

Betriebs Berater

17 | 2018

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... **Digitalisierung ... GrSt ... Insolvenz ...** Recht ... Wirtschaft ... 23.4.2018 | 73. Jg. Seiten 897–960

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Martin Schmidt

Von „Zuverlässigkeit“ zur „getreuen Darstellung“ in der Rechnungslegung –
Words, Words, mere Words?

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Friedrich Graf von Westphalen, RA

Digitale Charta – Erweiterung der europäischen Grundrechte für das digitale Zeitalter | 899

Magdalena Sophia Paul, RAin

Der besondere Vertreter und die Gelatine | 908

STEUERRECHT

Prof. Dr. habil. Michael Broer und **Prof. Dr. Lorenz J. Jarass**

Verfassungsfeste Erhebung der Grundsteuer mittels Grundsteuererklärung | 919

Dr. Barbara Fleckenstein-Weiland, LL.M., RAin/FAinStR/StBin, und **Friderike Stiehr, RAin**

BB-Rechtsprechungsreport Umsatzsteuer 2017 | 924

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Norbert Lüdenbach, WP/StB, und **Dr. Jens Freiberg, WP**

Konzernabschluss bei unterjähriger Entstehung des Konzerns gemäß dem neuen IDW RS HFA 44 –
eine kritische Würdigung | 939

ARBEITSRECHT

Dr. Simone Wernicke, RAin, und **Steffen Schneider, RA**

Neue arbeitsrechtliche Herausforderungen bei konzernangehörigen Unternehmen in der Insolvenz –
von der Entkonzernierung zur Rekonzernierung? | 948

Prof. Dr. habil. Michael Broer und Prof. Dr. Lorenz J. Jarass

Verfassungsfeste Erhebung der Grundsteuer mittels Grundsteuererklärung

Das BVerfG hat am 10.4.2018 die derzeitige Erhebung der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt und eine Frist zur Neuregelung bis 31.12.2019 gesetzt. Sobald der Gesetzgeber diese Neuregelung erlassen hat, sollen die beanstandeten Bewertungsregeln noch für weitere fünf Jahre fortgelten, aber nicht länger als bis zum 31.12.2024. Da der 2016 vorgelegte Gesetzentwurf des Bundesrates für eine verfassungsfeste Erhebung der Grundsteuer nach Regierungsangaben 6–10 Jahre Vorlauf benötigt hätte, besteht allerdings das große Risiko, dass ein entsprechender neuer Entwurf nicht rechtzeitig umgesetzt werden kann. Es gibt jedoch eine naheliegende Alternative, die ausreichend schnell umgesetzt werden könnte, nämlich eine Grundsteuererklärung durch Selbstklärung des jeweiligen Grundsteuerpflichtigen, die u.a. Angaben zu Grundstücksgröße und Bodenrichtwert sowie zu Nutzfläche und Baujahr des Gebäudes enthält. Auf der Basis der vom Grundsteuerpflichtigen gemachten Angaben könnte sehr verwaltungsarm ein Grundsteuerbescheid erstellt werden, im Regelfall halbautomatisch wie derzeit schon bei der Einkommensteuererklärung üblich.

I. Reform der Grundsteuer dringlich

1. Stellung der Grundsteuer im deutschen Steuersystem und ihre Erhebung

Bei der Grundsteuer handelt es sich um eine kommunale Steuer, die in zwei Ausformungen existiert. Die Grundsteuer A (Aufkommen 2016: 0,39 Mrd. Euro) ist eine Steuer auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grund und Boden sowie die damit verbundenen Erträge. Die Grundsteuer B (Aufkommen 2016: 13,3 Mrd. Euro) besteuert das nicht der Grundsteuer A unterliegende Immobilienvermögen, neben Grund und Boden auch die darauf befindlichen Gebäude.¹ Die Bemessungsgrundlage ist bundeseinheitlich geregelt und orientiert sich bei der hier näher betrachteten Grundsteuer B an den sogenannten Einheitswerten. Mit einem Gesamtaufkommen von 13,7 Mrd. Euro liegt der Anteil der Grundsteuer (A + B) an den gesamten Steuereinnahmen der öffentlichen Gebietskörperschaften in Deutschland bei 1,9%. Dieser verhältnismäßig geringe Wert täuscht aber über die Wichtigkeit dieser Steuer für die kommunale Ebene hinweg. Neben der Gewerbesteuer ist die Grundsteuer die einzige gewichtige Steuer der kommunalen Ebene, bei der die Kommunen den Steuersatz über den Hebesatz selbst beeinflussen und somit aktive Steuerpolitik betreiben können. Ihr Anteil an den kommunalen Steuereinnahmen liegt bei durchschnittlich 14,0%.²

Es sind die Städte und Gemeinden, denen die Grundsteuer für die in ihrer Kommune gelegenen Grundstücke zufließt,³ und es ist für sie neben der Gewerbesteuer die wichtigste eigenständige Finanzquelle zur Bereitstellung von öffentlicher Infrastruktur.

Alle Immobilien werden bewertet, indem für jedes Grundstück sogenannte Einheitswerte festgestellt werden.⁴ Diese Einheitswerte werden

mit einer Steuermesszahl multipliziert, deren Höhe u. a. vom Gebäudetyp abhängt. Die Steuermesszahl beträgt in den alten Bundesländern grundsätzlich 0,35%,⁵ für Ein- und Zweifamilienhäuser aber nur rund 0,31 %, für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft hingegen 0,6%. Auf den sich so ergebenden Wert wird der von der jeweiligen Gemeinde gemeindeindividuell festgelegte Hebesatz angewendet.⁶ Der durchschnittliche Hebesatz der Grundsteuer B hat sich von 2010 bis 2016 von 410% auf 464% erhöht. Das Aufkommen steigt seit Jahren an, u. a. wegen der zunehmenden Bebauung (Anwachsen der Steuerbemessungsgrundlage) und der Erhöhungen der Hebesätze.

Im Gegensatz zur Erbschaftsteuer und einem kommunalen Einkommensteuerzuschlag, die durch Wohnsitzverlagerung umgangen werden können,⁷ sind Immobilien strikt ortsgebunden. Bereits heute ist deshalb eine stark unterschiedliche Besteuerung in verschiedenen Kommunen möglich; die Hebesätze für die Grundsteuer variieren zwischen⁸

- unter 200% in wenigen ländlichen Gemeinden,
- typischerweise 300% bis 400% in den meisten Gemeinden,
- 810% in Berlin (maximaler Hebesatz in einer Großstadt),
- 1.800% in Enzklosterle (maximaler Hebesatz in Deutschland).

2. Mangelhafter Bewertungsansatz bei der Grundsteuer

Für alle Immobilien müssen Einheitswerte festgestellt werden⁹, die alle Immobilien gleichmäßig bewerten. Die Einheitswerte müssten laut eindeutiger gesetzlicher Vorgabe eigentlich regelmäßig aktualisiert werden:

„Die Einheitswerte werden in Zeitabständen von je 6 Jahren allgemein festgestellt (Hauptfeststellung).“¹⁰

1970 wurde allerdings in einer weitgehend unbeachteten Gesetzesänderung festgelegt:

1 Bundesministerium der Finanzen: Ergebnis der 152. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 7. bis 9.11.2017 in Braunschweig.

2 Die Grundsteuer ist aufgrund ihrer geringen Konjunkturreaktivität und einer vergleichsweise geringen Streuung der Pro-Kopf-Aufkommenswerte sehr gut als Kommunalsteuer geeignet, siehe Broer, Grundsteuer – Gemeindesteuer und „Reichensteuer“, Vierteljahresshefte zur Wirtschaftsforschung, 82. Jg., 2013, S. 191 ff. Einen Überblick zu den Grundsteuern in der EU geben Claus/Nehls/Scheffler, Grundsteuern in der Europäischen Union, Schrift 509, Institut Finanzen und Wirtschaft – Ifst, 04/2016.

3 Art. 106 Abs. 6 GG.

4 § 19 BewG. Zur Erhebung der Grundsteuer siehe Jarass/Obermair, Angemessene Unternehmensbesteuerung, 2. Aufl. 2017, Kap. 9.3.1.

5 § 15 GrStG.

6 Jarass/Obermair, Angemessene Unternehmensbesteuerung, 2. Aufl. 2017, Kap. 9.3.1.

7 Jarass/Obermair, Reform der Gewerbesteuer, 01/2003, Kap. 4.4 und 4.5.

8 Statistisches Bundesamt, Finanzen und Steuern. Realsteuervergleich. Fachserie 14 Reihe 10.1, 2016. Grundsteuer in Deutschland. Caberlab Finanzsoftware, 2017. Zu einer sehr schönen grafischen Übersicht zu den Hebesätzen der Grund- und Gewerbesteuer in Deutschland siehe Hebesatz, Wikipedia, 2017.

9 § 19 BewG.

10 § 21 Abs. 1 BewG. Ändert sich der Einheitswert zwischendurch um mehr als ein Zehntel, so muss laut § 22 Abs. 1 BewG der Einheitswert fortgeschrieben werden.

„Der Zeitpunkt der auf die Hauptfeststellung 1964 folgenden nächsten Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes wird abweichend von § 21 Abs. 1 Nr. 1 des Bewertungsgesetzes durch besonderes Gesetz bestimmt.“¹¹

Ein derartiges „besonderes Gesetz“ wurde allerdings nie erlassen.

Im klaren Widerspruch zur grundsätzlich geltenden Rechtslage hat also der Gesetzgeber¹² geltendes Recht außer Kraft gesetzt und eine Aktualisierung der Einheitswerte seit 1964 verhindert: Die letzte Hauptfeststellung fand zum 1.1.1964 statt, die damals festgestellten Einheitswerte wurden erstmals mit Wirkung ab 1.1.1974 angewendet¹³ und bis heute nicht aktualisiert. In den neuen Bundesländern werden seit 1990 die Einheitswerte vom 1.1.1935 mit gewissen Zuschlägen verwendet.¹⁴

Die Grundsteuer wird also auf gänzlich veraltete Einheitswerte bezogen. Seit nunmehr fast 50 Jahren hat sich offensichtlich keine der jeweiligen Bundesregierungen veranlasst gesehen, Gesetze auf den Weg zu bringen, die eine gesetzeskonforme Erhebung der Grundsteuer auf der Basis aktueller Werte ermöglichen. Problematisch bei den Einheitswerten ist nicht nur, dass die Niveauänderungen nur begrenzt durch die genannten Zuschläge abgebildet werden können, sondern vor allem, dass sich die Wertentwicklung in den verschiedenen Regionen des Landes, teilweise sogar innerhalb einer Stadt, völlig unterschiedlich entwickelt hat. Besonders augenfällig ist dies in Berlin, wo z. B. im Bezirk Mitte Grundstücke mit den Einheitswerten des Jahres 1935 und in einer angrenzenden Straße solche mit denen des Jahres 1964 zu finden sind. Es stellt sich somit die Frage, ob angesichts der enormen Divergenzen bei der Wertentwicklung, die sich in den Einheitswerten auch mit pauschalen Zuschlägen nicht abbilden lassen, noch von einer verfassungsgemäßen Erhebung dieser wichtigen kommunalen Steuer die Rede sein kann.

Das BVerfG hat bereits 1995 in seiner Entscheidung zur Vermögenssteuer die ungleiche Bewertung von Immobilien einerseits und von Barvermögen, Wertpapieren etc. andererseits für verfassungswidrig erklärt.¹⁵ Die Bewertungsverfahren bei der Grundsteuer widersprechen eklatant den vom BVerfG 2006 aufgestellten Grundprinzipien für die Erbschaftsteuer. Die ungleichmäßige Bewertung von Immobilien sei ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, da die der Besteuerung zugrunde liegenden Einheitswerte vielfach stark und in ganz unterschiedlicher Weise von den aktuellen Verkehrswerten abweichen.¹⁶

„Der Gesetzgeber habe damit den aus dem Gleichheitssatz folgenden verfassungsrechtlichen Auftrag verfehlt, die Vermögensgegenstände mit Gegenwartswerten zu erfassen oder vergangenheitsbezogene Werte entwicklungsbegleitend fortzuschreiben, um eine in der Relation der Vermögenswerte realitätsgerechte Bewertung sicherzustellen.“¹⁷

Die Erbschaftsteuer wurde mittlerweile entsprechend reformiert. Die Grundsteuer hingegen wird weiterhin auf der Basis von gänzlich veralteten Einheitswerten erhoben, die weder absolut noch relativ zueinander die Verkehrswerte widerspiegeln.

Das weitere Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für die Grundsteuer entspricht nach einer Entscheidung des BFH vom 30.6.2010 nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen, jedenfalls für Stichtage nach dem 1.1.2007.¹⁸ Der BFH hat erhebliche Zweifel, ob die sehr ungleichmäßigen Bewertungen mit dem verfassungsrechtlich gebotenen Gleichbehandlungsgrundsatz noch in Übereinstimmung stehen:

„Das jahrzehntelange Unterlassen einer erneuten Grundstücksbewertung führt darüber hinaus zwangsläufig zu verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbaren De-

fiziten beim Gesetzesvollzug. Ohne eine in regelmäßigen Abständen erfolgende Neubewertung sämtlicher der Einheitsbewertung unterliegender Objekte ist nicht sichergestellt, dass Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die Wertänderungen bewirken und zu Fortschreibungen nach § 22 BewG führen müssten, im Sinne des erforderlichen gleichmäßigen Gesetzesvollzugs durchgehend erfasst werden.“¹⁹

Der BFH hat deshalb das BVerfG gebeten zu prüfen, ob die Grundsteuer mit dem verfassungsrechtlich gebotenen Gleichbehandlungsgrundsatz noch in Übereinstimmung steht.²⁰ Eine Entscheidung des BVerfG stand bisher noch aus.

Die Finanzämter wurden angewiesen, alle eingegangenen Anträge und Einsprüche bis zur Entscheidung des BVerfG ruhen zu lassen. Neue Einheitswert- und Grundsteuermessbescheide ergehen seit April 2012 nur noch vorläufig.²¹

II. Vorschläge zur Reform der Grundsteuer

1. Vorschläge der Bundesländer zur Reform der Grundsteuer

Ab 2010/2011, also erst rund fünf Jahre nach den grundsätzlichen Einwänden des BVerfG gegen die ungleiche Bewertung von Vermögensgegenständen trotz gleichen Verkehrswerts, wurden im Rahmen einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe²² für die dringend erforderliche Neubewertung der Immobilien drei verschiedene Vorschläge erarbeitet:

- **Verkehrswert:** Automationsgestützte Bewertung möglichst nah am Verkehrswert des Grundstücks und der aufstehenden Gebäude. Als Datenbasis dient dabei das in den Finanzämtern sowie in den Katasterverwaltungen und Gutachterausschüssen der Länder vorhandene Datenmaterial.²³
- **Pauschalwert:** Pauschale Bewertung nur auf Basis von Grundstücks- und Gebäudeflächen ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Grundstücks- und Gebäudewerte. Weder der individuelle Grundstückswert noch der individuelle Gebäudewert hat bei diesem Vorschlag für die Besteuerung irgendeine Bedeutung.²⁴
- **Mischwert:** Wertorientierte Bodenkomponente auf der Basis von Bodenrichtwerten plus eine rein gebäudeflächenabhängige Komponente. Bei diesem Kompromissvorschlag des Landes Thüringen

11 Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewGÄndG 1965. BT-Drs. VI/914.

12 Ähnlich wie bei der Vermögensteuer.

13 § 121a BewG, Erhöhung auf 140 % gilt nicht für Grundsteuer.

14 § 133 BewG, § 42 GrStG.

15 Verfassungswidrige Besteuerung des einheitsbewerteten Vermögens, BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BB 1995, 2.

16 Erbschaftsteuerrecht in seiner derzeitigen Ausgestaltung verfassungswidrig, BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02 (PM Nr. 11/2007 vom 31.1.2007).

17 BFH, 30.6.2010 – II R 60/08, BB 2010, 2478 m. BB-Komm. Köhler/Wagner, Rn. 23.

18 BFH, 30.6.2010 – II R 12/09, Rn. 12, 13.

19 BFH, 30.6.2010 – II R 60/08, BB 2010, 2478 m. BB-Komm. Köhler/Wagner, Rn. 28.

20 BVerfG-Az.: 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14 und 1 BvL 1/15 (vgl. auch die Verfassungsbeschwerden BVerfG-Az.: 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12).

21 Vorläufige Einheitswertfeststellungen und vorläufige Festsetzungen des Grundsteuermessbetrags. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.4.2012 – S 0338, BStBl I 2012, 490.

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

23 Vorschlag der Nordländer Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein: Reform der Grundsteuer überfällig. Bericht der Arbeitsgruppe Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten, Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein, undatiert (ca. 2/2010).

24 Vorschlag der Südländer Baden-Württemberg, Bayern und Hessen: Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip. Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, 8/2010.

geht also der individuelle Grundstückswert (ähnlich wie im Verkehrswert-Modell) und ein pauschalierter Gebäudewert (ähnlich wie im Pauschalwert-Modell) in die Bewertung ein.

Die Länder-Finanzministerkonferenz wollte eigentlich bis Ende 2011 eine Verprobung der unterschiedlichen Vorschläge erarbeiten. Die zwingend erforderliche Mitarbeit des Statistischen Bundesamts wurde allerdings erst Ende 2012 gesetzlich ermöglicht.²⁵

Die weit überwiegende Ländermehrheit beabsichtigt eine Reform der Grundsteuer auf der Grundlage eines Bundesgesetzes. Zu diesem Zweck wurde vom Bundesrat gegen die Stimmen von Bayern und Hamburg im Herbst 2016 ein Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes und des Grundgesetzes (als erste Stufe der Grundsteuerreform) beschlossen.²⁶ Im Bereich des Grundvermögens sollte ein grundlegend neues Bewertungsverfahren geschaffen und die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer in Anlehnung an das vorher erläuterte Mischwertmodell neu geregelt werden. Dabei sollte der Bodenwert laut Bodenrichtwert und der Gebäudewert auf Basis pauschaler Baukosten (Gebäudepauschalherstellungswert) ermittelt werden. Hinsichtlich der Neubewertung war ein schrittweises Vorgehen angedacht:

- Rund 35 Mio. Grundstücke sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe sollen erstmals auf den 1.1.2022 bewertet werden, unbebaute Grundstücke anhand von Bodenrichtwerten, bebaute Grundstücke zusätzlich anhand des Gebäudewerts unter Berücksichtigung von Art und Baujahr.
- Die reformierte Grundsteuer soll voraussichtlich ab 2027 zur Anwendung kommen.
- Den Ländern soll die Kompetenz zur Bestimmung eigener Steuermesszahlen für Bodenwert und Gebäudewert eingeräumt werden.²⁷

Die Grundsteuerreform sollte gemäß diesen Vorschlägen insgesamt aufkommensneutral sein, über das endgültige Aufkommen entscheiden aber letztlich die hebesatzberechtigten Kommunen durch die Bestimmung der gemeindeindividuellen Hebesätze.

Der dem Bundestag seit Dezember 2016 vorliegende Gesetzentwurf wurde jedoch nicht abschließend im Bundestag behandelt, da sich die Regierungskoalition nicht auf einen abgestimmten Gesetzentwurf einigen konnte; er unterlag mit dem Ende der 18. Legislaturperiode somit der Diskontinuität. Für ein Wiederaufleben des Vorschlags wäre ein erneuter Beschluss im Bundesrat erforderlich. Dies könnte schwierig werden, falls tatsächlich Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen von diesem Beschluss abrücken sollten.²⁸ Die Konfusion im politischen Raum könnte kaum größer sein.

2. Reformen werden systematisch hinausgezögert

Die der Grundsteuer zugrunde liegende Bewertung basiert, wie erläutert, auf Einheitswerten, die für die alten Bundesländer aus dem Jahr 1964, für die neuen Bundesländer sogar noch aus dem Jahr 1935 stammen. Der BFH hat bereits 2015 dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die Vorschriften über die Einheitsbewertung spätestens ab dem Bewertungsstichtag 1.1.2009 verfassungswidrig sind.

Bundesregierung und Bundesfinanzministerium sehen – mit einiger Berechtigung – bei der Grundsteuerreform Länder und Gemeinden in der Pflicht. Aber die Länder können sich nicht einigen, die Gemeinden befürchten massive Auseinandersetzungen vor Ort:

- Die Länderpolitiker befürchten, durch eine Reform der Grundsteuer Wähler zu verlieren. Die betroffenen Wähler reagieren nämlich auf Steueränderungen asymmetrisch:²⁹ Villenbesitzer und die

ebenfalls betroffenen Besitzer von kleinen Einfamilienhäusern auf großen Baugrundstücken in guten Lagen, die gegenüber dem jetzigen Zustand zumeist deutlich mehr zahlen müssten, wollen verständlicherweise keine Grundsteuerreform.³⁰ Sie würden im Zweifelsfall der Regierung und den diese unterstützenden Parteien die Schuld an Steuererhöhungen geben und ggf. ihr Wahlverhalten ändern. Mieter, die in heute wenig attraktiv gewordenen Wohngegenden in Geschosswohnungen leben, aber bisher über ihre Mietnebenkosten zu hohe Grundsteuern zahlen, würden aufgrund des geringen Bodenwerts in ihrer Wohngegend durch eine an den Verkehrswerten orientierte Grundsteuerreform etwas entlastet, vermutlich aber nicht unbedingt deshalb ihr Wahlverhalten verändern.

- Die Gemeinden sind an einer aufkommensneutralen Grundsteuerreform, die unterm Strich kein Mehraufkommen für die einzelne Gemeinde erbringt, nicht interessiert, da sie dann – wohl zu Recht – erhebliche Verwerfungen bei der Steuerbelastung der Bürger in der Gemeinde gegenüber dem jetzigen Zustand erwarten, ohne mehr Geld in der Kasse zu haben. Ausbaden müssten die daraus resultierenden Auseinandersetzungen dann die Lokalpolitiker vor Ort.

Deshalb wurden die Reformen systematisch hinausgezögert und es wurde abgewartet, ob und wann die Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt wird. Wie bei den Erbschaftsteuerreformen 2009 und 2016 werden die Regierungen und Parlamente im Bund und in den Ländern erst nach einem abschließenden Urteil des BVerfG die Grundsteuer reformieren. Diejenigen, die sich dann über Mehrbelastungen beklagen – dies dürften insbesondere die Immobilienbesitzer in guten Lagen und mit großen Grundstücken sein – können dann auf das BVerfG und dessen Urteil verwiesen werden.

III. Derzeitige Erhebung der Grundsteuer ist verfassungswidrig

1. Grundsteuer Verhandlung beim BVerfG am 16.1.2018

Am 16.1.2018 fand vor dem BVerfG die mündliche Verhandlung über die Einheitswerte als Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer statt (drei Richtervorlagen des BFH und zwei Verfassungsbeschwerden gegen Einheitswertbescheide und Grundsteuermessbescheide)³¹.

25 Durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BeitrRLUmsG) vom 7.12.2011.

26 Zum Folgenden siehe: Deutscher Bundesrat, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes. BR-Drs. 515/16 (Beschluss) vom 4.11.2016; Deutscher Bundestag, Gesetzentwurf des Bundesrates zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 105), BT-Drs. 18/10751 vom 21.12.2016. Das Verkehrswertverfahren kann nur durch komplizierte Berechnungen des Verkehrswerts umgesetzt werden und wurde deshalb von keinem Bundesland mehr nachhaltig verfolgt.

27 Damit könnte von einzelnen Bundesländern eine reine Bodenwertsteuer umgesetzt werden, indem der Anteil der aufstehenden Gebäude mit Null festgelegt wird. Zur reinen Bodenwertsteuer siehe Grundsteuer: Zeitgemäß! Ein bundesweiter Aufruf zur Grundsteuerreform, 2018 sowie Henger/Schaefer, Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle, IW policy paper, 32/2015.

28 Rückschritt bei Grundsteuerreform. Niedersachsen und NRW wollen neu verhandeln, abrufbar unter <https://www.wiwo.de/politik/deutschland/rueckschritt-bei-grundsteuerreform-niedersachsen-und-nrw-wollen-neu-verhandeln/20899118.html> (Abruf: 22.3.2018).

29 Tversky/Kahneman, Loss Aversion in Riskless Choice: A Reference-Dependent Model, The Quarterly Journal of Economics 106 (4) 1991, 1039–1061.

30 Linnert, Bremer Senatorin für Finanzen erläutert hierzu: „Stichproben in Bremen haben ergeben, dass in Villenvierteln dreimal weniger Grundsteuer pro Quadratmeter gezahlt wird als in unseren Großwohnanlagen. ... Die jetzige Grundsteuer ist vor allem deshalb ungerecht, weil sie Mieterinnen und Mieter überproportional belastet im Vergleich zu denjenigen, die in den begütereeren, bessergestellten Stadtvierteln leben.“ Stenografischer Bericht der 950. Sitzung des Bundesrats, 4.11.2016, S. 442.

31 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15. Prof. Jarass nahm persönlich an der Verhandlung teil.

Das BVerfG erläuterte zur Problematik der Einheitswerte im Zusammenhang mit der mündlichen Verhandlung im Januar 2018:

„Einheitswerte für Grundbesitz werden nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes noch heute auf der Grundlage der Wertverhältnisse zum 1.1.1964 ermittelt und bilden die Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer. Der Bundesfinanzhof hält in seinen Anträgen auf konkrete Normenkontrolle die Einheitsbewertung des Grundvermögens wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ab dem Bewertungsstichtag 1.1.2008 für verfassungswidrig. Aufgrund der Systematik der Bewertungsvorschriften komme es bei der Feststellung der Einheitswerte zu gleichheitswidrigen Wertverzerrungen. Hauptursache hierfür sei, dass aufgrund der Rückanknüpfung der Wertverhältnisse die seit 1964 eingetretenen tiefgreifenden Veränderungen im Gebäudebestand sowie auf dem Immobilienmarkt nicht in die Bewertung mit einbezogen würden. Die Entwicklung des Bauwesens nach Bauart, Bauweise, Konstruktion und Objektgröße bleibe ebenso unberücksichtigt wie die wesentlichen Ausstattungsmerkmale einer Vielzahl von Gebäuden und Wohnungen. Gleiches gelte für städtebauliche Entwicklungen und Veränderungen am Wohnungsmarkt sowie für nach dem 1.1.1964 eingeführte Maßnahmen zur Wohnraumförderung. Eine Wertminderung wegen Alters für Gebäude unterschiedlichen Baujahrs sei durch die Festschreibung der Wertverhältnisse ebenfalls ausgeschlossen. Die weitreichenden Wertverzerrungen würden schließlich durch Defizite im Gesetzesvollzug noch deutlich verstärkt.“³²

Der damalige Hamburger Finanzsenator *Dr. Tschentscher* hatte bei der Grundsteuererklärung am 16.1.2018 beim BVerfG zur Verteidigung der geltenden Grundsteuererhebung erläutert, dass in Hamburg eine zukünftige Bewertung zu Verkehrswerten die Grundsteuer in einigen Fällen verdoppeln, in anderen Fällen aber sogar auf das 47-Fache erhöhen würde.³³ Im Umkehrschluss heißt das: Derzeit wird der Verkehrswert dieser Immobilien um den Faktor 23,5 (= 47/2) unterschiedlich mit Grundsteuer belastet.³⁴ Im Laufe der Verhandlung wurde sehr deutlich, dass eine derartige Ungleichbehandlung vom BVerfG auf keinen Fall geduldet werden würde.

2. Regierungsvorschlag benötigt 6 bis 10 Jahre Vorlauf

Während der Verhandlung haben das Bundesfinanzministerium und verschiedene Länderfinanzministerien darauf hingewiesen, dass eine an den Verkehrswerten orientierte Erhebung der Grundsteuer, z. B. entsprechend dem Gesetzentwurf des Bundesrates vom 21.12.2016 („Misch-Modell“), einen enormen Verwaltungsaufwand bei den Finanzverwaltungen verursachen und in jedem Fall mindestens 6, wahrscheinlich eher 10 Jahre Vorlauf benötigen würde. Für eine Neubewertung in Anlehnung an die Verkehrswerte seien folgende Maßnahmen erforderlich:

- a) Aufbau eines bundesweit einheitlichen Programms zur Grundstücksbewertung. Dieses ist in Vorbereitung.
- b) Anpassung dieses Programms an die jeweils bundeslandspezifische IT. Dies wird nach den Erfahrungen mit anderen Anpassungen im Steuerbereich sehr zeitaufwändig sein.
- c) Aufbau von einheitlich strukturierten Datenbanken zur grundstücksgenaue Grundstücksbewertung. Diese befinden sich derzeit in Entwicklung.³⁵
- d) Grundstücksgenaue Verknüpfung der vorhandenen bundeslandspezifisch strukturierten Kataster-Datenbanken und der teilweise gemeindespezifisch strukturierten Grundsteuer-Datenbanken mit der unter (c) noch zu erstellenden Datenbank unter Nutzung der in (a) und (b) noch zu erstellenden Programme.

Nach Angaben der Regierungsvertreter benötigt die Umsetzung dieser geplanten Maßnahmen einen Vorlauf von 6 bis 10 Jahren. Frühestens dann könnten neue verkehrswertnahe und damit gesichert verfassungskonforme Grundsteuerbescheide durch die jeweilige Gemeinde erstellt werden. Im Hinblick auf eine drohende neue Hauptfeststellung für über 35 Mio. Grundstückseinheiten warnte der Vorsitzende der Deutschen Steuergewerkschaft *Eigentlicher* vor einem Chaos in den Bewertungsstellen, weil diese personell für eine solche Aktion nicht gerüstet seien.³⁶

Entsprechend verlangten die Regierungsvertreter vom BVerfG in jedem Fall eine Übergangsfrist von bis zu zehn Jahren. Dies wurde vom Senatsvorsitzenden *F. Kirchhof* mit „Da verlangen Sie aber sehr viel von uns“ kommentiert. Im anschließend erläuterten Urteil wird entsprechend eine Frist zur Neuregelung nur bis zum 31.12.2019 eingeräumt. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die verfassungswidrigen Regeln weiter angewandt werden. Danach gilt eine weitere Frist zur Umsetzung (s. u. III. 3.)

3. BVerfG-Urteil zur Grundsteuer vom 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u. a.

Am 10.4.2018 verkündete das BVerfG sein Urteil.³⁷ Es entschied, dass die Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer in den alten Bundesländern³⁸ verfassungswidrig ist:

„Art. 3 Abs. 1 GG lässt dem Gesetzgeber bei der Ausgestaltung von Bewertungsvorschriften für die steuerliche Bemessungsgrundlage einen weiten Spielraum, verlangt aber ein in der Relation realitätsgerechtes Bewertungssystem (1). Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen (2), für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt (3). Ob im Bewertungsrecht für die Einheitsbewertung daneben auch ein Vollzugsdefizit angelegt ist, bedarf keiner Entscheidung (4). Die Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG besteht jedenfalls seit Beginn des Jahres 2002 (5).“³⁹

Eine ausreichende Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung ergebe sich weder allgemein aus dem Ziel der Vermeidung allzu großen Verwaltungsaufwands noch aus Gründen der Typisierung und Pauschalierung.⁴⁰ Zur Rechtfertigung könne auch weder eine gemessen am Verkehrswert generelle Unterbewertung des Grundvermögens noch die vermeintlich absolut geringe Belastungswirkung der Grundsteuer herangezogen werden. Entgegen der Auffassung der Bundesregierung könnten die Wertverzerrungen auch nicht durch Nachfeststellungen

32 BVerfG, PM Nr. 97/2017 vom 15.11.2017.

33 Falls man das Aufkommen der Grundsteuer konstant halten will, können die Grundsteuer-Messzahlen oder die kommunalen Hebesätze entsprechend gesenkt werden. Aber in jedem Fall müssen zuvor die Bewertungen in Relation zu den Verkehrswerten durchgeführt werden.

34 Nach einer Stichprobe von über 800 Bewertungseinheiten unterschiedlicher Wohngewebstypen in Hamburg würde laut *Tschentscher* das von der überwiegenden Mehrheit der Bundesländer präferierte Misch-Modell zu „5- bis über 40-fach höheren Bewertungsergebnissen“ führen und sei deshalb abzulehnen. Stenografischer Bericht der 950. Sitzung des Bundesrats, 4.11.2016, S. 442.

35 Siehe z. B. Das Informationssystem der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte, Düsseldorf, 2018.

36 Vgl. *Eigentlicher*, Wesentliche Parameter einer Grundsteuerreform, Wirtschaftsdienst, Heft 3, 2018, 159–162.

37 Vgl. BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/121, http://www.bverfg.de/e/ls20180410_1bvl001114.html (Abruf: 13.4.2018).

38 Keine der Vorlagen betraf die Rechtslage in den neuen Bundesländern, so dass über diese nicht entschieden ist.

39 BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u. a., Rn. 92, http://www.bverfg.de/e/ls20180410_1bvl001114.html (Abruf: 13.4.2018).

40 BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u. a., Rn. 127.

oder Wertfortschreibungen und auch nicht durch Anpassungen der Grundsteuerhöhe über die Hebesätze verfassungsrechtlich kompensiert werden.⁴¹

Die Grundsteuer wurde nicht rückwirkend für verfassungswidrig erklärt, das geltende Recht darf noch bis Ende 2019 angewendet werden. Beschließt der Gesetzgeber bis zu diesem Datum jedoch kein verfassungskonformes Gesetz zur Grundsteuererhebung, so darf die Steuer nach den Ausführungen des BVerfG nicht mehr erhoben werden. Für die verwaltungstechnische Umsetzung der neuen gesetzlichen Regelungen hat das BVerfG weitere fünf Jahre ab der Gesetzesverkündung, längstens aber Frist bis zum 31.12. 2024 eingeräumt. Diese ungewöhnliche Anordnung der Fortgeltung nach Verkündung der Neuregelung sei durch die besonderen Sachgesetzlichkeiten der Grundsteuer geboten und von daher ausnahmsweise gerechtfertigt. Zur bundesweiten Neubewertung aller Grundstücke bedürfe es eines außergewöhnlichen Umsetzungsaufwandes.⁴²

Im schlimmsten Fall droht also aus Sicht der Kommunen als Folge des Urteils des BVerfG eine Aussetzung der Grundsteuer und damit ein Einnahmeausfall für die Kommunen von jährlich rund 14 Mrd. Euro, wenn nicht umgehend ein schnell umsetzbares Reformmodell beschlossen wird.

In jedem Fall erscheint eine Beschleunigung des parlamentarischen Prozesses für ein verfassungskonformes neues Bewertungsverfahren erforderlich. Die Kommunen werden ihren Parteifreunden in Bund und Land nun die Notwendigkeit einer schnellen Einigung verdeutlichen und eine neue gesetzliche Grundlage einfordern.

IV. Verfassungsgemäße Erhebung der Grundsteuer mittels Grundsteuererklärung

Wie gezeigt, benötigt der aktuelle Regierungsvorschlag nach eigener Einschätzung der Modellbefürworter zur Umsetzung einer verfassungsfesten Grundsteuer einen Vorlauf von 6 bis 10 Jahren. Es besteht damit das große Risiko, dass selbst bei einer deutlichen Beschleunigung der Arbeiten die vom BVerfG eingeräumte Frist zur Neureglung (und später die nachfolgende Frist zur Umsetzung) nicht eingehalten werden kann.

Es gibt aber eine naheliegende Alternative, nämlich eine Erhebung der neuen Grundsteuer durch eine Grundsteuererklärung der jeweiligen Grundsteuerpflichtigen, ganz ähnlich wie seit Langem z.B. bei der Einkommensteuererklärung üblich. Dieses Modell könnte wie folgt aussehen:

(1) Jede Gemeinde schreibt ihre Grundsteuerpflichtigen an und bittet um elektronische Übersendung der für die Umsetzung des neuen Bewertungsverfahrens erforderlichen Daten.⁴³ All diese Daten kann der Grundsteuerpflichtige in Erfahrung bringen:

- Der Grundsteuerbescheid enthält das Einheitswert-Aktenzeichen. Der Einheitswertbescheid enthält: Flur, Flurnummer, Flurstück, bei unbebauten Grundstücken auch die Grundstücksgröße, bei bebauten Grundstücken Angaben zur Bauausführung und zur Baujahrsklasse (z. B. Nachkriegsbau).
- Das amtliche Grundstückskataster enthält für die jeweilige Flur, Flurnummer, Flurstück die Grundstücksgröße.
- Der jeweilige Bodenwert kann aus der lokalen Bodenrichtwert-Sammlung entnommen werden.

– Die Baugenehmigung enthält das Baujahr des Hauses, die Bruttowohnfläche sowie die Nutzfläche (kann ggf. auch durch Nachmessungen ermittelt werden).

(2) All diese Daten und ggf. weitere für die Bewertung erforderlichen Daten trägt der Grundsteuerpflichtige in die elektronische Datei ein (ggf. auch mit Unterstützung eines Steuerberaters). Aus Sicht der Steuerverwaltung naheliegend ist eine Nutzung von ELSTER durch einen neu zu bauenden Reiter „Grundsteuererklärung“.

(3) Auf der Basis der vom Grundsteuerpflichtigen gemachten Angaben könnte mit sehr wenig Verwaltungsaufwand ein Grundsteuerbescheid erstellt werden – im Regelfall halbautomatisch wie derzeit schon bei der Einkommensteuererklärung.⁴⁴

(4) Entscheidender Vorteil: Eine Grundsteuererhebung mittels Grundsteuererklärung kann kurzfristig, z. B. ab 1.1.2021, umgesetzt werden.⁴⁵ Falls es in Einzelfällen anfangs Probleme bei der Umsetzung gibt, könnte weiterhin die alte Grundsteuer erhoben werden, aber dann nur als Vorauszahlung für die später nach dem neuen Verfahren festgesetzte Grundsteuer.

(5) Eine Überprüfung erfolgt stichprobenartig, wie derzeit auch bei der Einkommensteuer.

(6) Falls gewünscht, könnten die zuvor erläuterten Pläne der Regierung zur zukünftigen Grundsteuererhebung weitergeführt werden. Nach Fertigstellung in 6 bis 10 Jahren könnte dann eine automatische Aktualisierung der Grundsteuerwerte erfolgen, und gleichzeitig könnten die kurzfristig umsetzbaren Grundsteuererklärungen der Grundsteuerpflichtigen flächendeckend überprüft und bei entsprechender Feststellung starker Abweichungen die Steuerbescheide korrigiert werden.

Prof. Dr. habil. Michael Broer ist seit 2010 Professor für Volkswirtschaftslehre an Ostfalia Hochschule für angewandte Wissenschaften. Zuvor war er Referent im Bundesministerium der Finanzen in Berlin.



Prof. Dr. Lorenz J. Jarass, M. S. (Engineering, Stanford Univ.), Professor für Wirtschaftswissenschaften an der Hochschule RheinMain (Wiesbaden), Mitglied der Unternehmenssteuerreformkommission. Basierend auf seinen Ideen wurde bei der Unternehmensteuerreform 2008 die Zinsschranke und die beschränkte Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzgebühreneinzahlungen bei der Gewerbesteuer eingeführt.



⁴¹ Vgl. BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u. a., Rn. 139–145.

⁴² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u. a., Rn. 169–173.

⁴³ Wird keine Grundsteuererklärung abgegeben, stellt das die zuständige Gemeinde automatisch fest, da dann für eine bestimmte Grundsteuernummer keine Grundsteuererklärung vorliegt, und mahnt den Grundsteuerpflichtigen.

⁴⁴ Zur Milderung von Belastungssprüngen könnten für eine Übergangszeit Begrenzungen für Grundsteuererhöhungen vorgegeben werden, so dass es einen gleitenden Übergang in die neue Grundsteuer gibt.

⁴⁵ Durch einen Vergleich der neuen und der alten Steuerbemessungsgrundlage können die Gemeinden, wenn gewünscht, den Hebesatz bei der neuen Steuerbemessungsgrundlage so festlegen, dass das gleiche Aufkommen wie nach dem geltenden Recht erzielt wird. Andernfalls besteht die Gefahr, dass die Kommunen, um Mindereinnahmen zu vermeiden, ein Sicherheitspolster einbauen und den Hebesatz zunächst eher zu hoch ansetzen.