

Die Reform der Grundsteuer und das Maß des Grundgesetzes

Vorläufige Ergebnisse eines Gutachtens

im Auftrag des Zentralen Immobilien Ausschusses e. V.

von Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Augsburg, Januar 2019*

I.	Der drängende Auftrag, die Grenzen der Verfassung zu wahren.....	2
II.	Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Reform der Grundsteuer.....	3
1.	Gleichheit und Folgerichtigkeit, enger Belastungsraum (BVerfG)	3
2.	Die Grundsteuerlast ist aus ihrem Belastungsgrund zu entwickeln (BVerfG)	4
3.	Notwendige Unterscheidung von der Vermögen- und Einkommensteuer (BVerfG)	5
4.	Eigenständiger grundsteuerlicher Belastungsgrund (BVerfG, BFH, Bundesrat)	7
5.	Folgerichtige Bemessung als Objekt- und Äquivalenzabgabe	7
III.	Das „wertabhängige Mietmodell“ verletzt das Grundgesetz	9
1.	Bewertung nach vereinbarten und fiktiven Mieten.....	9
2.	Keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes – Verfassungsänderung	9
3.	Gleichheitsverstoß: Anknüpfen an die vereinbarten Mieten.....	12
4.	Steuerliche Unterscheidungsgebote – Grundsteuer und Einkommensteuer	13
5.	Enger Belastungsraum der Grundsteuer	14
6.	Verstoß gegen die Folgerichtigkeit.....	14
7.	Verfassungsverstoß im Vollzug, Verwaltungslasten, Digitalisierung	15
8.	Äquivalenz – keine folgerichtige Bemessung aus dem Belastungsgrund.....	16
IV.	Verfassungsrechtliche Einwände gegen ein Überwälzungsverbot	17
1.	Das berechtigte Anliegen, das Wohnen nicht zu verteuern	17
2.	Die notwendige grundsteuerliche Gesetzgebungskompetenz.....	18
3.	Freie Nutzung des Eigentums – kein Zugriff auf bestehende Mietverhältnisse	18
4.	Weitere grundrechtliche Grenzen	19
5.	Als Äquivalenzabgabe zielt die Grundsteuer auf eine Überwälzung	20
6.	Die Grundsteuer darf nicht zu einer reinen Objektsteuer werden.....	20
7.	Demokratische Ursprungsidee: no taxation without representation	21
V.	Flächenmodell mit einer möglichen Ergänzung – Zusammenfassung. 23	
1.	Verfassungsverstoß: wertabhängiges Mietmodell	23
2.	Überwälzungsverbot: eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung ist nicht ersichtlich.....	24
3.	Reformperspektiven – gemeindepauschaler Regionalwert.....	25

* Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL. M., ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Finanzrecht und Steuerrecht und Direktor des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht an der Universität Augsburg. Die Ausführungen knüpfen in Teilen an ein Gutachten an, das der Verfasser im Auftrag von DIE FAMILIENUNTERNEHMER e.V. erstattet hat (https://www.familienunternehmer.eu/fileadmin/familienunternehmer/positionen/steuerpolitik/dateien/kirchhof_gutachten_grundsteuer_nov_2018.pdf, Abruf: 9.1.2019; siehe für eine im Dezember 2018 aktualisierte Version: DStR 2018, 2661).

I. Der drängende Auftrag, die Grenzen der Verfassung zu wahren

Das Bundesverfassungsgericht hat die geltende grundsteuerliche Bewertung für verfassungswidrig erklärt.¹ Diese Entscheidung hat niemanden überrascht. Bereits im Jahre 1995 stellte das Gericht fest, dass die parallelen Bewertungsregeln der Vermögen- sowie der Erbschaft- und Schenkungsteuer das Grundgesetz verletzen.² Trotz weiterer höchstrichterlicher Kritik³ und einigen Gesetzgebungsvorschlägen⁴ wurde die Grundsteuer bislang nicht in das Maß des Grundgesetzes geführt. Das Grundsteuergesetz gilt gleichwohl bis Ende 2019 fort. Hat der Gesetzgeber bis dahin eine verfassungskonforme Regelung getroffen, kann das Gesetz darüber hinaus angewandt werden, „längstens aber bis zum 31.12.2024.“ Mit dieser Frist sucht das Bundesverfassungsgericht der Verwaltung die notwendige Zeit einzuräumen, um die 35 Mio. grundsteuerlichen Einheiten neu zu bewerten.⁵

Der Gesetzgeber muss bis zum 31. Dezember 2019 eine verfassungskonforme Regelung der Grundsteuer in Kraft setzen. Gelingt eine Neuregelung im Maße des Grundgesetzes nicht, sind die Folgen dramatisch. Die Gemeinden sind auf die jährlich rund 14 Mrd. Euro Grundsteuereinnahmen angewiesen.⁶ Eine verfassungswidrige Grundsteuergesetz würde zahlreiche grundgesetzwidrige Steuereingriffe im Massenverfahren bewirken, die grundrechtliche Gesamtbetroffenheit schwer wiegen. Insgesamt käme es zu erheblichen steuerlichen Erstattungsfragen mit dramatischen Folgen für die öffentlichen Haushalte. Der drängende Auftrag ist daher, ein ersichtlich verfassungskonformes Grundsteuergesetz in Kraft zu setzen.

¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 – Grundsteuer. Die Entscheidung geht auf die Vorlagen des BFH zurück: BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH, 22.10.2014 – II R 37/14, BFH/NV 2015, 309; BFH, 17.12.2014 – II R 14/13, BFH/NV 2015, 475.

² BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (142 ff.) – Vermögensteuer; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (176 ff.) – Erbschaftsteuer.

³ BFH, 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897; BFH, 30.6.2010 – II R 12/09, BStBl. II 2011, 48; vgl. BFH, 2.2.2005 – II R 36/03, BStBl. II 2005, 428; BVerfG, 18.2.2009 – 1 BvR 1334/07, NJW 2009, 1868.

⁴ Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010; Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten. Machbarkeitsstudie, 2010; Bundesrat, BR-Drs. 515/16.

⁵ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (806 ff., 797 ff.) – Grundsteuer.

⁶ Siehe hierzu BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (804, 807 mwN) – Grundsteuer.

II. Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Reform der Grundsteuer

1. Gleichheit und Folgerichtigkeit, enger Belastungsraum (BVerfG)

Der Gesetzgebers hat bei der Novellierung von Steuergesetzen einen breiten Entscheidungsraum.⁷ Das Bundesverfassungsgericht betont insbesondere für Massensteuern wie die Grundsteuer, dass Bewertungsregeln Typisierungen und Pauschalierungen nutzen dürfen und sollen,⁸ Besonderheiten generalisierend vernachlässigen können,⁹ um eine gleichmäßige Anwendung in der Vollzugspraxis zu bewirken.¹⁰ Das Gericht hebt aber im gleichen Atemzug die anerkannten Grenzen der steuerlichen Typisierung und grundsteuerlichen Belastung hervor. Die gesetzlichen Tatbestände müssen den Regelfall im Sinne des Normzweckes und steuerlichen Belastungsgrundes gleichheitsgerecht und verhältnismäßig fassen.¹¹ Das Grundsteuergesetz muss nach der Leistungsfähigkeit belasten (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit),¹² folgerichtig ausgestaltet sein¹³ und eine Gleichheit im Belastungserfolg bewirken.¹⁴ Der Staat darf durch die Grundsteuer nur in den Grenzen des Sollertrags zugreifen,¹⁵ muss die Vermögenssubstanz unberührt lassen, darf niemanden zwingen, seinen Grundbesitz zu veräußern. Die Grundsteuer tritt zu den Ertragsteuern – der Einkommen- und Körperschaftsteuer, auch der Gewerbesteuer – und den Steuern auf den Erwerb (Grunderwerbsteuer). Jede einzelne Abgabe und die so bewirkte kumulative Steuerlast müssen das Maß der Verfassung wahren. Die Grundsteuer kann – anders als die Ertragsteuern und die Steuern auf die

⁷ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f.) – Verlustverrechnung; BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH, 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897; jeweils m.w.N.

⁸ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH, 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897.

⁹ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f. mwN) – Verlustverrechnung.

¹⁰ *Isensee*, StuW 1994, 3 (9 f.); *G. Kirchhof*, in BeckOK EStG, 2018, § 2 Rn. 58 ff. mwN

¹¹ BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f. mwN) – Verlustverrechnung.

¹² BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 ua, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale.

¹³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (797 f. mwN) – Grundsteuer.

¹⁴ Art. 3 Abs. 1 GG; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f. mwN) – Verlustverrechnung.

¹⁵ Deutlich: BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 ff.) – Vermögensteuer; BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer; distanzierend: BFH, 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767.

Einkommensverwendung – nicht unmittelbar aus der Finanzkraft der Bemessungsgrundlage – dem Grundbesitz – entrichtet werden, sondern nur aus anderen verfügbaren Mitteln. Diese Finanzkraft wurde aber in aller Regel bereits durch andere Abgaben belastet. Die Grundsteuer wird als Objektsteuer¹⁶ ohne Ansehung der Person erhoben,¹⁷ gleichgültig ob ein Milliardär in einer mit leichter Hand gekauften Villa wohnt oder sich eine Familie ein Eigenheim durch Kredit finanziert. Auch wenn das Hausgrundstück der Familie wirtschaftlich jedenfalls in Teilen der Bank zuzurechnen ist, muss die Familie die Grundsteuer entrichten. Die steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens ist insgesamt heikel. Das Grundgesetz lässt der Grundsteuer nur einen engen Belastungsraum.¹⁸

2. Die Grundsteuerlast ist aus ihrem Belastungsgrund zu entwickeln (BVerfG)

Das Bundesverfassungsgericht hat diese anerkannten Maßstäbe jüngst für die Grundsteuer hervorgehoben. Das Grundsteuergesetz muss „das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen.“ „Die Bemessungsgrundlage muss, um die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen zu gewährleisten, so gewählt und ihre Erfassung so ausgestaltet sein, dass sie den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abbildet.“¹⁹ Der Gesetzgeber hat hiernach eine Systementscheidung zu treffen, sich des Belastungsgrunds der Steuer erkennbar zu vergewissern, hieraus gleichheitsgerecht und folgerichtig die steuerliche Bemessung zu entwickeln.²⁰

¹⁶ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer.

¹⁷ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BVerfG, 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 961; *Fuest/Immel/Meier/Neumeier*, Die Grundsteuer in Deutschland, 2018, 30: Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips.

¹⁸ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; *Kube*, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft GmbH, 2013, 16 ff.; *Musil*, DStR 2017, 1903 (1907); *G. Kirchhof*, StuW 2011, 189 (200 f.).

¹⁹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (797 f. mwN) – Grundsteuer.

²⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798) – Grundsteuer; BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

3. Notwendige Unterscheidung von der Vermögen- und Einkommensteuer (BVerfG)

Die Grundsteuer muss sich dabei von Verfassungen wegen von der Vermögen- und von der Einkommensteuer rechtserheblich unterscheiden. Die Kompetenzordnung des Grundgesetzes, die eindeutige Verteilung des steuerlichen Ertrags und die gleichheitsgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbieten dem Steuergesetzgeber, eine steuerliche Leistungsfähigkeit doppelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen oder eine Steuer zwei Mal zu regeln.²¹ Art. 105 und Art. 106 GG weisen Bund, Ländern und Gemeinden die Besteuerungsbefugnis und die Ertragsberechtigung für die dort genannten Steuertypen abschließend zu.²² Der einfache Gesetzgeber hat kein eigenständiges Steuerfindungsrecht, darf auch die Steuererträge nicht verteilen, das Verteilungssystem nicht schädigen, die grundgesetzlich vorgesehene Ertrags- und Belastungswirkung nicht verändern oder unterlaufen. Der Steuergesetzgeber ist – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „auf die Einführung solcher Steuern beschränkt, die unter den Katalog“ des Grundgesetzes subsumierbar sind.²³ Diese Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung bewahrt den Bürger vor neuen Steuern und vor steuerlichen Abgaben, die dem grundgesetzlich vorgegebenen Steuertyp nicht entsprechen. Art. 105 und Art. 106 GG müssen die Belastung des Bürgers in Steuerart und Steuerertrag ausdrücklich erlauben.²⁴ Der Steuerpflichtige darf darauf vertrauen, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen besteuert zu werden.²⁵

Die gleichheitsgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bestätigt dieses Maß. Auch die Freiheitsrechte verbieten eine steuerliche Doppelbelastung, weisen der Grundsteuer ohnehin nur einen engen Belastungsraum zu.²⁶ Die Verfassung erlaubt –

²¹ Deutlich: BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (202 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131) – Rentenbesteuerung; BFH, 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591 mwN.

²² BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (193 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (26) – Abfärberegelung (für die Gewerbesteuer); BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134 f.) – Vermögensteuer; jeweils m.w.N.

²³ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (200 f.) – Kernbrennstoffsteuer.

²⁴ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer.

²⁵ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 17.1.2017 – 2 BvL 2, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG, 12.5.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132 (141) – Holzabsatzfonds, Forstabsatzfonds; BVerfG, 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (18) – Rückmeldegebühr Baden-Württemberg; BVerfG, 6.11.1984 – 2 BvL 19, 20/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (288 f.) – Investitionshilfegesetz.

²⁶ Siehe zu letzterem unter 1. mwN.

auch im Hinblick auf unvorhersehbare Kumulationen – nur die einmalige Belastung des steuerlichen Belastungsgrundes, der „steuerbegründenden Tatbestände,“²⁷ derselben „Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.“²⁸ Eine parallele Bemessung verschiedener Steuern untersagen diese Unterscheidungsgebote zwar nicht. Die Gewerbesteuer darf den Gewinn zugrunde legen, der nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz ermittelt wird. Auch konnten für alle an Vermögenswerte anknüpfende Steuern Einheitswerte gebildet werden.²⁹ Doch stünde eine neue Einheitsbewertung auch aufgrund der nun gefestigten verfassungsrechtlichen Unterscheidungsgebote vor grundsätzlichen Problemen, die wohl nur in einer stark vereinfachenden Bewertung überwunden werden könnten. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer belastet den Wert des Vermögenszuwachses zu einem bestimmten Zeitpunkt – des Erbfalls oder der Schenkung.³⁰ Die Grundsteuer erfordert hingegen in der kontinuierlichen Erhebung eine wiederkehrende Bewertung. Das Bundesverfassungsgericht bezieht die steuerlichen Unterscheidungsgebote auf den Belastungsgegenstand, den Steuermaßstab, die Ertragswirkung und die grundrechtliche Belastung bei einer Steuerüberwälzung.³¹ Der Gesetzgeber kann die Gleichartigkeit nicht durch unterschiedliche Formulierungen der Steuertatbestände oder durch geringfügige Differenzierungen in den Steuermerkmalen verhindern, insbesondere nicht durch eine Variation im Kreis der Steuerpflichtigen, des Steuermaßstabes und der Erhebungstechnik vermeiden.³²

Der Gesetzgeber hat inzwischen alle verfassungsrechtlich verfügbaren Steuerquellen in Anspruch genommen, die jeweilige Leistungsfähigkeit insoweit abschließend steuerlich beansprucht. Auch die Vermögensteuer ist geregelt, wird aber aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht mehr erhoben.³³ Die geregelten Steuertypen entfalten jeweils

²⁷ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen).

²⁸ BVerfG, 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (355) – Abgabe wegen Änderung der Gemeindeverhältnisse; BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen).

²⁹ Gesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1035; Gesetz v. 13.8.1965, BGBl. I 1965, 851.

³⁰ BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33) – Erbschaftsteuersätze.

³¹ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351 f.) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG, 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (355 f.) – Abgabe wegen Änderung der Gemeindeverhältnisse; BVerfG, 7.5.1963 – 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64 (76) – Einwohnersteuer; BVerfG, 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (193) – Schankerlaubnissteuer; BVerfG, 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (263 f.) – Weinabgabe.

³² BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen).

³³ Vermögensteuergesetz vom 17.4.1974 in der Fassung der Bekanntmachung vom 14.11.1990 (BGBl. I, 2467), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 29.11.2001 (BGBl. I, 2785), mit dem Hinweis, dass aufgrund eines Verfassungsverstößes (BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (133 ff.) – Vermögensteuer) die Vermögensteuer nicht mehr erhoben werden kann; der Tenor dieser Entscheidung hat Gesetzeskraft nach § 31 Abs. 2 BVerfGG.

eine Sperrwirkung. Der Gesetzgeber darf im Gewand der Grundsteuer nicht eine Abgabe regeln, die in Belastungsgrund und Ertrag anderen Steuertypen entspricht. Die Grundsteuer muss sich rechtserheblich insbesondere von der Vermögen- und der Einkommensteuer unterscheiden.

4. Eigenständiger grundsteuerlicher Belastungsgrund (BVerfG, BFH, Bundesrat)

Diese verfassungsrechtlichen Unterscheidungsgebote ergänzen die in der aktuellen Grundsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts,³⁴ sowie durch den BFH³⁵ und den Bundesrat³⁶ gezeichnete Vorgabe, den eigenständigen Belastungsgrund der Grundsteuer zu benennen und hieraus die Grundsteuerlast abzuleiten. Der Gesetzgeber muss ein grundsteuerliches System in Kraft setzen, das sich rechtserheblich von anderen Steuern wie der Vermögensteuer unterscheidet. Die Vermögensteuer belastet den Vermögenswert. Das Vermögensteuergesetz entfaltet für diesen Belastungsgrund eine verfassungsrechtliche Sperrwirkung. Die Grundsteuer ist in einer Unterscheidung zur Vermögensteuer eigenständig zu rechtfertigen, aus dem so gewonnenen Belastungsgrund die Bewertung herzuleiten.

5. Folgerichtige Bemessung als Objekt- und Äquivalenzabgabe

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des BFH zielt die Grundsteuer als „Objekt-“ oder „Realsteuer“ auf die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungskraft.³⁷ Dieser Belastungsgrund entspricht dem der Vermögensteuer. Die grundsteuerliche Rechtfertigung darf sich daher hierin nicht erschöpfen, muss aufgrund der verfassungsrechtlichen Unterscheidungsgebote im Schwerpunkt aus einem anderen Belastungsgrund entwickelt werden. Die Grundsteuer wird daher zu Recht als Äquivalenzabgabe gerechtfertigt, als Gegenleistung für die zahlreichen Angebote, die Gemeinden den Grundeigentümern und Einwohnern zur Verfügung stellen.³⁸ Zwar

³⁴ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798) – Grundsteuer.

³⁵ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

³⁶ Bundesrat, BR-Drs. 515/16, 36.

³⁷ BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer; BFH, 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767; v. 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; *Musil*, DStR 2017, 1903 (1904); *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 953 ff.; *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 2: jeweils mwN.

³⁸ BFH, 19.7.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767; Wissenschaftlicher Beirat BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, 2; Wissenschaftlicher Beirat BMF, Gutachten zur Einheitsbewertung [1989], 1998, 1 (36);

werden bestimmte Leistungen etwa für die Erschließung in Beiträgen oder für Wasser oder die Müllabfuhr in Gebühren abgegolten. Jedoch kommt die allgemeine gemeindliche Infrastruktur im Straßen- und Telefonnetz, in Kindergärten, Schulen, Kultur- und Sportstätten den Eigentümern und Einwohnern zu Gute, wofür die Grundsteuer eine ergänzende Abgabe bietet. Die neuen Bewertungsregeln für die Grundsteuer sind von Verfassungs wegen aus ihren Belastungsgründen als Äquivalenz- und Objektabgabe zu entwickeln. In der notwendigen Unterscheidung zur Vermögensteuer ist der Schwerpunkt dabei auf die äquivalenzrechtliche Rechtfertigung zu legen.

Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17 (1971), 714 f.; Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, 5; *Schmehl*, Kritische Bestandsaufnahme der Grundsteuer, DStJG 36 (2012), 249 (283 ff.); *Scheffler*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, 30 ff.; insges. auch *Grunow*, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung, 2017, 188 ff., der treffender vom Nutzenprinzip spricht.

III. Das „wertabhängige Mietmodell“ verletzt das Grundgesetz

1. Bewertung nach vereinbarten und fiktiven Mieten

Das Bundesministerium der Finanzen hat jüngst zwei Möglichkeiten in groben Strichen gezeichnet, wie die Grundsteuer reformiert werden könnte. Einerseits wird ein sog. wertunabhängiges Flächenmodell erwogen,³⁹ das Parallelen zum bereits vor acht Jahren vorgeschlagenen Äquivalenzmodell aufweist.⁴⁰ Andererseits soll die Grundsteuerlast in einem sog. „wertabhängigen Modell“ nach einem Ertragswertverfahren ermittelt werden. Der Grundsteuer liegt hiernach die vereinbarte Miete oder – wenn kein Mietvertrag besteht – ein fiktiver Mietzins zu Grunde. Die fiktiven Mieten sollen aufgrund von Daten des Statistisches Bundesamtes nach dem regionalen Mietniveau ermittelt, die Restnutzungsdauer des Gebäudes und der abgezinste Bodenwert insgesamt berücksichtigt werden. Die Grundsteuer für unbebaute Grundstücke richtet sich demgegenüber – wie beim vor einiger Zeit vom Bundesrat erwogenen Kostenwertmodell⁴¹ – nach der Fläche und einem ortsbezogenen Bodenrichtwert.⁴²

2. Keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes – Verfassungsänderung

Die Gesetzgebungskompetenzen für Steuern erfassen die steuerliche Belastung und damit auch die Regelungen der Bemessungsgrundlage und Bewertung.⁴³ Allgemein stehen den Ländern die Gesetzgebungskompetenzen zu, soweit das Grundgesetz die Kompetenz nicht dem Bund verleiht (Art. 70 Abs. 1, Art. 30 GG). Nach Art. 105 Abs. 2 GG entscheidet der Bund in konkurrierender Gesetzgebung über Steuern, die nicht Zölle und Finanzmonopole sind, „wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen.“ Das

³⁹ BMF, Neuregelung der Grundsteuer, 29.11.2018.

⁴⁰ Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010.

⁴¹ Bundesrat, BR-Drs. 515/16, 34 ff.

⁴² BMF, Neuregelung der Grundsteuer, 29.11.2018.

⁴³ Für das Ergebnis BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (796) – Grundsteuer.

Grundsteueraufkommen steht den Gemeinden zu (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). Der Bund darf die Grundsteuer daher nur in den Vorgaben des Art. 72 Abs. 2 GG regeln, der hier – anders als im sonstigen Regelungskonzept des Grundgesetzes – nicht kompetenzbeschränkend, sondern kompetenzbegründend wirkt. Der Bund ist für die Grundsteuer nur zuständig, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Der Bundesgesetzgeber hat einen Einschätzungsraum bei den notwendigen Prognosen. Die Einschätzungen werden gerichtlich geprüft, müssen methodischen Standards genügen, die tragenden Gesichtspunkte verdeutlichen und die Sachverhalte sorgfältig und umfassend ermitteln. Nach der Föderalismusreform verpflichtet Art. 72 Abs. 2 GG den Bund „auf den geringst möglichen Eingriff in das Gesetzgebungsrecht der Länder.“⁴⁴

Eine bundesgesetzliche Regelung ist zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet erforderlich (Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG), wenn sich diese Verhältnisse in den Bundesländern „in erheblicher, das bundesstaatliche Sozialgefüge beeinträchtigender Weise auseinanderentwickelt haben,“ sich „eine derartige Entwicklung konkret abzeichnet“ oder entsprechende Benachteiligungen drohen.⁴⁵ Die Wahrung der Rechtseinheit (Art. 72 Abs. 2 Alt. 2 GG) vermeidet eine „das Zusammenleben erheblich erschwerende Rechtszersplitterung“, die Wahrung der Wirtschaftseinheit (Art. 72 Abs. 2 Alt. 3 GG) beseitigt erhebliche „Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr im Bundesgebiet.“⁴⁶

Der Grundsteuer steht von Verfassungs wegen nur ein geringer Belastungsraum offen.⁴⁷ Angesichts der strukturell geringen Steuerlast, aufgrund der in den gemeindlichen Hebesätzen bereits bestehenden Belastungsunterschiede (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) und der daraus folgenden verfassungsgebotenen Regionalisierung der Steuer⁴⁸ bewirken unterschiedliche grundsteuerliche Regelungen keine Rechtszersplitterung und keine

⁴⁴ Insgesamt und ausdrücklich: BVerfG, 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (142, 149 ff.) – Altenpflegegesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (177) – Erbschaftsteuer.

⁴⁵ Das gesetzgeberische Ziel, „bundeseinheitliche Regelungen“ in Kraft zu setzen und die Lebensverhältnisse allgemein zu verbessern, genügt den Anforderungen des Art. 72 Abs. 2 Alt. 1 GG nicht“ (BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (80 f. mwN) – Betreuungsgeldgesetz).

⁴⁶ BVerfG, 21.7.2015 – 1 BvF 2/13, BVerfGE 140, 65 (87 f. mwN) – Betreuungsgeldgesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (176 f.) – Erbschaftsteuer.

⁴⁷ Siehe unter II. 1. mwN.

⁴⁸ Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 75.

Handelsbeschränkungen. Besteuerungsunterschiede von Immobilien können ohnehin nur schwer Schranken und Hindernisse für den wirtschaftlichen Verkehr errichten, weil sich der Wirtschaftsverkehr maßgeblich in Waren und Dienstleistungen entfaltet. Eine die Bundeskompetenz auslösende erhebliche Auseinanderentwicklung der Grundsteuerlast ist nicht ersichtlich und in den engen Belastungsgrenzen des Grundgesetzes kaum möglich.⁴⁹ Auch die einheitlichen Lebensverhältnisse werden aufgrund der bestehen örtlichen Radizierung und der geringen Steuerlast nicht in einem Maß beeinträchtigt, das zur Bundeskompetenz führt.⁵⁰ Ohnehin belastet die Grundsteuer nicht jedermann, sondern den Grundbesitz, der Lebensverhältnisse sichert. In dieser Ausrichtung auf strukturell gesicherte Lebensverhältnisse können grundsteuerliche Belastungsunterschiede nur in Extremfällen zu einer mit der Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse unvereinbaren Benachteiligung führen oder das bundesstaatliche Sozialgefüge erheblich beeinträchtigen. Für eine Neuregelung der Bemessung der Grundsteuer sind daher nach geltenden Verfassungsrecht die Länder zuständig.⁵¹

Eine grundlegende Änderung des grundsteuerlichen Bewertungssystems durch den Bund wäre nur im Zuge einer Verfassungsänderung und damit mit Zustimmung von zwei Dritteln der Mitglieder des Bundestages und Bundesrates möglich. Dem Bund stand aber bis zur Föderalismusreform die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer zu.⁵² Gem. Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gelten zuvor erlassene Bundesgesetze und damit auch das bestehende Grundsteuergesetz fort. Die Verfassung ordnet in dieser Fortgeltung keine Versteinerung des Rechts an. „Die Änderungskompetenz des Bundes ist, sofern die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG nicht gegeben sind, [aber] eng auszulegen und an die Beibehaltung der wesentlichen Elemente der in dem fortgeltenden Bundesgesetz enthaltenen Regelung geknüpft. Diese darf vom Bundesgesetzgeber modifiziert werden. Zu einer grundlegenden Neukonzeption wären dagegen nur die Länder befugt, allerdings erst nach einer Freigabe durch Bundesgesetz.“⁵³ Eine

⁴⁹ J. Becker, BB 2013, 861 (863); Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 75, 77.

⁵⁰ Hantzsch, DStZ 2012, 758 (761); J. Becker, BB 2013, 861 (862); Kempny / E. Reimer, Neuordnung der Finanzbeziehungen, Gutachten D zum 70. Dt. Juristentag, 2014, S. D 74 f.; Seer, DB 2018, 1488 (1491).

⁵¹ Dem Bundesgesetzgeber werden jedenfalls die geforderten Darlegungen nicht gelingen. Siehe zu diesen Vorgaben BVerfG, 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (142, 149 ff.) – Altenpflegegesetz; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (177) – Erbschaftsteuer.

⁵² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (796) – Grundsteuer.

⁵³ BVerfG, 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (30 f.) – Ladenschlussgesetz; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (797) – Grundsteuer.

grundlegende Neuordnung der grundsteuerlichen Bewertung ist – dies betont auch der Bundesrat⁵⁴ – Sache der Länder.

Die vorgeschlagenen Verkehrswert-,⁵⁵ Kostenwert-⁵⁶ und Flächenmodelle,⁵⁷ aber auch das erwogene Mietmodell⁵⁸ unterscheiden sich rechtserheblich von den geltenden Einheitswerten. Zwar erinnert die Anknüpfung an die vertraglich vereinbarte und fiktive Miete an die Jahresrohmiete, die für die Einheitswerte maßgeblich ist.⁵⁹ Doch wird insbesondere in der Maßgeblichkeit der vereinbarten und fiktiven Miete ein Systemwechsel in dem Ansinnen verworfen, das Maß der Verfassung nun zu wahren. Die Bewertung unterscheidet sich insgesamt maßgeblich von den Regelungen der Einheitswerte.⁶⁰ Die Länder sind daher für die verfassungsgeforderte grundlegende Neuregelung der Grundsteuer zuständig. Der Bund darf die erwogenen Grundsteuernovellen nur nach einer Verfassungsänderung regeln.

3. Gleichheitsverstoß: Anknüpfen an die vereinbarten Mieten

Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich (Art. 3 Abs. 1 GG). Wesentlich Gleiches ist gleich und wesentlich Ungleiches seiner Eigenart entsprechend ungleich zu behandeln. Differenzierungen müssen stets sachlich gerechtfertigt sein. Die Gleichheit verlangt im Steuerverfahren eine Gleichheit im Belastungserfolg.⁶¹

Die Bemessung nach der vereinbarten Miete verletzt ersichtlich dieses Gleichmaß. Die Mieten vergleichbarer Wohnungen in einem Hause können aufgrund der Dauer der Mietverträge, der Beziehung zum Vermieter oder auch einem Verhandlungsgeschick des Mieters bei Vertragsschluss variieren. Lebt der Vermieter im Haus, würde diese Wertvariation um den Ausgangspunkt der fiktiven Miete ergänzt. Diese unterschiedlichen grundsteuerlichen Ausgangswerte sind bei in Größe und Lage vergleichbaren Wohnungen grundsteuerlichen nicht zu rechtfertigen. Gleichgroße

⁵⁴ Insgesamt Bundesrat, BR-Drs. 515/16, 2 et passim.

⁵⁵ Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten. Machbarkeitsstudie, 2010.

⁵⁶ Bundesrat, BR-Drs. 515/16, 34 ff.

⁵⁷ BMF, Neuregelung der Grundsteuer, 29.11.2018; Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010.

⁵⁸ BMF, Neuregelung der Grundsteuer, 29.11.2018.

⁵⁹ §§ 13 ff. GrStG, §§ 19 f., 78, 79 BewG.

⁶⁰ Siehe zu diesen §§ 19 ff. BewG; *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. g f. mwN

⁶¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (797 f.) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f.) – Verlustverrechnung; jeweils mwN.

Wohnungen im selben Gebäude indizieren eine parallele grundsteuerliche Leistungsfähigkeit (Objektsteuer). Die Gemeinden bieten gleichen Wohnungen auch gleiche Leistungen an (Äquivalenzabgabe).

Über die Höhe der Miete entscheiden Vermieter und Mieter in den Grenzen des Mietrechts in privatautonomer Disposition. Der private Vertragswille und der grundsteuerliche Hoheitseingriff unterscheiden sich rechtserheblich. Die Grundsteuerbelastung steht auch nicht mittelbar zur privaten Disposition von Mieter und Vermieter. Die Mietpreisbremse sucht dabei, zu hohe Mieten zu verhindern, greift für im Vergleich zum ortsüblichen Mietzins niedrigere Entgelte nicht. Die Grundsteuer kann als Objekt- und Äquivalenzabgabe⁶² nicht sach- und gleichheitsgerecht nach der vereinbarten Miete bemessen werden. Verlässlich entspricht die vereinbarte Miete nicht dem Wert des Mietobjektes in dem Gleichmaß, das der steuerliche Grundrechtseingriff erfordert (Objektsteuer). Auch die Leistungen der Gemeinde werden im Ausgangspunkt der vereinbarten Miete nicht hinreichend genau gespiegelt (Äquivalenzabgabe). Eine gut verhandelte Miete oder ein niedriger Mietzins aufgrund einer Nähebeziehung zum Vermiete können – auch im Hinblick auf eine typisierende Vereinfachung der Steuererhebung – eine geringere grundsteuerliche Belastung nicht rechtfertigen.

4. Steuerliche Unterscheidungsgebote – Grundsteuer und Einkommensteuer

Die Grundsteuer muss sich von Verfassungen wegen im Belastungsgegenstand von der Einkommensteuer unterscheiden.⁶³ Die Einkommensteuer der Vermieter richtet sich nach der vereinbarten Miete, erfasst die mietvermittelte steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermieters strukturell vollständig. Das Einkommensteuergesetz entfaltet insoweit eine Sperrwirkung.⁶⁴ Das wertabhängige Mietmodell droht daher in der Anknüpfung an die vereinbarte Miete die einkommensteuerliche Leistungsfähigkeit des Vermieters in der Grundsteuer nochmals zu belasten. Die Einkommen- und Grundsteuer würden dann auf den gleichen Belastungsgegenstand doppelt und damit verfassungswidrig zugreifen, würden sich nicht hinreichend rechtserheblich unterscheiden. Die grundrechtlichen und kompetenzrechtlichen Grenzen des Grundgesetzes sowie die verfassungsrechtliche Ertragsverteilung würden verletzt.

⁶² Unter II. 5. mwN.

⁶³ Siehe unter II. 3. mwN.

⁶⁴ Siehe unter II. 3. mwN.

5. Enger Belastungsraum der Grundsteuer

Die Politik betont, eine aufkommensneutrale Grundsteuerreform in Kraft setzen zu wollen.⁶⁵ So soll die finanzielle Entscheidungsmacht der öffentlichen Hand, insbesondere der Gemeinden gesichert werden. Grundrechtlich sind die konkreten Lasten und Belastungsunterschiede zu prüfen. Das wertabhängige Mietmodell droht die Grundsteuer gerade in Bestlagen mit hohen Mieten zu steigern, so soziale und wirtschaftliche Verwerfungen zu verstärken. Wird die Grundsteuer zwar nicht insgesamt, aber für einzelne Steuerpflichtige erheblich erhöht, müssen diese Mehrbelastungen das Maß des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit wahren. Die bestehenden Mietgefälle, die sich in den letzten Jahren in Teilen erheblich intensiviert haben, werden zu deutlich unterschiedlichen Steuerlasten und Einnahmen führen, die gleichheits-, freiheits- und ertragsrechtlich zu rechtfertigen sind.

6. Verstoß gegen die Folgerichtigkeit

Das vom Bundesministerium der Finanzen erwogene wertabhängige Mietmodell greift auf sehr unterschiedliche Werte zu, um die Grundsteuer zu berechnen. Für unbebaute Grundstücke sind die Flächen und die aktuellen ortsbezogenen Bodenrichtwerte maßgeblich. Die Bewertung bebauter Grundstücke richtet sich nach der vereinbarten Nettokaltmiete sowie der fiktiven Miete, die nach Daten des statistischen Bundesamtes und dem regionalen Mietniveau ermittelt wird, insgesamt unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes und des abgezinsten Bodenwertes. Für sogenannte „Nichtwohngrundstücke“ – z.B. Geschäftsgrundstücke – sollen die Herstellungskosten des Gebäudes und der Wert des Grundstücks maßgeblich sein. Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe wird eine spezielle Bewertung vorgenommen.⁶⁶

Das Mietmodell weist insoweit Parallelen zum Kostenwertmodell⁶⁷ auf. Nach beiden Reformvorschlägen werden unbebaute Grundstücke in Abhängigkeit von dem Bodenrichtwert, bebaute Grundstücke hingegen nach der vereinbarten oder fiktiven Miete oder den pauschalen Herstellungskosten bewertet. Diese und die weiteren im Mietmodell erwogenen Werte, die sich jeweils im Anknüpfungspunkt erheblich unterscheiden, sind jedoch nicht in ein einheitliches folgerichtiges Bewertungssystem

⁶⁵ Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode, 2018, S. 117, Zeilen 5495 f.

⁶⁶ BMF, Neuregelung der Grundsteuer, 29.11.2018.

⁶⁷ Bundesrat, BR-Drs. 515/16, 34 ff.

zu bringen, das sich aus dem grundsteuerlichen Belastungsgrund im verfassungsgebundenen Maß herleiten lässt.⁶⁸

7. Verfassungsverstoß im Vollzug, Verwaltungslasten, Digitalisierung

In der Administration fordert das Mietmodell, die sehr unterschiedlichen Werte – den ortsbezogenen Bodenrichtwert, die Flächen, die vereinbarte und fiktive Miete, die Restnutzungsdauer des Gebäudes, den abgezinsten Bodenwert, die Herstellungskosten des Gebäudes und die Sonderwerte für die Land- und Forstwirtschaft – gleichheitsgerecht zu ermitteln. Die Werte müssten – anders als bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer – für jeden Steuerfall mehrfach und kontinuierlich fortgeschrieben werden. Im grundsteuerlichen Massenverfahren mit 35 Mio. zu bewertenden Einheiten⁶⁹ wird so ein erheblicher Verwaltungsaufwand geschaffen, der die Grundsteuereinnahmen schmälert, die Grundsteuerlasten steigert oder aus anderen Steuerquellen zu finanzieren ist. Die verfassungsrechtliche Mahnung, gerade im steuerlichen Massenverfahren einfache Bewertungsregeln zu setzen, wird ersichtlich nicht befolgt. Die sehr unterschiedlichen und komplizierten Berechnungen drohen in der Massenapplication die verfassungsgeforderte Gleichheit im Belastungserfolg zu verfehlen.⁷⁰ Strukturelle Vollzugsdefizite könnten auftreten, das Grundgesetz wäre verletzt.⁷¹

Diese erheblichen Probleme in der Anwendung des Mietmodells können nicht mit dem Hinweis auf die geplante Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens hinreichend beantwortet werden. Selbst wenn es gelänge, in Programmen die Bewertungsschritte verfassungskonform vorzunehmen, ist die zentrale Frage der steuerlichen Digitalisierung nach den einzubringenden Daten nicht beantwortet. Gerade bei der Dateneingabe entstehen zahlreiche Fehler in der Praxis. Die Digitalisierung erlaubt nicht komplizierte Steuergesetze mit dem Hinweis, die rechnergestützte Anwendung werde die Probleme bewältigen. Eine rechnergeleitete Anwendung der Steuergesetze gelingt

⁶⁸ Für das Kostenwertmodell: *Seer*, DB 2018, 1488 (1492); *D. Löhr*, BB 2016, 2075 (2078 f.); *F. J. Marx*, DStZ 2017, 19 (22 ff.).

⁶⁹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (806 ff., 797 ff.) – Grundsteuer.

⁷⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (797 f.) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f.) – Verlustverrechnung; jeweils mwN.

⁷¹ BVerfG, 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (271 f.) – Einkünfte aus Kapitalvermögen und Steuererhebung; BVerfG, 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 ff.) – private Spekulationsgeschäfte; BVerfG, 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03 ua., BVerfGE 118, 168 (196) – automatische Abfrage von Kontostammdaten.

nur gleichheitsgerecht und in der verfassungsgeforderten Prüfbarkeit der Belastung durch den Steuerpflichtigen, die Verwaltung und Gerichte, wenn die Gesetze auf diese Digitalisierung ausgerichtet werden.⁷² Die Digitalisierung drängt – wie die gesamte maßgebliche Vollzugsperspektive – auf einfache Steuergesetze.

Daher ist nachdrücklich zu begrüßen, dass das Bundesministerium der Finanzen im Flächenmodell ein einfaches und deutlich leichter zu administrierendes Bewertungskonzept vorgeschlagen hat. Dieses Modell ist von Verfassungs wegen vorzuziehen.

8. Äquivalenz – keine folgerichtige Bemessung aus dem Belastungsgrund

Der Gesetzgeber muss die Grundsteuer aus ihrem Belastungsgrund bemessen, die Steuer in dieser Systementscheidung rechtserheblich von anderen Steuern, insbesondere von der Vermögensteuer und der Einkommensteuer, unterscheiden. Die Grundsteuer wird daher zu Recht als Objektsteuer und – in Abgrenzung zur Vermögensteuer – zuvörderst als Äquivalenzabgabe gerechtfertigt.⁷³ Diese Belastungsgründe fordern, die Grundsteuerlast zwar nicht punktgenau im Sinne einer Individualäquivalenz,⁷⁴ aber doch gleichheitsgerecht aus dem Objekt und den Angeboten der Gemeinden zu entwickeln. Die vereinbarte Miete aber spiegelt den Wert von Grund und Boden und insbesondere die Leistungen der Gemeinde nicht hinreichend. Das wertabhängige Mietmodell des Bundesfinanzministeriums orientiert sich zu stark an der Vermögensteuer. Entgegen einer Andeutung in einer Veröffentlichung des Ministeriums⁷⁵ ist eine grundsteuerliche Bewertung nach dem Ertrags- oder Verkehrswert von Grund und Boden gerade nicht realitätsgerecht, liegt nicht näher an der Verfassung,⁷⁶ sondern zu nah an der Vermögensteuer. Der Reformvorschlag folgt der vom Bundesverfassungsgericht betonten Vorgabe nicht hinreichend,⁷⁷ die Grundsteuerlast in der verfassungsgebotenen Unterscheidung zur Vermögensteuer aus ihrem eigenständigen Belastungsgrund als Äquivalenz- und Objektsteuer zu entwickeln.

⁷² Siehe hierzu jüngst *G. Kirchhof*, Einzelfallgerechtigkeit und Maßstababbildung im digitalisierten Massenfallrecht, in: FS für den BFH – 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Band I, 2018, 361 ff.; *Kube*, E-Government: Ein Paradigmenwechsel in Verwaltung und Verwaltungsrecht, VVDStRL 78 (2019), i.E.

⁷³ Unter II. 5. mwN.

⁷⁴ *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 957, 961 f.

⁷⁵ BMF, Neuregelung der Grundsteuer, 29.11.2018.

⁷⁶ Siehe bereits unter II. 3. bis 5.

⁷⁷ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798): Grundsteuer.

IV. Verfassungsrechtliche Einwände gegen ein Überwälzungsverbot

1. Das berechtigte Anliegen, das Wohnen nicht zu verteuern

Gegenwärtig wird erwogen, den Vermietern zu verbieten, die Grundsteuer auf die Mieter umzulegen.⁷⁸ Dieser Vorschlag folgt dem berechtigten Anliegen, das Wohnen durch die Grundsteuerreform nicht zu verteuern, insgesamt ausreichend bezahlbaren Wohnraum zur Verfügung zu stellen. Das wertabhängige Mietmodell könnte in der Tat in hochpreisigen Bestlagen die grundsteuerlichen Lasten und damit die Wohnpreise erheblich steigern. Gerade in Stadtteilen, in denen das Wohnen teuer und die Nachfrage erhöht ist, könnten soziale Verwerfungen die Folge sein. Die Grundsteuer wird wegen der Möglichkeit, die Belastung über die Miete auf die Mieter zu übertragen, pointiert als Wohnsteuer beschrieben.⁷⁹ Sollte ein Übertragungsverbot geregelt werden, stellt sich nachdrücklich die Frage, ob ein solches Verbot in der Vertragsfreiheit, die Höhe der Miete zu vereinbaren, langfristig überhaupt durchsetzbar und wirksam ist. Sollte das Verbot rechtlich gelingen und Umgehungsmöglichkeiten wirksam bekämpft werden – beide Ziele werden aber wohl kaum erreicht –, senkt eine erhöhte Grundsteuer die Rentabilität von Immobilieninvestitionen. Langfristig könnten die Folgen des Verbots daher ein Rückgang von Wohnraumangeboten und eine Steigerung der Mieten sein. Die Grundsteuerreform darf in ihren Wirkungen jedenfalls nicht den elementaren Schutz des Wohnens durch das Existenzminimum berühren.⁸⁰ Aber auch oberhalb dieses zwingenden verfassungsrechtlichen Maßes greift die öffentliche Hand durch die Grundsteuer auf das Wohnen und damit auf eine Existenzbedingung zu, die sie in Gestalt der Wohnungsbauförderung und des Wohngeldes unterstützt.⁸¹ Neue grundsteuerliche Bemessungsregeln müssen die möglichen finanziellen Folgen gerade in Bereichen mit hohen Mieten sorgsam antizipieren und werten. Das politische Ziel,

⁷⁸ Vgl. Bundesministerin der Justiz und für Verbraucherschutz *Katarina Barley*, *Die Zeit*, 19. Dezember 2018.

⁷⁹ Vgl. *Hey*, in dies./Maiterth/Houben, *Zukunft der Vermögensbesteuerung*, 2012, 89 mwN.

⁸⁰ BVerfG, 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 ua, BVerfGE 125, 175 (223 mwN) – *Hartz IV-Gesetz*; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 958 f., 963.

⁸¹ *Seer*, in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 3 f. mwN.

die Wohnsituationen durch die Grundsteuerreform nicht zu verschärfen, zielt jedenfalls auch auf die Investitionen in Wohnraum. Das Verbot, die Grundsteuer auf die Mieter zu überwälzen, folgt diesem Investitionsanliegen nicht. In der erforderlichen breiteren Perspektive zielt die Erwägung, das Wohnen nicht zu verteuern und hinreichenden Wohnraum bereitzustellen, nicht auf ein grundsteuerliches Übertragungsverbot, sondern auf eine geringe Grundsteuerbelastung.

2. Die notwendige grundsteuerliche Gesetzgebungskompetenz

Ein Verbot, die Grundsteuerlast auf die Mieter zu überwälzen, könnte im flüchtigen Blick eine Frage des Mietrechts, insbesondere der Ausgestaltung der Mietpreisbremse sein. Doch bedarf es bei näherem Hinsehen der Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer. Steuerliche Grundrechtseingriffe sind durch die Steuergesetze zu regeln. Die Gesetzgebungskompetenzen für Steuern erfassen die steuerliche Belastung.⁸² Muss der Steuerschuldner die Steuer nicht tragen, zahlt er die Abgabe im Ergebnis nicht, ist durch sie nicht belastet. Der Grundrechtseingriff durch Steuern richtet sich daher danach, wer die Steuer trägt. Soll die bestehende Möglichkeit, die Grundsteuer auf die Mieter zu überwälzen, abgeschafft werden, trifft den zuvor entlasteten Vermieter und Steuerschuldner die volle Steuerlast. Ein neuer Steuerträger kann daher nur auf Grundlage der maßgeblichen Steuerkompetenz geregelt werden. Das Verbot, die Steuer auf die Mieter zu überwälzen, würde das grundsteuerliche System grundrechtserheblich verändern. Für einen solchen Systemwechsel ist der Steuergesetzgeber zuständig. Er könnte gegenwärtig – ohne eine Grundgesetzänderung – nur durch die Länder durchgeführt werden.⁸³

3. Freie Nutzung des Eigentums – kein Zugriff auf bestehende Mietverhältnisse

Die Eigentumsgarantie schützt – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „den konkreten Bestand in der Hand der einzelnen Eigentümer und verleiht ihnen die Befugnis, Dritte von Besitz und Nutzung auszuschließen. Die Bestandsgarantie erfasst bei einer ausgeübten Grundstücksnutzung den rechtlichen und tatsächlichen Zustand,

⁸² Für das Ergebnis BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (796) – Grundsteuer.

⁸³ Siehe zur grundsteuerlichen Kompetenzfrage BVerfG, 9.6.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (30 f.) – Ladenschlussgesetz; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (797) – Grundsteuer; unter III. 2.

der im Zeitpunkt der hoheitlichen Maßnahme vorhanden ist. [...] Dies gilt für mit Wohngebäuden bebautes Grundeigentum ebenso wie für Eigentumswohnungen oder beschränkte dingliche Rechte, die eine Nutzung als Wohnung ermöglichen. Der Schutz umfasst zudem das Besitzrecht der Mieter von Wohnräumen, für die in gleicher Weise die Wohnung den Mittelpunkt ihrer privaten Existenz bildet.“ Art. 14 GG sichert in dieser umfassenden Schutzwirkung in erster Linie die Grundlagen „persönlicher Freiheit und Selbstentfaltung.“⁸⁴

Die Eigentumsfreiheit garantiert die Möglichkeit, Wohnraum nach den eigenen Vorstellungen zu nutzen. Hierzu zählt im Zusammenwirken mit der Vertragsfreiheit auch die Vermietung des Eigentums mit der Möglichkeit, die laufenden öffentlichen Lasten des Grundstücks einschließlich der Grundsteuer zu überwälzen. Das erwogene Verbot, die Grundsteuer auf die Mieter zu überwälzen, muss die Grenzen der Eigentümerfreiheit, auch der Vertragsfreiheit von Mieter und Vermieter wahren. Das Überwälzungsverbot droht allein, aber auch in der Kumulation mit weiteren rechtlichen Vorgaben für Eigentümer etwa des Bau-, Erschließungs- und Umweltrechts das Maß des Grundgesetzes zu verletzen. Das Verbot wahrt auch angesichts der zweifelhaften Zielerreichung⁸⁵ kaum die grundrechtlichen Grenzen. Jedenfalls Eingriffe in die zahlreichen bestehenden Mietverhältnisse sind angesichts der ausgeübten Eigentümer- und Vertragsfreiheit verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen.

4. Weitere grundrechtliche Grenzen

Durch das Verbot, die Grundsteuer zu überwälzen, müssten die Vermieter die Grundsteuer anders als zuvor tragen. Für sie würde die Grundsteuerreform dann eine gänzliche neue Steuerlast bewirken. Das Überwälzungsverbot droht so den von Verfassungen wegen engen Belastungsraum der Grundsteuer zu verlassen, das Maß des Vertrauensschutzes zu verletzen. Gleichheitsrechtlich wäre zudem zu prüfen, ob gerade die Grundsteuer als laufende öffentliche Last des Grundstücks von der Überwälzbarkeit ausgeschlossen werden darf.

⁸⁴ BVerfG, 17.12.2013 – 1 BvR 3139/08, BVerfGE 134, 242 (331 mwN) – Garzweiler Braunkohletagebau.

⁸⁵ Siehe unter 1.

5. Als Äquivalenzabgabe zielt die Grundsteuer auf eine Überwälzung

Das Bundesverfassungsgericht hat in einem zurückliegenden Nichtannahmebeschluss die Grundsteuer deutlich von der Umsatzsteuer, die auf eine Überwälzung angelegt ist, unterschieden. „Die Grundsteuer soll den Grundbesitz besteuern und ist nicht auf Abwälzung auf den Wohnungsmieter hin angelegt, unabhängig von der privatrechtlichen Zulässigkeit dieses Vorgangs. Schon deshalb können aus der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Wohnraummiete keine Rückschlüsse auf die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Erhebung von Grundsteuer von mit Wohnraum vermietetem Grundbesitz gezogen werden.“⁸⁶ Der Steuertyp „Grundsteuer“⁸⁷ ist abstrakt nicht durch eine Überwälzung geprägt. Diese steht in der Vertragsfreiheit von Mieter und Vermieter. Doch fordert das Äquivalenzprinzip, dass die Überwälzung vereinbart werden darf.

Die Grundsteuer wird gegenwärtig auch in Abgrenzung zur Vermögensteuer als Objekt- und Äquivalenzabgabe gerechtfertigt. Als Objektsteuer belastet sie Grund und Boden gerade ohne Ansehung der Person und damit auch unabhängig vom Steuerträger. Hierin liegt ein zentraler Unterschied zur Einkommensteuer. Als Äquivalenzabgabe bildet die Grundsteuer ein Entgelt für die Leistungen der Gemeinde. Von diesen Leistungen profitiert zwar auch der Vermieter, weil mit den Leistungen der Wert der Immobilie und damit auch die Miete steigt. Doch kommen die gemeindlichen Angebote zuvörderst und unmittelbar dem Mieter zu Gute. Er lebt in dem Gebäude und kann daher – anders als der Vermieter – die Angebote in Anspruch nehmen, das Straßen- und Telefonnetz, die Kindergärten, Schulen, Kultur- und Sportstätten nutzen. Dem Äquivalenzgedanken entspricht es daher, die Grundsteuer selbst im sozialen Wohnungsbau auf den Mieter zu überwälzen.⁸⁸

6. Die Grundsteuer darf nicht zu einer reinen Objektsteuer werden

Könnte die Steuer nicht überwältzt werden, würde die äquivalenzrechtliche Rechtfertigung bei vermieteten Immobilien kaum mehr greifen. Der Eigentümer, der die

⁸⁶ BVerfG, 18.2.2009 – 1 BvR 1334/07, NJW 2009, 1868 (1869) – Nichtannahmebeschluss Grundsteuer.

⁸⁷ Zur Maßgeblichkeit der Steuertypen BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; siehe zudem unter II. 3., jeweils mwN.

⁸⁸ Ausdrücklich: *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz. 2; *Schmehl*, Kritische Bestandsaufnahme der Grundsteuer, DStJG 36 (2012), 249 (265 f.); vgl. *Hey*, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerordnung, in: FS für Joachim Lang, 2011, 133 (155).

Angebote der Gemeinde anders als der Mieter nicht unmittelbar wahrnehmen kann, würde die Grundsteuer schulden und tragen. Die Grundsteuer würde für vermietete Immobilien fast zu einer reinen Objektsteuer, wäre für alle weiteren Eigentümer aber weiterhin in ihren beiden Säulen als Objekt- und Äquivalenzabgabe gerechtfertigt. Diese grundlegende Unterscheidung in den Belastungsgründen ist nur schwer vor dem Gleichheitssatz zu rechtfertigen. Die Grundsteuer wäre für Mietimmobilien zuvörderst objektsteuerlich begründet. Sie würde sich in dieser Wirkung kaum mehr hinreichend von der Vermögensteuer unterscheiden.⁸⁹ Das Grundgesetz fordert jedoch, die Grundsteuerlast eigenständig und gleichmäßig aus dem im Gesetz erkennbaren Belastungsgründen zu entwickeln, sie als Objekt- und Äquivalenzabgabe zu bemessen.⁹⁰ Der berechtigte Einwand, das Wohnen durch die Grundsteuer nicht zu verteuern, richtet sich daher auch steuersystematisch auf eine angemessene Höhe der Grundsteuer, nicht aber auf ein Verbot der Überwälzbarkeit.⁹¹

7. Demokratische Ursprungsidee: no taxation without representation

Gem. Art. 20 Abs. 2 GG und Art. 28 Abs. 1 GG geht alle Staatsgewalt vom Volke aus. „Das Recht der Bürger, in Freiheit und Gleichheit durch Wahlen und Abstimmungen die öffentliche Gewalt personell und sachlich zu bestimmen, ist der elementare Bestandteil des Demokratieprinzips. Der Anspruch auf freie und gleiche Teilhabe an der öffentlichen Gewalt ist“ – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „in der Würde des Menschen (Art. 1 Abs. 1 GG) verankert. Er gehört zu den durch Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 GG in Verbindung mit Art. 79 Abs. 3 GG als unveränderbar festgelegten Grundsätzen des deutschen Verfassungsrechts.“ Das Demokratieprinzip – die individuelle Selbstbestimmung durch Wahlen – ist unantastbar, nicht abwägungsfähig. „Die Bürger sind danach keiner politischen Gewalt unterworfen, der sie nicht ausweichen können und die sie nicht prinzipiell personell und sachlich zu gleichem Anteil in Freiheit zu bestimmen vermögen.“⁹² Die personelle demokratische Legitimation kann unmittelbar durch Wahlen oder mittelbar durch Personalentscheidungen von personell demokratisch legitimierten Amtswaltern

⁸⁹ Siehe zu den steuerlichen Unterscheidungsgeboten unter II. 3.

⁹⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvR 11/14 ua, DStR 2018, 791 (798) – Grundsteuer; BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; Bundesrat, BR-Drs. 515/16, 36; siehe unter II. 4.

⁹¹ Siehe bereits unter 1.

⁹² BVerfG, 20.6.2009, – 2 BvE 2/08 u. a., BVerfGE 123, 267 (341 mwN) – Lissabon.

erfolgen.⁹³ Die sachlich-inhaltliche Legitimation wird durch die Bindung an die Parlamentsgesetze und durch die Verantwortlichkeit der Regierung gegenüber dem Parlament erreicht. Insgesamt muss der Wähler „wissen können, wen er wofür – auch durch Vergabe oder Entzug seiner Wählerstimme – verantwortlich machen kann.“⁹⁴

Das Bundesverfassungsgericht hat den demokratischen Gedanken der Abwählbarkeit der Politik, der demokratischen Reziprozität insbesondere für das Budgetrecht des Parlamentes und die Steuereingriffe hervorgehoben.⁹⁵ Der grundrechtliche Gesetzesvorbehalt und die Wesentlichkeitstheorie verstärken die Verbindung der Wähler zum Steuergesetzgeber, wenn der Steuereingriff einer hinreichend bestimmten Gesetzesgrundlage bedarf, vom gewählten Parlament zu entscheiden ist. Den Wähler muss es demokratisch möglich sein, den ungewünschten Steuereingriff ‚abwählen‘ zu können. In den Ursprüngen der Demokratie wurde diese demokratische Verbindung auf die bekannte Formel gebracht: „no taxation without representation.“

Würde den Vermietern verboten, die Grundsteuer auf die Mieter zu überwälzen, müssten die Vermieter die Steuer schulden und tragen. Leben die Vermieter nicht in der vermieteten Immobilie, sondern in einer anderen Gemeinde, könnte die Gemeinde, in der die Mietimmobilie gelegen ist, über die Steuerlast Gemeindefremder entscheiden. Dies widerspricht dem Demokratieprinzip. Demokratische Legitimation und Repräsentation ist grundsätzlich auf die Wähler und das entsprechende Gebiet begrenzt.

⁹³ E.-W. Böckenförde, Demokratie als Verfassungsprinzip, HStR II, 3. Auflage 2004, § 24, Rn. 16; Schmidt-Aßmann, Das Allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, 2. Auflage 2004, S. 92; jeweils m. w. H.

⁹⁴ BVerfG, 20.12.2007 – 2 BvR 2433/04, BVerfGE 119, 331 (366) – Arbeitslosengeld II.

⁹⁵ BVerfG, 30.6.2009 – 2 BvE 2/08 u. a., BVerfGE 123, 267 (341 ff. mwN) – Lissabon.

V. Flächenmodell mit einer möglichen Ergänzung – Zusammenfassung

1. Verfassungsverstoß: wertabhängiges Mietmodell

Das vom Bundesministerium der Finanzen erwogene wertabhängige Mietmodell verletzt das Grundgesetz. Die Bemessung nach der vereinbarten Miete ist ersichtlich gleichheitswidrig. Der vertraglich vereinbarte Mietzins und der grundsteuerliche Eingriff unterscheiden sich rechtserheblich. Mietunterschiede in einem Mehrparteienhaus, die aufgrund der Dauer des Mietverhältnisses, eines Verhandlungsgeschicks des Mieters oder eine Nähe zum Vermieter bestehen, rechtfertigen keine Unterschiede in der Grundsteuer. Die Grundsteuerlast steht auch nicht mittelbar in der vertraglichen Disposition der Mietparteien.

Die vereinbarte Miete nimmt kaum den Wert der Immobilie, jedenfalls nicht die Leistungen der Gemeinde in hinreichender Genauigkeit auf, die diese allen vergleichbaren Wohnungen des Mehrparteienhauses gleichmäßig anbietet. Die verfassungsgeforderte eigenständige Bemessung der Grundsteuer als Äquivalenz- und Objektabgabe gelingt nicht. Das Modell knüpft im entrichteten Mietzins an die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer an, verletzt damit die kompetenz- und ertragsrechtlichen Unterscheidungsgebote sowie die Vorgabe, eine steuerliche Leistungsfähigkeit nur einmal als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Die wahrscheinlichen Steuererhöhungen für bestimmte Steuerpflichtige drohen den engen Belastungsraum der Grundsteuer zu verlassen, das Maß des Vertrauensschutzes zu verletzen.

Das Modell differenziert Grund und Boden in verschiedenen Werten – den ortsbezogenen Bodenrichtwert, den Flächen, der vereinbarten und fiktiven Miete, der Restnutzungsdauer des Gebäudes, den abgezinsten Bodenwert, den Herstellungskosten des Gebäudes und in Sonderwerten für die Land- und Forstwirtschaft. Diese höchst unterschiedlichen Werte lassen sich nicht in ein folgerichtiges System bringen. Die

grundsteuerliche Bewertung ist – anders als bei der Erbschaft- und Schenkungssteuer – kontinuierlich vorzunehmen und fortzuführen. Der Verwaltungsaufwand, diese unterschiedlichen Werte zu ermitteln, ist sehr hoch. Dieser Einwand bleibt auch im Hinweis auf die mögliche Digitalisierung der Gesetzesanwendung bestehen. Diese Digitalisierung wird nur gelingen, wenn die Gesetze auf die rechnergestützte Anwendung des Steuerrechts ausgerichtet sind. Die zentrale Frage, die Daten treffend zu erfassen, verlangt ein deutlich einfacheres Gesetz.

Der Reformvorschlag orientiert sich in der Ausrichtung auf den Grundstückswert zu sehr an der Vermögensteuer, obwohl sich die Grundsteuer rechtserheblich von dieser Abgabe unterscheiden muss. Das Mietmodell folgt insgesamt der vom Bundesverfassungsgericht, dem BFH und dem Bundesrat betonten Vorgabe nicht hinreichend, die Grundsteuerlast aus ihrem eigenständigen Belastungsgrund als Äquivalenz- und Objektsteuer zu entwickeln.

2. Überwälzungsverbot: eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung ist nicht ersichtlich

Im Zusammenhang mit dem wertabhängigen Mietmodell wird erwogen, den Vermietern zu verbieten, die Grundsteuer auf die Mieter zu überwälzen. Dieser Vorschlag folgt der berechtigten Erwägung, durch die Grundsteuerreform das Wohnen nicht zu verteuern, insgesamt hinreichend bezahlbaren Wohnraum bereitzustellen. Dieses politische Ziel schließt aber auch steuersystematisch die Erwägung ein, die notwendigen Investitionen in Wohnraum nicht zu hemmen. Das Anliegen drängt daher nicht auf ein Überwälzungsverbot, sondern auf eine geringe Grundsteuerbelastung. Ohnehin ist äußerst fraglich, ob in der vertraglichen Freiheit, die Miete zu vereinbaren, langfristig ein Umwälzungsverbot wirksam werden wird.

Würde das Überwälzungsverbot – entgegen erheblicher Zweifel – tatsächlich greifen, müssten sich die Vermieter auf eine gänzlich neue Steuerlast einstellen. Der Bund hat auch im Mietrecht nicht die Kompetenz, den Träger der Grundsteuer zu verändern. Über den maßgeblichen steuerlichen Eingriff entscheidet der Steuergesetzgeber. Die Entscheidung wäre gegenwärtig Sache der Länder. Das Überwälzungsverbot läuft in der Neubelastung der Vermieter Gefahr, den von Verfassungen wegen engen Belastungsraum der Grundsteuer zu verlassen und den Vertrauensschutz zu vernachlässigen.

Gleichheitsrechtlich wäre zu prüfen, ob gerade die Grundsteuer als laufende öffentliche Last des Grundstücks von der Überwälzbarkeit ausgeschlossen werden darf.

Die Eigentumsfreiheit garantiert nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, das Eigentum frei zu nutzen. In Verbindung mit der Vertragsfreiheit zählt hierzu auch die Vermietung des Eigentums mit der Möglichkeit, die laufenden öffentlichen Lasten des Grundstücks einschließlich der Grundsteuer zu überwälzen. Das Überwälzungsverbot droht allein, aber auch in der Kumulation mit weiteren rechtlichen Vorgaben für die Eigentümer etwa des Bau-, Erschließungs- und Umweltrechts das Maß des Grundgesetzes zu verletzen. Das Verbot wahrt auch angesichts der zweifelhaften Zielerreichung kaum die grundrechtlichen Grenzen. Jedenfalls dem Zugriff auf bestehende Mietverhältnisse versperrt das Grundgesetz den Weg.

Würde das Überwälzungsverbot gelingen, würden die Vermieter die Grundsteuer schulden und tragen. Leben die Vermieter nicht in der vermieteten Immobilie, sondern in einer anderen Gemeinde, könnte die Gemeinde der Vermietungsimmobilie über gemeindefremde Lasten Dritter entscheiden. Dies widerspricht dem Demokratieprinzip in seinem Ursprungsgedanken der Selbstbestimmung durch Wahlen: no taxation without representation.

3. Reformperspektiven – gemeindepauschaler Regionalwert

Das Verfassungsrecht drängt insgesamt zum zweiten Vorschlag des Bundesministeriums der Finanzen, dem Flächenmodell, das Parallelen zum Äquivalenzmodell aufweist. Bewusst soll – anders als beim Verkehrswert- und Mietmodell – nicht an eine volatile Berechnungsgrundlage angeknüpft werden, um Steuerlast und Steuereinnahmen beständig, rechtssicher und nachvollziehbar zu regeln. Die grundsteuerliche Bemessungsgrundlage soll aus der Flächenbezugsgröße und nutzungsabhängigen Äquivalenzzahlen entwickelt werden, die Grundstücksflächen (2 Cent) von zu Wohnzwecken (20 Cent) und nicht zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeflächen (40 Cent) unterscheiden und dabei gemischtgenutzte Gebäudeflächen

vorsehen.⁹⁶ Die öffentliche Hand könnte dieses System in aller Regel aus eigener Kenntnis leicht, rechtssicher, gleichheitsgerecht und auch rechnergestützt anwenden.⁹⁷

Der Vorschlag folgt den verfassungsrechtlichen Vorgaben, den steuerlichen Geltungsgrund der Grundsteuer vor allem im Äquivalenzgedanken ausdrücklich zu benennen und hieraus die Steuerlast abzuleiten.

Gegen das Flächenmodell könnte eingewandt werden, dass Grund und Boden vergleichbarer Größe mit einer parallelen Grundsteuer belastet würden, auch wenn sich die Grundstückswerte erheblich unterscheiden. Um diesem Einwand zu begegnen, den Äquivalenzgedanken weiter hervorzuheben und die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit klarer einzubinden, könnte das Äquivalenzmodell um einen gemeindepauschalen Regionalwert ergänzt werden. Ausgangspunkt bliebe die differenzierte Typisierung nach den Grundstücksflächen. Ergänzend könnte sich die Steuerlast jedoch mit beschränktem Gewicht nach diesem Wertfaktor richten. Der Wert würde die gesteigerte, durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit und so den Objektsteuercharakter der Grundsteuer aufnehmen. Gleichzeitig würden die besonderen Gemeindeleistungen für bestimmte Regionen typisiert. Die Grundsteuer darf nicht zu nahe an die Vermögensteuer rücken, ihren engen Belastungsraum nicht verlassen und die heikle steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens nicht gefährden. Der Regionalwert könnte daher von Verfassungs wegen nicht das maßgebliche Kriterium für die grundsteuerliche Bemessung sein, dürfte nur einen geringen Einfluss haben. Sachgerechte Pauschalierungen wären ohnehin möglich und notwendig, um Vollzugsprobleme zu vermeiden, eine rechnergeleitete Anwendung des Rechts zu ermöglichen. Insgesamt liegt der Schwerpunkt der grundsteuerlichen Rechtfertigung grundgesetzlich auf der Äquivalenz. Würde das Flächenmodell um einen geringen gemeindepauschalen Regionalwert ergänzt, würde die Grundsteuer auch in dieser Präferenz als Objekt- und Äquivalenzabgabe bemessen.

⁹⁶ Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, 3 ff.; vgl. BMF, Neuregelung der Grundsteuer, 29.11.2018.

⁹⁷ *Fuest/Immel/Meier/Neumeier*, Die Grundsteuer in Deutschland, 2018, 30 et passim; *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform, 2015.