prinzipien- und Systemorientierung des Kostenwerts wird damit auch nicht den Anforderungen gerecht, die das Bundesverfassungsgericht an einen grundlegenden Systemwechsel stellt.¹⁰⁷

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Vorlagebeschluss indes das Bewertungsziel des gemeinen Werts als „nicht von vornherein vorgegeben“ bezeichnet.¹⁰⁸ Hierauf rekurriert auch die Entwurfsbegründung zur Rechtfertigung des Kostenwerts.¹⁰⁹ Darin wird weiter ausgeführt, dass das Bundesverfassungsgericht den gemeinen Wert zwar als zwingendes Bewertungsziel der Vermögensteuer angesehen habe. Dem liege aber die Besonderheit zugrunde, dass bei der Vermögensteuer auch Vermögensgegenstände zu erfassen seien, die – wie etwa Barvermögen – aus der Natur der Sache heraus nur mit dem gemeinen Wert bewertet werden können. Die Rechtsprechung lasse sich daher nicht auf die Grundsteuer übertragen, bei der es ausschließlich um die Bewertung von Grundbesitz gehe.¹¹⁰

Diesen Ausführungen ist insoweit zuzustimmen, als das Bundesverfassungsgericht die Bedeutung des gemeinen Werts bislang vornehmlich in der realitätsgerechten Wertrelation verschiedener Vermögensarten gesehen hat.¹¹¹ Es hat aber andererseits eine realitätsgerechte Wertrelation bei der Vermögensteuer ausdrücklich auch *innerhalb* der Grundbesitzarten eingefordert.¹¹²

¹⁰² BR-Drucks. 515/16, S. 37.

¹⁰³ Marx, DStZ 2017, 19 (22 f.).

¹⁰⁴ So BR-Drucks. 515/16, S. 65.

¹⁰⁵ Houben, StuW 2017, 184 (186, 194 f.); so auch Löhr, DStR 2016, 1497 (1500): Kostenwerte „reflektieren weder Niveau noch Struktur der Verkehrswerte“.

¹⁰⁶ § 230 BewG-E; BR-Drucks. 515/16, S. 36, 65.

¹⁰⁷ S. hierzu im Einzelnen unten C.II.1.d.

¹⁰⁸ BFH v. 22.10.2014, II R 16/13, BStBl. II 2014, 957 (962).

¹⁰⁹ BR-Drucks. 515/16, S. 37.

¹¹⁰ BR-Drucks. 515/16, S. 37 unter Verweis auf BVerfG v. 7.5.1968, 1 BvR 420/64, BVerfGE 23, 242 (256).

¹¹¹ BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33 f.).

¹¹² BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136); gl.A. für die Grundsteuer bei Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16 Rz. 4 und Rz. 23 sowie Marx, DStZ 2017, 19 (23).

Die angeführte Aussage des Bundesfinanzhofs wiederum war ein obiter dictum, da sich das Gericht in seinem Beschluss auf die getroffene Grundentscheidung zugunsten des gemeinen Werts berufen konnte. Die Entwurfsbegründung überinterpretiert die Aussagen sowohl des Bundesfinanzhofs als auch des Bundesverfassungsgerichts, wenn sie hieraus im Ergebnis schließen will, der Gesetzgeber könne als grundlegende Belastungsentscheidung jedes beliebige Bewertungsziel ansetzen, solange das Ergebnis ein „wirklicher“ Wert sei.¹¹³ Der so verstandene Begriff des „wirklichen Werts“ macht keinerlei Vorgaben – auch die Besteuerung nach der Farbe der Fassade oder der Anzahl der Dachziegel würde auf einem „wirklichen“ Wert in diesem Sinne beruhen. Ein solcher Freibrief entbände den Gesetzgeber bei grundlegenden Belastungsentscheidungen im Ergebnis sogar vom Willkürverbot. Dies widerspräche aber – wie oben gezeigt¹¹⁴ – der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 3 Abs. 1 GG.

Dem Willkürvorwurf kann schließlich auch nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass das Kostenwertmodell ein Sachwertmodell sei. Zunächst würde dies eine Abkehr vom Prinzip der Sollertragsteuer bedeuten, da sachgerechter Maßstab einer Sollertragsteuer nicht der Sachwert, sondern der Ertragswert ist.¹¹⁵ Darüber hinaus muss auch ein Sachwertverfahren auf die Ermittlung des *Verkehrswerts* der Sachsubstanz abzielen.¹¹⁶ Daher ist nach §§ 189 Abs. 3, 191 BewG im Sachwertverfahren die Multiplikation des Sachwerts mit einem marktabhängigen Faktor erforderlich, um den Verkehrswert zu ermitteln. Ein solcher Faktor ist im Kostenwertmodell aber nicht vorgesehen.¹¹⁷ Dort spiegeln sich Verkehrswerte lediglich in der Bodenkomponente. Die Gebäudekomponente hingegen soll ausdrücklich unabhängig von der Marktentwicklung lediglich den historischen Investitionsaufwand abbilden.¹¹⁸ Wegen der typischerweise langfristigen Investitionen und des volatilen Immobilienmarktes ist der Kostenwert daher nicht geeignet, den Verkehrswert der Sachsubstanz zu erfassen.

¹¹³ BR-Drucks. 515/16, S. 37 unter Verweis auf BVerfG v. 10.2.1976, 1 BvL 8/73, BVerfGE 41, 269 (280).

¹¹⁴ S.o. C.II.1.b.

¹¹⁵ S.o. C.I.2.c.

¹¹⁶ Houben, *StuW* 2017, 184 (185).

¹¹⁷ Löhr, *BB* 2016, 2075 (2077): Fehlen von Marktanpassungsfaktoren führt zu willkürlichen Abweichungen zwischen Kostenwert und Verkehrswert; gl.A. Henger/Schaefer, *ifo* Schnelldienst 18/2016, 20 (22); Houben, *StuW* 2017, 184 (186).

¹¹⁸ S.o. C.I.1.

bb. Willkürliche Inkonsistenzen im Kostenwertansatz

Jenseits der grundsätzlich fehlenden Eignung des Kostenwerts zur Erfassung der Leistungsfähigkeit finden sich auch in den einzelnen Wertberechnungen erhebliche Inkonsistenzen. *Houben* weist in ihrer stichprobenartigen empirischen Untersuchung große Schwankungen im Verhältnis von Kostenwerten und anhand von Verkaufsfällen festgestellten Verkehrswerten nach.¹¹⁹ Danach bestehen nicht nur erhebliche Abweichungen zwischen Kostenwert und Verkehrswert, vielmehr führt der Kostenwert auch nicht zu einer *gleichmäßigen* Unter- oder Überbewertung, sondern zeigt willkürliche Abweichungen nach unten wie nach oben.

Grund für diese Schwankungen sind in der gesetzlichen Regelung angelegte Inkonsistenzen, die den dem Reformentwurf zugrunde gelegten „Kostenwert“ zu einem per se ungeeigneten Wertmaßstab machen, weil er zu widersprüchlichen und damit willkürlichen Ergebnissen führt.

Dies gilt zunächst für die Relation zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken.¹²⁰ Während unbebaute Grundstücke in der Regel mit dem gemeinen Wert bewertet werden, kann der Kostenwertansatz bei bebauten Grundstücken zu erheblichen Abweichungen vom gemeinen Wert führen.¹²¹ Dies gilt gerade bei älteren Bauten, die unabhängig von Erhaltungs- und Sanierungsmaßnahmen auch nach Jahrzehnten noch mit den pauschalierten Herstellungskosten abzüglich einer Alterswertminderung bewertet werden.¹²² Es droht eine Unterbewertung bebauter Grundstücke, für die es keinen sachlichen Grund gibt. Zu einer systematischen Überbewertung hingegen führt der Kostenansatz dort, wo die typisierte Alterswertminderung – insbesondere unter Berücksichtigung des Mindestwertes von 30 % – den tatsächlichen Wertverlust nicht hinreichend abbildet.¹²³ So mindern beispielsweise Gebäude, die abgerissen werden müssen, um das Grundstück nutzbar zu machen, dessen gemeinen Wert erheblich. Diese Wertminderung, die als Grundstücksspezifikum nicht im Bodenrichtwert berücksichtigt ist,¹²⁴ wird im Kostenwertansatz nicht nur außer Acht gelassen, das abrisssreife Gebäude wirkt sogar noch mit mindestens 30 % seiner pauschalierten Herstellungskosten werterhöhend. Ebenso dürften Gebäude,

¹¹⁹ *Houben*, *StuW* 2017, 184 (194 f.).

¹²⁰ So auch *Marx*, *DStZ* 2017, 19 (24).

¹²¹ S.o. C.I.1.

¹²² *Beck*, *DStR* 2016, 2689 (2692); *Wengerofsky*, *StuB* 2017, 25 (27).

¹²³ S.o. C.I.2.c.; so auch *Beck*, *DStR* 2016 2689 (2692): „Benachteiligung von Neu- gegenüber Altbauten, da (...) die Altersabschreibung geringer ist als die tatsächliche Alterswertminderung“.

¹²⁴ *Halaczinsky*, in: *Rössler/Troll*, *BewG*, § 179 Rz. 10 (August 2012).

die wegen Denkmalschutzes nicht modernisiert werden können, durch den Kostenwert überbewertet werden.

Auch der Vergleich innerhalb der Gruppe der bebauten Grundstücke zeigt teilweise willkürliche Ergebnisse. Die Entwurfsbegründung geht fehl, wenn sie ausführt, der Kostenwert ermögliche „eine widerspruchsfreie innere Relation bei der Erfassung unterschiedlicher Bebauungsintensitäten“¹²⁵. So führt insbesondere das bewusste Außerachtlassen von Erhaltungs- und Sanierungsarbeiten zu erheblichen Wertverzerrungen.¹²⁶ Für Gebäude, bei denen notwendige Erhaltungsarbeiten nicht durchgeführt wurden und die über Jahrzehnte verfallen sind, kommt der Kostenwert zur gleichen Bewertung wie für Gebäude desselben Baujahres, die gerade kernsaniert wurden. Der Kostenwert bildet dann entgegen der Entwurfsbegründung in keiner Weise die Kosten ab, die entstehen würden, wenn das konkrete Gebäude neu errichtet würde.¹²⁷ Diese Wertunterschiede dürften aufgrund der Altersstruktur der Bebauung in Deutschland in einer Vielzahl von Fällen auftreten.¹²⁸ Unklar ist auch, wie eine bewertungsrechtlich irrelevante Kernsanierung von einer Neuerrichtung abzugrenzen ist, bei der die pauschalierten Herstellungskosten neu zu ermitteln wären. Diese Unsicherheit wird verstärkt durch die Fallbeiwirkung der Gruppeneinteilung nach Baujahren. So sind bspw. die Pauschalherstellungskosten einer Bank oder eines ähnlichen Geschäftshauses im Jahr 2005 nach dem Entwurf mehr als 59 % höher als im Jahr 2004.¹²⁹ Schließlich führt die Begrenzung der Alterswertminderung auf 70 % dazu, dass im Feststellungszeitpunkt 2022 die maximale Alterswertminderung bei Gebäuden mit Baujahr 1972 erreicht sein wird. *Houben* weist darauf hin, dass hierdurch die Grundsteuer hinsichtlich der Gebäudekomponente für den Großteil der Wohnbebauung zu einer gebäudeartspezifischen Flächensteuer würde.¹³⁰ So wird etwa Vorkriegsbauten bei identischer Gebäudedefläche derselbe Gebäudewert beigemessen wie 1972 errichteten Gebäuden, ohne dass hierfür ein sachlicher Grund ersichtlich wäre.

¹²⁵ BR-Drucks. 515/16, S. 37.

¹²⁶ *Stöckel*, NWB 2016, 2870 (2873); *Marx*, DSfZ 2017, 19 (24); *Wengerofsky*, StuB 2017, 25 (27); auch *Löhr*, DSfR 2016, 1497 (1500) stellt fest, dass dadurch das Bewertungsziel, nämlich die Erfassung der Leistungsfähigkeit, nicht erreicht wird.

¹²⁷ So aber BR-Drucks. 515/16, S. 68.

¹²⁸ Vgl. *Marx*, DSfZ 2017, 19 (24), m.w.N.: Im Jahr 2011 waren zwei Drittel der Wohngebäude in Deutschland älter als 33 Jahre, ein Viertel älter als 63 Jahre.

¹²⁹ Vgl. Anlage 36 zu § 236 Abs. 1 bis 3 BewG-E, II.4; weitere Beispiele bei *Houben*, StuW 2017, 184 (188).

¹³⁰ *Houben*, StuW 2017, 184 (188).

Ähnlich grob wie die Gruppeneinteilung nach Baujahren ist die Einteilung in Gebäudearten.¹³¹ Der Entwurf stellt 30 Gebäudearten zur Verfügung und ergänzt die Aufstellung um eine Auf-fangklausel, nach der die Pauschalherstellungskosten für nicht aufgeführte Gebäudearten aus den Pauschalherstellungskosten vergleichbarer Gebäudearten abzuleiten sind. In Abhängigkeit von der Zuordnung zu einer Gebäudeart reichen die Pauschalherstellungskosten für Baujahre ab 2005 von 190 € pro Quadratmeter (Carports und ähnliches) bis zu 2.985 € pro Quadratmeter (Freizeitbäder, Kur- und Heilbäder).¹³² Diese grobe Einteilung und das Erfordernis einer Ver-gleichbarkeitsprüfung im Einzelfall provozieren Rechtsstreitigkeiten und können zu erheblicher Rechtsunsicherheit führen. Die Bewertungsunterschiede dürften dazu führen, dass sich die Gerichte mit einer Vielzahl von Grenzfällen zu beschäftigen haben werden. Wird ein Teil eines Bürokomplexes beispielsweise an eine Bank vermietet, so liegen die Pauschalherstellungskosten bei einer Einordnung in die Kategorie „Banken und ähnliche Geschäftshäuser“ ca. 16 % unter denen der Kategorie „Büro- und Verwaltungsgebäuden“.¹³³ Wird ein Geschoss des Büro-komplexes zu Wohnzwecken vermietet, so wäre die Einordnung als „gemischt genutztes Grundstück“ im Vergleich zum „Büro- und Verwaltungsgebäude“ sogar ca. 55 % günstiger.¹³⁴ Für den Betreiber einer Messehalle¹³⁵ ist die Einordnung als „Kauf- und Warenhaus“ ca. 82 % teurer als die Kategorie „Verbrauchermärkte“.¹³⁶ Entgegen der Einschätzung der Entwurfsbe-gründung¹³⁷ treten auch innerhalb einer Gebäudekategorie erhebliche Wertunterschiede auf. So dürften sich etwa die Herstellungskosten pro Quadratmeter bei kleineren KFZ-Werkstätten ei-nerseits und Wartungshallen für Großraumflugzeuge andererseits erheblich unterscheiden. Gleiches gilt für Turnhallen von Sportvereinen einerseits und Sporthallen für professionelle Eishockey- oder Handballveranstaltungen andererseits.¹³⁸ Für die Gleichsetzung dieser Fälle

¹³¹ *Houben*, *StuW* 2017, 184 (188 f.) mit Vergleich zum deutlich differenzierteren Herstellungskostenansatz der §§ 21-23 ImmoWertV.

¹³² Anlage 36 zu § 236 Abs. 1 bis 3 BewG-E, II.11.3 und II.20.

¹³³ Baujahre ab 2005, Anlage 36 zu § 236 Abs. 1 bis 3 BewG-E, II.4 und II.5.

¹³⁴ Baujahre ab 2005, Anlage 36 zu § 236 Abs. 1 bis 3 BewG-E, II.3 und II.5.

¹³⁵ Beispiel nach *Stöckel*, *NWB* 2016, 2870 (2875).

¹³⁶ Baujahre ab 2005, Anlage 36 zu § 236 Abs. 1 bis 3 BewG-E, II.12.1 und II.12.2.

¹³⁷ Dort heißt es: „Bei der Ableitung (der Pauschalherstellungskosten) sind vergleichbare Gebäudearten mit annähernd gleichen Pauschalherstellungskosten zusammengefasst worden.“, BR-Drucks. 515/16, S. 70.

¹³⁸ Die Beispiele sind dem Beitrag von *Stöckel*, *NWB* 2016, 2870 (2875 f.) entnommen, der noch eine Vielzahl weiterer streitanfälliger Grenzfälle anführt.

durch die grobe Gebäudearteinteilung fehlt ein sachlicher Grund. Darüber hinaus wird der Standard der Bauausführung, der Investitionskosten und Wert des Gebäudes erheblich beeinflusst, völlig außer Acht gelassen.¹³⁹

d. Keine Rechtfertigung durch Typisierungsbefugnis

Die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ist auch nicht durch die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gerechtfertigt.

aa. Verfassungsrechtliche Anforderungen

Es ist anerkannt, dass der Gesetzgeber zur Bewältigung des Massenfallrechts berechtigt ist, typisierende Regelungen zu erlassen. Die Vereinfachung von Steuerrechtsnormen dient der Praktikabilität und damit dem gleichheitsgerechten Steuervollzug insgesamt, wodurch die leistungsfähigkeitswidrige Besteuerung im Einzelfall gerechtfertigt sein kann.¹⁴⁰ Dabei ist der Typisierungsbedarf gerade bei der steuerlichen Bewertung groß. Dementsprechend stellt auch die Entwurfsbegründung auf die Praktikabilität des Steuervollzugs ab, insbesondere auf die Möglichkeit einer weitgehend automatisierten Steuerfestsetzung.¹⁴¹ Die Bewertung des Steuergegenstandes ist die Achillesverse nicht nur der Grundsteuer¹⁴², sondern auch der Vermögensteuer¹⁴³ und der Erbschaft- und Schenkungsteuer¹⁴⁴. Der Gesetzgeber bewegt sich auf einem schmalen Grat, da er einerseits eine sachgerechte Bewertung im Einzelfall gewährleisten muss, andererseits ein vollzugsfähiges Massenfallrecht zu schaffen hat, um sich nicht dem Vorwurf eines strukturellen Vollzugsdefizits auszusetzen. Geht man davon aus, dass der Gesetzgeber grundsätzlich berechtigt ist, eine Grundsteuer zu erheben, so muss ihm bei der Grundbewertung zwangsläufig eine großzügige Typisierungsbefugnis eingeräumt werden.

¹³⁹ Houben, *StuW* 2017, 184 (189).

¹⁴⁰ Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 145 ff.

¹⁴¹ BR-Drucks. 515/16, S. 35 f., 40, 41, 64 f.

¹⁴² Dies zeigen die Vorlagebeschlüsse BFH v. 22.10.2014, II R 16/13, *BStBl.* II 2014, 957 und BFH v. 17.12.2014, II R 14/13, *BFH/NV* 2015, 475.

¹⁴³ Seer, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 16 Rz. 62.

¹⁴⁴ Seer, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 15 Rz. 6.

Dennoch sind der Typisierung Rechtsgrenzen gesetzt. Typisierung ist nicht Willkür, sondern nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts klaren Leitlinien unterworfen: Die Typisierung muss auf einem möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Gesamtbild aufbauen.¹⁴⁵ Der Gesetzgeber hat realitätsgerecht den Durchschnittsfall als Maßstab zugrunde zu legen und darf keinen atypischen Fall als Leitbild der Typisierung wählen.¹⁴⁶ Die Regelung muss nach der gesetzgeberischen Zielsetzung und nach ihrem objektiven Regelungsinhalt das Ergebnis einer planmäßigen Typisierung sein.¹⁴⁷ Der Gesetzgeber darf sich nicht von sachfremden Erwägungen leiten lassen, also solchen Erwägungen, die mit einer Typisierung in keinem erkennbaren Zusammenhang stehen.¹⁴⁸ In ihren Wirkungen muss die Typisierung verhältnismäßig sein, das heißt die Vereinfachungsvorteile müssen in einem angemessenen Verhältnis zur Besteuerungsungleichheit im Einzelfall stehen.¹⁴⁹ Auf komplizierte und streitanfällige Tatbestandsmerkmale darf nicht verzichtet werden, wenn die stattdessen gewählte Typisierung ungeeignet ist, den typischen Fall realitätsgerecht abzubilden.¹⁵⁰

bb. Keine verfassungskonforme Typisierung durch Kostenwert

Diesen Maßstäben entspricht der Kostenwertansatz nicht mehr.¹⁵¹ Bereits nach der subjektiven Zielsetzung stellt er nicht das Ergebnis eines Typisierungsvorgangs dar. Diese ist allenfalls mittelbar auf eine Typisierung der im Grundbesitz fundierten Leistungsfähigkeit gerichtet. So heißt es in der Entwurfsbegründung: „Dieser Kostenwert bildet (typisiert) den Investitionsaufwand für die Immobilie ab. Die Höhe des Investitionsvolumens dient als Indikator für die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit.“¹⁵² Erreicht werden soll demnach nicht die Typisierung von Leistungsfähigkeit, sondern die Typisierung eines Indikators der Leistungsfähigkeit.

¹⁴⁵ BVerfG v. 8.10.1991, 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359 f.); BVerfG v. 17.11.1992, 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 10.4.1997, 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6).

¹⁴⁶ BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30); BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (246).

¹⁴⁷ BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (240).

¹⁴⁸ BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (240).

¹⁴⁹ BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30); BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (246).

¹⁵⁰ BVerfG v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, Rz. 143.

¹⁵¹ Gl.A. Löhr, DStR 2016, 1497 (1499 ff.).

¹⁵² BR-Drucks. 515/16, S. 36 f. Der Klammerzusatz „(typisiert)“ ist Teil des Originalzitats.

Es ist auch nicht erkennbar, dass die Typisierung auf einem breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Gesamtbild, beruhen würde. Sie wirkt konzeptlos.¹⁵³

Instruktiv sind hierzu die Anforderungen, die das Bundesverfassungsgericht im Urteil zur sogenannten Pendlerpauschale an die Typisierungsgrundlage gestellt hat. Demnach müsste die Typisierung

„daran ansetzen, die Vielzahl der Einzelfälle hinsichtlich der Unterscheidung zwischen privater und beruflicher Veranlassung in einem Gesamtbild zu erfassen. Sie hätte die Faktoren, die die Wahl des Verkehrsmittels und des Wohnsitzes bestimmen, in den Blick zu nehmen und auf dieser Grundlage die nach der gesetzgeberischen Einschätzung erfahrungsgemäß in der Realität ‘typischerweise‘ vorkommenden Fälle zu regeln und zu verallgemeinern.“¹⁵⁴

Zur gesetzgeberischen Befugnis, neue Besteuerungsprinzipien ohne Bindung an vorherige Grundentscheidungen anzulegen, führt das Gericht aus:

„Dies setzt allerdings voraus, dass wirklich ein neues Regelwerk geschaffen wird; anderenfalls ließe sich jedwede Ausnahmeregelung als (Anfang einer) Neukonzeption deklarieren. Die umfassende Gestaltungsfreiheit bei Entscheidungen für neue Regeln kann vom Gesetzgeber dann nicht in Anspruch genommen werden, wenn solche neuen Regeln nach Ziel und Wirkung die Orientierung an alternativen Prinzipien nicht erkennen lassen. Einen zulässigen Systemwechsel kann es ohne ein Mindestmaß an neuer Systemorientierung nicht geben.“¹⁵⁵

Übertragen auf eine sachgerechte Typisierung der im Grundbesitz fundierten Leistungsfähigkeit hätte der Reformentwurf – zumindest im Rahmen der Einschätzungsprärogative – den Zusammenhang zwischen Kostenwert und dem für die Leistungsfähigkeit maßgeblichen¹⁵⁶ gemeinen Wert in den Blick nehmen müssen. Er hätte sich mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob unverhältnismäßige Abweichungen zwischen Kostenwert und gemeinem Wert tatsäch-

¹⁵³ Vgl. auch *Marx*, DStZ 2017, 19 (23): „Begriff des Kostenwerts soll eine steuerliche Neuausrichtung darstellen, ohne dass eine theoretische Fundierung erfolgt“.

¹⁵⁴ BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (240).

¹⁵⁵ BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (242); der Klammerzusatz ist Teil des Originalzitats.

¹⁵⁶ S.o. C.II.1.c.

lich nur in atypischen Fällen auftreten. Dies ist nicht geschehen. Vielmehr wendet sich der Reformentwurf bewusst vom gemeinen Wert ab. Nur vereinzelt wird eine Aussage zu tatsächlichen Verhältnissen getroffen, wobei etwa bei der Einschätzung, eine Kernsanierung des Gebäudes könne deshalb unberücksichtigt bleiben, „weil die Fälle in der Praxis nur selten auftreten“¹⁵⁷, die Grenze der Einschätzungsprärogative überschritten sein dürfte. Dieses Vorgehen ist insgesamt willkürlich und weist nicht das vom Bundesverfassungsgericht eingeforderte Mindestmaß an Systemorientierung¹⁵⁸ auf.

Auch nach seinem objektiven Regelungsinhalt ist der Kostenwert ungeeignet, die im Grundbesitz fundierte Leistungsfähigkeit typisierend zu erfassen. Es fehlt an einem hinreichend konkreten Bezug zwischen Kostenwert und Leistungsfähigkeit. Das Bewertungsziel ist bereits in sich widersprüchlich, da sich der Kostenwert zwischen dem historischen Investitionsaufwand und dem gemeinen Wert bewegt.¹⁵⁹ Zudem ist der Schluss vom Investitionsaufwand auf die Leistungsfähigkeit willkürlich.¹⁶⁰ Damit erfüllt der Kostenwert nicht die Anforderungen, die das Bundesverfassungsgericht an ein sachgerechtes Typisierungsverfahren stellt, sondern beruht auf Erwägungen, die im Sinne der Rechtsprechung mit einer Typisierung in keinem erkennbaren Zusammenhang stehen. Erschwerend kommt hinzu, dass eine Korrektur der unsachgerechten Typisierung im Einzelfall nicht möglich ist. Zum einen steht dem Steuerpflichtigen, da die Bewertung nicht an den gemeinen Wert anknüpft, nicht das Recht zu, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen.¹⁶¹ Zum anderen schließt § 205 Satz 2 Halbsatz 1 BewG-E – wie bisher schon § 20 Satz 2 Halbsatz 1 BewG – eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO aus, obwohl die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts großzügigere Typisierungen rechtfertigen kann.¹⁶²

¹⁵⁷ BR-Drucks. 515/16, S. 72.

¹⁵⁸ Vgl. *Driien*, Ubg. 2009, 23 (26 ff.); vgl. auch *Tipke*, BB 2007, 1525 (1529).

¹⁵⁹ S.o. C.I.1; vgl. auch *Marx*, DB 2016, Nr. 49 M5: „Fragwürdiges Bewertungsziel“.

¹⁶⁰ S.o. C.II.1.c.

¹⁶¹ *Löhr*, DStR 2016, 1497 (1499); kritisch auch *Beck*, DStR 2016, 2689 (2693).

¹⁶² BVerfG v. 22.5.1963, 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147 (177).

2. Äquivalenzprinzip

Der Kostenwert lässt sich auch nicht mit dem sogenannten Äquivalenzprinzip rechtfertigen. Denn das Äquivalenzprinzip ist schon an sich nicht geeignet, konkrete Maßstäbe für die Ausgestaltung der Grundsteuer bereitzustellen. Es bietet jedenfalls keine vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichenden Maßstäbe (a.). Zudem wäre der Kostenwert, selbst wenn man dem Äquivalenzprinzip einen vom Leistungsfähigkeitsprinzip abweichenden Rechtfertigungsmaßstab entnehme, zur Bestimmung der Äquivalenz ungeeignet (b.).

a. Verhältnis des Äquivalenzprinzips zum Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Äquivalenzprinzip wird vielerorts zur Rechtfertigung der Grundsteuer *dem Grunde nach* herangezogen.¹⁶³ Wegen des besonderen Ortsbezuges der Grundsteuer und der Ertragshoheit der Gemeinden sei die Grundsteuer als Äquivalent für die gemeindlichen Leistungen beziehungsweise den aus diesen Leistungen gezogenen Nutzen gerechtfertigt. Wengleich Steuern nach der auch dem Grundgesetz zugrunde liegenden Definition des § 3 Abs. 1 AO nicht Gegenleistung für eine besondere Leistung seien, so lasse sich doch eine Globaläquivalenz zwischen Steuerzahlung und staatlichen Leistungen ausmachen. Ungeachtet der Kritik an dieser Auffassung¹⁶⁴ kann das Äquivalenzprinzip jedenfalls nur zur Rechtfertigung der Grundsteuer *dem Grunde nach* herangezogen werden. Konkretere Maßstäbe zur Ausgestaltung der Steuer kann es – im Gegensatz zum Leistungsfähigkeitsprinzip¹⁶⁵ – nicht bieten.¹⁶⁶

Wenn in der Literatur vereinzelt dennoch die Ausgestaltung der Grundsteuer am Äquivalenzprinzip gefordert wird, so werden konkrete Maßstäbe in der Regel nicht genannt.¹⁶⁷ Einigkeit besteht insoweit, als das Abstellen auf eine individuelle, auf den Steuerpflichtigen bezogene

¹⁶³ BFH v. 20.12.2002, II B 44/02, BFH/NV 2003, 508 (508 f.); Marx, DStZ 2017, 19 (25); Löhr, DStR 2016, 1497 (1499); Beck, DStR 2016, 2689 (2692); vgl. auch die Darstellung bei Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 16 Rz. 1 ff.

¹⁶⁴ Seer, in: Tipke/Lang, 22. Aufl. 2015, § 16 Rz. 2 f.

¹⁶⁵ S.o. C.II.1.

¹⁶⁶ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 961 f.; Andreae, in: Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 3. Aufl. 1980, S. 590; Vanistendael, in: FS Lang, 2010, S. 104; Hey, in: FS Lang, 2010, S. 143.

¹⁶⁷ Schmehl, DSJG 35 (2012), S. 290.

Äquivalenz mit dem Steuerbegriff nicht vereinbar ist.¹⁶⁸ Sie widerspräche auch dem Realsteuercharakter¹⁶⁹ der Grundsteuer. Je mehr jedoch auf die globale Äquivalenz abgestellt wird, desto weniger lassen sich konkrete Aussagen über die Bemessungsgrundlage treffen. Dadurch ist das Äquivalenzprinzip an sich ungeeignet, Bewertungsmaßstäbe vorzugeben.

Versucht man dennoch, im Sinne der Globaläquivalenz Anknüpfungspunkte für eine äquivalenzbasierte Bemessungsgrundlage zu bestimmen, so können dies entweder die von der Gemeinde zugunsten der Grundbesitzer erbrachten Leistungen¹⁷⁰ oder aber der von den Grundbesitzer gezogene Nutzen sein. Beides kann schon wegen der globalen Betrachtung und der Gesetzgebungskompetenz des Bundes¹⁷¹ nur grob typisierend erfasst werden. Danach könnte sich eine reine Kopfsteuer anbieten, wenn man typisierend unterstellt, dass jeder Einwohner in gleichem Maße gemeindliche Leistungen verursacht und hieraus Nutzen zieht.¹⁷² Eine solche Steuer wäre indes keine Grundsteuer im Sinne des Art. 106 Abs. 6 GG mehr, da kein Bezug zum Halten von Grundbesitz mehr bestünde.¹⁷³ Wollte man Leistungen oder Nutzen grundstücksbezogen bemessen, so könnte unterstellt werden, dass gemeindliche Leistungen wie Infrastruktur, Kulturangebote, Erholungsmöglichkeiten und Ähnliches sich in der Regel in einem höheren gemeinen Wert des Grundbesitzes niederschlagen.¹⁷⁴ Der erhöhte Wert würde zugleich den erhöhten Nutzen des Grundbesitzers widerspiegeln.¹⁷⁵ Selbst wenn man also diese grobe äquivalenztheoretische Betrachtung zuließe, so ergäbe sich kein anderer Bewertungsmaßstab als unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip.¹⁷⁶ Zwingend wäre auch hier ein Ansatz mit dem gemeinen Wert erforderlich.

¹⁶⁸ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 962.

¹⁶⁹ S.o. C.I.2.d.

¹⁷⁰ Wenngleich *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 961, zurecht darauf hinweist, dass nicht geklärt ist, welche Leistungen hierunter fallen.

¹⁷¹ Bisläng Art. 105 Abs. 2 GG, nach dem Reformentwurf Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG-E.

¹⁷² *Hey*, in: FS Lang, 2010, S. 155; *Beck*, DStR 2016, 2689 (2692) favorisiert deshalb ein Modell, das von der Nutzfläche auf die Bewohneranzahl schließt.

¹⁷³ Vgl. o. C.I.2.a.

¹⁷⁴ *Löhr*, DStR 2016, 1497 (1499); *Schmehl*, DStJG 35 (2012), S. 281: betrifft jedoch Bodenwert weitaus mehr als Gebäudewert; ebenso *Marx*, DStZ 2017, 19 (25), der deshalb eine Beschränkung auf den Bodenwert vorschlägt; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Reform der Grundsteuer, 2010, S. 1; a.A. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 961.

¹⁷⁵ *Hey*, in: FS Lang, 2010, S. 155.

¹⁷⁶ S.o. C.II.1.c.

b. Untauglichkeit des Kostenansatzes zur Bestimmung der Äquivalenz

Da das Äquivalenzprinzip bereits ungeeignet ist, konkrete Bewertungsmaßstäbe vorzugeben, ist auch der Kostenwertansatz des Reformentwurfs ungeeignet, den Grundbesitz äquivalenztheoretisch fundiert zu bewerten.¹⁷⁷ Grundbesitzbezogene Leistungen oder Nutzen lassen sich allenfalls am gemeinen Wert des Grundbesitzes ablesen.¹⁷⁸ Wie dargestellt, spiegelt sich der gemeine Wert aber lediglich in der Bodenkomponente des Kostenwerts wider.¹⁷⁹ Die Gebäudekomponente, die auf den typisierten historischen Herstellungskosten basiert, weist keinen Bezug zu grundbesitzbezogenen Leistungen oder Nutzungen auf.¹⁸⁰ Dies behauptet auch die Begründung des Reformentwurfs nicht. Damit scheidet eine Rechtfertigung des Kostenansatzes durch das Äquivalenzprinzip aus.

III. Verfassungsrechtliche Prüfung der Hebesätze

1. Steigerung der Hebesätze verstärkt Gleichheitswidrigkeit

Der anhaltende Trend zur Hebesatzsteigerung¹⁸¹ verstärkt die unter C.II.1.c dargestellten Gleichheitsverletzungen. Die Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG liegt nicht in der leistungsfähigkeitswidrigen Bewertung, sondern in der darauf aufbauenden leistungsfähigkeitswidrigen Besteuerung. Je höher der Hebesatz ist, desto stärker wirkt die Gleichheitswidrigkeit der Bemessungsgrundlage in der absoluten Grundsteuerbelastung. Die Höhe der Belastungsungleichheit wiederum verstärkt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die Anforderungen an die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung.¹⁸² Enorme Belastungsunterschiede können demnach die gleitende Kontrolldichte von der bloßen Willkürprüfung hin zu einer strengen Verhältnismäßigkeitsprüfung verlagern.¹⁸³ Zudem ist im Rahmen der Typisierungsbefugnis

¹⁷⁷ So auch *Wengerofsky*, *StuB* 2017, 25 (27).

¹⁷⁸ S.o. C.II.2.a.

¹⁷⁹ S.o. C.I.1.

¹⁸⁰ Deutlich *Beck*, *DStR* 2016, 2689 (2692): generell-abstrakter „Zusammenhang zwischen der Höhe der Grundsteuer und der Belastung bzw. Leistung der Gemeinde (...) ist aber bei einem Kostenwert als Bemessungsgrundlage nicht erkennbar“.

¹⁸¹ S.o. B.

¹⁸² BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (246); BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181 ff.).

¹⁸³ BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (181 ff.).

eine Relation von Typisierungsvorteil und ungleicher Steuerbelastung herzustellen.¹⁸⁴ Dies führt dazu, dass die schon auf Grundlage der bloßen Willkürprüfung festgestellte Verfassungswidrigkeit¹⁸⁵ der Reform mit steigenden Hebesätzen immer deutlicher wird.

2. Begrenzung der absoluten Belastung durch Eigentumsfreiheit

Die absolute Belastungswirkung der Grundsteuer verletzt zudem die Eigentumsfreiheit des Art. 14 Abs. 1 GG.

a. Verfassungswidrigkeit der Substanzbesteuerung

Es ist mittlerweile anerkannt, dass Steuerzahlungspflichten Eingriffe in den Schutzbereich der Eigentumsfreiheit darstellen. Nach Aufgabe des Halbteilungsgrundsatzes konnten zwar absolute Belastungsgrenzen unterhalb der sogenannten Erdrosselungswirkung bislang nicht etabliert werden.¹⁸⁶ Das Bundesverfassungsgericht hat jedoch festgestellt, dass Vermögenssubstanzsteuern die Eigentumsfreiheit verletzen, wenn sie nicht aus den typischerweise zu erwartenden Sollerträgen beglichen werden können.¹⁸⁷ Zum Zusammenspiel von Bemessungsgrundlage und Steuersatz hat das Gericht ausgeführt:

„Die nach einem Sollertrag bemessene Besteuerung kann nicht an vorgefundene Ertragssummen anknüpfen, sondern muß für Zwecke der Besteuerung einen erwarteten Ertrag unterstellen. Deshalb ist das die Ertragserwartung begründende Wirtschaftsgut in seiner Ertragsfähigkeit zu bewerten. Die Ermittlung der Sollerträge setzt grundsätzlich am Tatbestand der Ertragsfähigkeit eines Wirtschaftsgutes an, mag aber auch an dessen Verkehrswert anknüpfen, sofern die im Steuersatz bestimmte Belastung gewährleistet, daß die Vermögensteuer lediglich anteilig auf die Erträge zugreift, die aus der in Verkehrswerten erfaßten wirtschaftlichen Einheit typischerweise erwartet werden. Erfaßt

¹⁸⁴ BVerfG v. 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (30); BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (246).

¹⁸⁵ S.o. C.II.

¹⁸⁶ Zur Rechtsprechungsentwicklung Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 189 ff.

¹⁸⁷ BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137); Hey, ifst-Schrift Nr. 483 (2012), S. 40 ff.

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.“¹⁸⁸

Diese Aussagen lassen sich auf die Grundsteuerreform wie folgt übertragen: Wie bei der entscheidungsgegenständlichen Vermögensteuer wird auch die reformierte Grundsteuer nicht nach dem Ertragswert des Vermögens bemessen. Der Kostenwert entfernt sich noch weiter vom Ertragswert, als es der vom Bundesverfassungsgericht zu prüfende Verkehrswert tut, da der Kostenwert hinsichtlich der Gebäudekomponente vergangenheitsbezogen ist und keine Verbindung zu den Sollerträgen aufweist.¹⁸⁹ Die vom Gericht gestellten Anforderungen gelten daher für den Kostenwert erst recht: Der Gesetzgeber hat durch die Bestimmung der Steuersätze sicherzustellen, dass eine konfiskatorische Belastung des Vermögensstammes unterbleibt. Dies sieht der Reformentwurf indes nicht vor. Die tatsächliche Grundsteuerbelastung hängt zum einen von der Steuermesszahl ab, die zukünftig länderautonom bestimmt werden soll.¹⁹⁰ Hier verleiht der Entwurf zumindest dem Wunsch Ausdruck, über die Messzahl ein annähernd gleiches Messbetragsvolumen zu erreichen¹⁹¹, wengleich fraglich ist, ob die Länder dem folgen werden.¹⁹² Überdies ist die landeseinheitliche Steuermesszahl nicht geeignet, Belastungsunterschiede innerhalb des Landes oder gar innerhalb der Gemeinden auszugleichen, obwohl diese vielfach relevanter sind als Unterschiede zwischen den Ländern. Zum anderen wird die Steuerbelastung durch die Hebesätze bestimmt, die auch zukünftig aller Voraussicht nach weiter steigen werden.¹⁹³ Eine Deckelung von Steuermesszahlen oder Hebesätzen ist nicht vorgesehen.¹⁹⁴ Damit verfehlt die Reform die vom Bundesverfassungsgericht aufgestellte Forderung, einen konfiskatorischen Steuerzugriff zu verhindern.

¹⁸⁸ BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (140).

¹⁸⁹ S.o. C.I.1 und C.II.1.c.

¹⁹⁰ Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG-E.

¹⁹¹ BR-Drucks. 515/16, S. 2.

¹⁹² *Wengerofsky*, StuB 2017, 25 (26) weist darauf hin, dass auch bei der letzten Hauptfeststellung 1964 zunächst Aufkommensneutralität beabsichtigt war, das Messbetragsvolumen dann aber trotzdem um ca. 25 % stieg.

¹⁹³ S.o. B.

¹⁹⁴ § 26 GrStG weist die Möglichkeit einer Hebesatzdeckelung bislang den Ländern zu; die Hebesatzgarantie des Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG ist nur „im Rahmen der Gesetze“ gewährleistet und steht einer Deckelung ebenso wenig entgegen wie Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG, vgl. *Hidien*, in: Bonner Kommentar zum GG, Art. 106 Rz. 1085 (November 2002); *Nierhaus*, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 28 Rz. 87a; vgl. auch BVerfG v. 27.01.2010, 2 BvR 2185/04 u.a., BVerfGE 125, 141 (161 ff.) zum Mindesthebesatz in der Gewerbesteuer.

Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass dem Bundesgesetzgeber die Messzahl- und Hebesatzfestsetzung der Länder und Gemeinden nicht zugerechnet werden könne. Systematisch billigt das Bundesverfassungsgericht mit oben zitierter Rechtsprechung dem Gesetzgeber das Recht zu, eine unsachgemäße¹⁹⁵, weil nicht unmittelbar an den Ertragswert anknüpfende Bemessungsgrundlage durch Steuersätze zu korrigieren, die die tatsächliche Belastung auf die Sollerträge beschränken. Hat der Gesetzgeber jedoch nicht die Kompetenz, den Steuersatz zu bestimmen, so steht ihm diese Korrekturmöglichkeit nicht zu. Er muss dann die konfiskatorische Besteuerung auf Bewertungsebene vermeiden, indem er der Bewertung ertragsbezogene Werte zugrunde legt. Der Kostenwertansatz tut dies, wie gezeigt, nicht. In der Entwurfsbegründung wird der Frage, wie die Sollerträge des Grundbesitzes zu bestimmen sind, nicht nachgegangen. Der Kostenwertansatz führt vielmehr in einer Vielzahl von Fällen zu Werten, die über dem gemeinen Wert¹⁹⁶ und damit regelmäßig auch über dem Ertragswert¹⁹⁷ liegen. Zwar kann es für eine Grundrechtsverletzung nicht genügen, wenn konfiskatorische Effekte nur in Einzelfällen eintreten. Denn die Bestimmung der *Sollerträge* verlangt begrifflich eine Prognoseentscheidung, für die es unerheblich ist, wenn die Erträge im Einzelfall tatsächlich nicht erzielt werden.¹⁹⁸ Jedoch erfolgt die fehlerhafte Anknüpfung durch den Kostenwert bereits auf Bewertungsebene. Damit zielt die reformierte Grundsteuer systematisch nicht auf die Sollerträge ab. In Verbindung mit der nicht erfolgten Kompensation auf Ebene der Steuermesszahlen und der Hebesätze führt dies zur Verletzung der Eigentumsfreiheit.

b. Grenzen der kommunalen Satzungsautonomie

In der Literatur wird die Frage aufgeworfen, inwieweit der Grundsatz des Gesetzes- bzw. Parlamentsvorbehalts und die sogenannte Wesentlichkeitstheorie die kommunale Steuersatzungsautonomie beschränken.¹⁹⁹ Für die reformierte Grundsteuer besteht auch aus diesem Blickwinkel eine Pflicht des Gesetzgebers, die Grundsteuerbelastung zu deckeln. Der Vorbehalt des Gesetzes verlangt vom demokratisch legitimierten Gesetzgeber die Regelung der wesentlichen

¹⁹⁵ S.o. C.I.2.c.

¹⁹⁶ S.o. C.I.2.c und C.II.1.c.

¹⁹⁷ Hey, ifst-Schrift Nr. 483, S. 45 f.; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 15 Rz. 53 ff.

¹⁹⁸ BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (140).

¹⁹⁹ Waldhoff, in: FS Vogel, 2000, S. 495 ff.

Merkmale des Grundrechtseingriffs.²⁰⁰ Durch den Hebesatz können die Gemeinden die Eingriffsintensität in Art. 14 GG bestimmen, die von einer kaum merklichen Belastung bis hin zu einem evident verfassungswidrigen, erdrosselnden Eingriff reichen kann. Die Hebesatzhöhe ist damit wesentlich in diesem Sinne. Es ist indes nicht abschließend geklärt, ob sich die im Bereich der Selbstverwaltungskörperschaften entwickelte Wesentlichkeitstheorie auf das kommunale Satzungsrecht vollständig übertragen lässt.²⁰¹ *Waldhoff* schlägt vermittelnd vor, die Grenze der Satzungsautonomie dort zu ziehen, wo die Charakteristika der tradierten Steuerbegriffe der Art. 105 f. GG berührt werden. Demnach soll etwa bei einer Aufwandsteuer ein Steuersatz ausgeschlossen sein, der eine Überwälzung auf die Verbraucher typischerweise unmöglich macht.²⁰² Wie oben gezeigt, weicht die reformierte Grundsteuer von der tradierten Besteuerungsform ab, indem sie Züge einer Aufwandsteuer und insbesondere einer Vermögenssubstanzsteuer annimmt. Auch nach diesem Maßstab ist der parlamentarische Gesetzgeber daher von Verfassungs wegen gehalten, eine Begrenzung der absoluten Belastung auf die Sollerträge sicherzustellen.

c. Tatsächliche konfiskatorische Belastung

Dabei kommt es nicht entscheidend darauf an, ob tatsächlich flächendeckend konfiskatorische Effekte eintreten. Die tatsächlich in Folge der Reform eintretende Steuerbelastung kann noch nicht abgeschätzt werden, da noch keine Untersuchungen zum Verhältnis der Kostenwerte zu den bisherigen Einheitswerten vorliegen und zudem die Entwicklung der Hebesätze und insbesondere der Steuermesszahlen nicht abgeschätzt werden kann. Es scheint jedenfalls nicht fernliegend, dass Länder und Gemeinden die Chance nutzen, diese Parameter im Zuge der Reform zu ihren Gunsten anzupassen, um dann wegen steuerlicher Mehrbelastungen auf das neue Bewertungssystem verweisen zu können. Nach den vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Anforderungen ist allein maßgeblich, dass der Reformentwurf sich in keiner Weise an den Sollerträgen orientiert und einen Ausgleich auch nicht über Steuermesszahlen und Hebesätze her-

²⁰⁰ *Ossenbühl*, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 101 Rz. 41 ff.

²⁰¹ Vgl. *Waldhoff*, in: FS Vogel, 2000, S. 502 ff.

²⁰² *Waldhoff*, in: FS Vogel, 2000, S. 514.

stellt. Etwas anderes könnte allenfalls dann gelten, wenn die tatsächliche Belastung so unerheblich wäre, dass eine Substanzbesteuerung – trotz der fehlerhaften Bewertungsanknüpfung – durchweg ausgeschlossen werden könnte. Dies ist indes nicht der Fall: Die Grundsteuerbelastung betrug im Jahr 2015 bei einer Steuermesszahl von 3,5 %²⁰³ und einem durchschnittlichen Hebesatz von 561 %²⁰⁴ bereits knapp 2 % der Bemessungsgrundlage. Vor dem Hintergrund zunehmender Leerstandszeiten – zu denken ist vor allem an ländliche Gebiete und den Bereich der Gewerbeimmobilien –, der Problematik sogenannter Schrottimmobilien in strukturschwachen Regionen, der allgemeinen demographischen Entwicklung und in Verbindung mit der häufig auftretenden Überbewertung durch den Kostenwert²⁰⁵ wird eine konfiskatorische Grundsteuerbelastung nach der Reform nicht die Ausnahme bleiben. Auch unter diesem Gesichtspunkt ist der Kostenwertansatz daher verfassungswidrig.

IV. Alternative: Verkehrswertermittlung durch Ertragswertverfahren auch für den Gebäudeanteil

Als Alternative zum verfassungswidrigen Kostenwertansatz empfiehlt sich ein Ertragswertverfahren.²⁰⁶ Die Untersuchung hat gezeigt, dass der Kostenwertansatz insbesondere deshalb untauglich ist, weil er zu erheblichen Bewertungsverzerrungen sowohl zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken, als auch innerhalb der Gruppe der bebauten Grundstücke führt.²⁰⁷ Der Ertragswert hingegen ist der sachgerechte Maßstab einer als Sollertragsteuer konzipierten Grundsteuer.²⁰⁸ Dem folgt der Reformvorschlag bislang nur hinsichtlich der Bodenkomponente, die an die Bodenrichtwerte anknüpft.²⁰⁹

²⁰³ § 15 Abs. 1 GrStG.

²⁰⁴ Bei Gemeinden ab 50.000 Einwohnern, s. *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, ifst-Schrift Nr. 508 (2016), S. 72.

²⁰⁵ Bislang konnte sich die Rechtsprechung damit begnügen, eine Substanzbesteuerung schon wegen der erheblichen Unterbewertung durch den Einheitswert zu verneinen; FG Berlin v. 6.10.2004, 2 K 2386/02, EFG 2005, 390 (390 f.).

²⁰⁶ Vgl. etwa zum sogenannten Rohmietenverfahren *Wolf*, DStR 1993, 541 (549) und *Rid*, DStR 1994, 1 (4 f.).

²⁰⁷ C.II.1.c.

²⁰⁸ *Loritz*, Beihefter zu DStR 08/1995, 3 (10, 12); vgl. oben C.I.2.c.

²⁰⁹ C.I.2.c.

Der zutreffenden Erfassung von Ertragswerten stehen auch keine unüberwindbaren praktischen Hindernisse entgegen. Mit den Bodenrichtwerten steht für die Bodenkomponente bereits eine umfassende Datengrundlage zur Verfügung, wenngleich deren Qualität regional in Abhängigkeit von der Qualität der jeweiligen Gutachterausschüsse und der den Ausschüssen zur Verfügung stehenden Datenmaterialien schwankt. Auch für die Gebäudekomponente erlaubt der technische Fortschritt zukünftig eine immer präzisere Ertragswertbewertung. Die Erfahrungen der Bankenwirtschaft, die als Sicherheit gestellten Grundbesitz regelmäßig mit dem Ertragswert bewertet²¹⁰, zeigen, dass eine flächendeckende Ertragswertermittlung möglich ist. In zeitlicher Hinsicht würde eine solche Bewertung nicht länger dauern, als die – auch nach dem Kostenwertmodell erforderliche – Erfassung der Bodenrichtwerte und könnte parallel zu dieser erfolgen.

V. Notwendigkeit eines Übergangsregimes und mögliche Ausgestaltung

1. Notwendigkeit eines Übergangsregimes

Unabhängig von der Frage, ob man am Kostenwertansatz festhält oder langfristig ein Ertragswertverfahren anstrebt, wird in jedem Fall ein Übergangsregime erforderlich werden. Denn selbst der als verwaltungsökonomisch angepriesene Kostenwertansatz geht nach der Entwurfsbegründung von einer langwierigen Implementierungsphase aus: Die erstmalige Bewertung nach dem Kostenwert soll Anfang 2023 auf den Stichtag 1. Januar 2022 erfolgen.²¹¹ Erst nachdem die Neubewertung aller Grundstücke weitgehend abgeschlossen ist, sollen die Länder die Steuermesszahlen festlegen und das Gesetzgebungsverfahren zur Änderung des Grundsteuergesetzes angestoßen werden. Somit geht die Entwurfsbegründung davon aus, dass die neuen Werte der Grundsteuer tatsächlich ab dem Jahr 2027 zu Grunde gelegt werden können.²¹²

²¹⁰ Vgl. für Banken, die sich über Pfandbriefe refinanzieren, § 4 Abs. 3 der Verordnung über die Ermittlung der Beleihungswerte von Grundstücken nach § 16 Abs. 1 und 2 des Pfandbriefgesetzes.

²¹¹ BR-Drucks. 515/16, S. 39.

²¹² BR-Drucks. 515/16, S. 40.

Die Entwurfsbegründung geht allerdings fehl, wenn sie davon ausgeht, bis einschließlich 2026 die Grundsteuer auf Grundlage der Einheitswerte festsetzen zu können.²¹³ Denn das Bundesverfassungsgericht neigt zwar dazu, in Abweichung vom gesetzlichen Regelfall dem Steuergesetzgeber in der Regel großzügige Übergangsfristen zu setzen.²¹⁴ Es erscheint jedoch unwahrscheinlich, dass es die Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung ab dem 1.1.2009 feststellen und dem Gesetzgeber gleichzeitig die verfassungswidrige Besteuerung noch bis einschließlich 2026 gestatten wird. Die Billigung einer als verfassungswidrig erkannten Besteuerung über einen Zeitraum von 18 Jahren wäre ein rechtsstaatlich schwer zu ertragendes Novum. Ebenso wird das Gericht nicht in der Lage sein, selber ein dem verfassungsrechtlichen Mindeststandard entsprechendes Übergangsregime zu schaffen, wie es dies in anderen Fällen getan hat.²¹⁵ Daher wird eine kurzfristige gesetzgeberische Übergangslösung erforderlich sein.

2. Anforderungen an ein Übergangsregime

Das Übergangsregime wird sich an folgenden Anforderungen zu orientieren haben:

Es muss erstens einfach zu implementieren sein, da für eine nur über einen kurzen Zeitraum bestehende Interimslösung kein unverhältnismäßiger Aufwand betrieben werden darf.

Der Übergang vom bestehenden System zum Übergangsregime muss zweitens schonend gestaltet werden. Zwar besteht ein gesetzgeberischer Gestaltungsspielraum bei der Ausgestaltung von Übergangsgesetzgebung.²¹⁶ Es gilt jedoch das Vertrauensschutzprinzip.²¹⁷ Auch nach Feststellung der Verfassungswidrigkeit des bisherigen Systems ist kein scharfer Bruch, sondern ein für den einzelnen Steuerpflichtigen schonender Übergang erforderlich. Dies gilt umso mehr bei den der Grundsteuer regelmäßig zugrundeliegenden Dauerzuständen.²¹⁸ Hierbei ist zu beachten, dass insbesondere die von der Entwurfsbegründung propagierte Ausgleichsfunktion der

²¹³ So BR-Drucks. 515/16, S. 41.

²¹⁴ Grundlegend *Seer*, NJW 1996, 285; *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 22 Rz. 285 ff.

²¹⁵ Vgl. etwa BVerfG v. 7.5.2013, 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377 (425); *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 22 Rz. 286.

²¹⁶ *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 393 f. m.w.N.

²¹⁷ Vgl. *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 110 ff., zum Kontinuitätsgebot S. 189 ff.

²¹⁸ *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 400 ff.

Steuermesszahlfestsetzung²¹⁹ nicht geeignet ist, einen solchen schonenden Übergang herzustellen. Denn der grundlegend neue Kostenwertansatz würde auch innerhalb der Länder und möglicherweise sogar innerhalb einzelner Gemeinden zu erheblichen Belastungsverschiebungen führen, die die ländereinheitliche Steuermesszahl nicht kompensieren kann. Da Berechnungen zum Verhältnis der Einheitswerte zu den Kostenwerten nicht vorliegen, insbesondere nicht differenziert nach Nutzungsart, Lage etc., werden sich erhebliche Mehrbelastungen für einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen nicht vermeiden lassen. Zu denken wäre an eine Begrenzung des gemeindlichen Hebesatzrechts durch den Bundesgesetzgeber zur Vermeidung von Härtefällen. Jedoch steht zum einen die Vereinbarkeit einer solchen Grenze mit der kommunalen Satzungsautonomie in Frage²²⁰, zum anderen wäre das Problem nicht vollständig gelöst, da intrakommunale Verschiebungen auch durch angepasste Hebesätze nicht ausgeglichen würden.

Schließlich muss die Rechtsentwicklung verlässlich sein. Deshalb muss bereits bei Einführung des Übergangsregimes das Zielsystem beschlossen sein. Die Immobilienwirtschaft ist von langfristig angelegten Dispositionen geprägt, die auch in steuerlicher Hinsicht planungssicher sein müssen. Daher muss der Steuerpflichtige insbesondere sicher wissen, auf welches Besteuerungsregime er sich langfristig einzustellen hat und dass das Provisorium nicht zur Dauerlösung wird.

3. Flächenmodell als relativ einfaches Übergangsmodell

Diesen Anforderungen an ein Übergangsmodell würde – in Anlehnung an das sogenannte Süd-Modell²²¹ – ein reines Flächenmodell gerecht, in dem die Bewertung nur von Grundstücks- und Gebäudefläche sowie der Nutzungsart abhängt. Ergänzend kann eine Grobunterscheidung nach dem Gebäudestandard vorgenommen werden. Ein solches System ist einfach zu implementieren, da die zugrundezulegenden Flächen für das Zielsystem Ertragswertverfahren – und für die Mehrheit der übrigen diskutierten Verfahren – ohnehin ermittelt werden und die Ermittlung keine erheblichen Schwierigkeiten bereitet. Da die Besteuerungsgrundlagen leicht zu ermitteln

²¹⁹ BR-Drucks. 515/16, S. 41 f.

²²⁰ C.III.2.b.

²²¹ S.o. unter B; vgl. auch *Söder*, ifo Schnelldienst 18/2016, 3 (4).

und wenig streitanfällig²²² sind, könnte für die laufende Besteuerung zudem ein verwaltungsökonomisches Selbstveranlagungsmodell eingesetzt werden. Stellschrauben, die einen schonenden Übergang ermöglichen, sind dabei zum einen die Äquivalenzzahlen, die abhängig von der Nutzungsart angewandt werden²²³, zum anderen mögliche Abschläge auf die Bodenwerte²²⁴.

Das Kostenwertmodell ist demgegenüber auch als Übergangsmodell ungeeignet. Es ist im Hinblick auf das unklare Bewertungsziel²²⁵ auch für einen Übergangszeitraum schwerer zu rechtfertigen als ein reines Flächenmodell. Zudem ist es wegen der langen Implementierungsphase²²⁶ und der aufwändigen und streitanfälligen Zuordnung der bebauten Grundstücke zu den einzelnen Gebäudeklassen²²⁷ als Übergangsmodell ineffektiv.

VI. Zusammenfassung

Die Untersuchung hat gezeigt, dass der Kostenwert kein klares Bewertungsziel verfolgt, da er weder auf den tatsächlich getätigten Aufwand, noch auf den gemeinen Wert abzielt. Die Grundsteuer nähme durch die Reform Züge einer Vermögenssubstanz- und Aufwandsteuer an. Die Reform wird sich am Leistungsfähigkeitsprinzip messen lassen müssen und birgt – trotz der auf eine Willkürkontrolle abgesenkten Kontrolldichte – erhebliche verfassungsrechtliche Risiken. Denn der Kostenwert ist als Bewertungsziel willkürlich. Er ist schon dem Grunde nach ungeeignet, eine Besteuerung nach der durch das Grundstück vermittelten Leistungsfähigkeit zu ermöglichen. Hierzu wäre eine Bewertung mit dem gemeinen Wert erforderlich. Auch in sich weist der Kostenwert gleichheitswidrige Inkonsistenzen auf. Eine Rechtfertigung durch die Notwendigkeit der Vereinfachung und die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers scheidet aus, da der Kostenwert weder formell noch materiell das Ergebnis eines sachgerechten Typisierungsvorganges ist.

²²² *Söder*, ifo Schnelldienst 18/2016, 3 (4).

²²³ S.o. unter B.

²²⁴ Vgl. *Beck*, DStR 2016, 2689 (2693).

²²⁵ C.I.1 und C.II.1.c.

²²⁶ C.V.1.

²²⁷ C.II.1.c.

Auch eine äquivalenztheoretische Betrachtung vermag die Verfassungswidrigkeit nicht zu beheben. Das Äquivalenzprinzip ist bereits ungeeignet, konkrete Besteuerungsmaßstäbe aufzustellen. Jedenfalls weichen diese im Ergebnis nicht von denen des Leistungsfähigkeitsprinzips ab. Der Kostenansatz ist zudem auch ungeeignet, gemeindliche Leistungen oder vom Steuerpflichtigen gezogene Nutzen im Sinne des Äquivalenzprinzips abzubilden.

Die Verfassungswidrigkeit wird durch die stetig steigenden Hebesätze verschärft. Dies gilt zunächst im Hinblick auf den Gleichheitssatz. Durch die absolute Belastung tritt eine Verletzung des Art. 14 Abs. 1 GG hinzu, da der Gesetzgeber eine Substanzbesteuerung zulässt.

Als Alternative bietet sich langfristig eine ertragswertbasierte Wertermittlung an. Im Hinblick auf die drohende Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung durch das Bundesverfassungsgericht wird eine Übergangslösung erforderlich sein. Der Kostenwertansatz ist hierfür nicht geeignet, vielmehr empfiehlt sich insoweit eine einfache und weniger streitanfällige Bewertung nach einem reinen Flächenmodell.

Köln, den 29. Juni 2017



Prof. Dr. Johanna Hey