

Rechtswissenschaftliche Fakultät Institut für Steuerrecht

WWU | Universitätsstraße 14-16 | 48143 Münster

An den Landtag Nordrhein-Westfalen – Haushalts- und Finanzausschuss – Platz des Landtages 1

40221 Düsseldorf

LANDTAG NORDRHEIN-WESTFALEN 18. WAHLPERIODE

STELLUNGNAHME 18/5

A07

Prof. Dr. Marcel Krumm

Juridicum 211 Universitätsstraße 14-16 48143 Münster

Tel +49 251 83-22795 Fax +49 251 83-28386

marcel.krumm@wwu.de

Münster, den 18. August 2022

Sachverständige Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Fraktion der FDP zu einem Grundsteuergesetz Nordrhein-Westfalen (GrStG NW) (LT-Drs. 18/49)

I. Gegenstand und sachlicher Umfang der Stellungnahme

Der Gesetzentwurf der Fraktion der FDP (LT-Drs. 18/49) ist auf eine vom Bundesgrundsteuerrecht abweichende Gesetzgebung in Ansehung der an die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens (= Grundstücke) anknüpfenden Grundsteuer (sog. Grundsteuer B in Abgrenzung zu der für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens geltenden sog. Grundsteuer A) gerichtet.

Im Anschluss an die Zusammenfassung (II.) gebe ich zuerst einen Überblick über den Stand der Gesetzgebung in Grundsteuersachen (dazu III.) und ordne den Entwurf der Fraktion der FDP insoweit ein (dazu IV.). Entsprechend meiner Forschungsgebiete beschränke ich mich sodann auf Aussagen zu konzeptionellen (dazu V.), verfassungsrechtlichen (dazu VI.) und einfach-rechtlichen Fragen des Entwurfs (dazu VII.) sowie abstrakt zum Vollzugsaufwand (dazu VIII.). Die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (= Betrieb der Land- und Forstwirtschaft) blende ich aus. Denn insoweit will der Entwurf nicht vom Bundesgrundsteuerrecht abweichen.

Die nachfolgende Stellungnahme gibt allein meine persönliche Einschätzung wieder. Ich bin mit dem Thema gutachterlich insoweit vorbefasst, dass ich für den Landtag NRW bereits im November 2020 eine sachverständige Stellungnahme verfassen durfte (zum Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, LT-Drs. 17/10625). Ansonsten habe ich weder

für andere staatliche Stellen, Parteien, Interessenverbände oder Unternehmen Gutachten oder Stellungnahmen zur Grundsteuer erstattet bzw. abgegeben.

II. Zusammenfassung

- 1. Die Wahl des Belastungsgrundes ist eine politische Entscheidung. Das Äquivalenzprinzip im Sinne von Nutzenäquivalenz ist ein denkbarer Belastungsgrund.
- 2. Es ist sehr zweifelhaft, ob sich dieser Belastungsgrund in einer aus Fläche, Flächenzahlen und Lagefaktor zusammengesetzten Bemessungsgrundlage widerspiegelt.
- 3. Das wertunabhängige Flächenmodell ohne Lagefaktor weist daher einen nennenswerten gleichheitsrechtlichen Mangel auf. Denn das Modell dürfte dem Gebot einer realitätsgerechten Nutzenrelation nicht gerecht werden, weil die Fläche in keinem rational ausreichend begründbaren Zusammenhang mit der Nutzbarkeit gemeindlicher Leistungen steht. Gemeindliche Leistungen dürften vielmehr vor allem standortabhängig sein. Dieser Mangel des reinen Flächenmodells wird bei dem hier zu beurteilenden Flächen-Lage-Modell durch den Ansatz einer Lagedifferenzierung zwar ein Stück weit relativiert. Allerdings wird weiterhin an die Fläche angeknüpft, es werden willkürlich gewählte Flächenzahlen verwendet, der Lagefaktor wird durch den Exponenten erheblich abgeschwächt und schließlich fehlt es auch in Ansehung des konkret gewählten Lagefaktors an einer Begründung des inneren Zusammenhangs zur Nutzbarkeit gemeindlicher Leistungen.
- 4. Wenn der Entwurf die "Wertdynamik" des Bundesgrundsteuerrechts bemängelt und dem eine wertunabhängige Bemessungsgrundlage gegenüberstellt, weckt er womöglich falsche Erwartungen. Denn wenn der Finanzbedarf der Gemeinden steigt, werden diese auch erwägen, die Grundsteuerhebesätze zu erhöhen.
- 5. Die Kritik an § 15 Abs. 4 GrStG ist berechtigt. Ob anstelle einer solchen Regelung die allgemeine Begünstigung von Wohnraum erhöht werden sollte, ist eine politische Frage. Verfassungsrechtlich bestehen hiergegen jedenfalls keine Bedenken.
- 6. Das Flächen-Lage-Modell dürfte im Großen und Ganzen sowohl für den Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung nicht nennenswert einfacher zu administrieren sein als das verkehrswertorientierte Bundesgrundsteuerrecht. Zudem muss
 bedacht werden, dass es sich vor allem um einen Umstellungsvollzugsaufwand
 handelt, der so in der Zukunft nicht mehr zu erwarten steht.

III. Stand der Grundsteuergesetzgebung im Bund und in den Ländern

1. (Neues) Bundesgrundsteuerrecht (GrStG und §§ 218 ff. BewG)

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 10.4.2018 die Regelungen des BewG zur Einheitsbewertung des Grundvermögens für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber aufgegeben, bis spätestens zum 31.12.2019 eine Neuregelung zu treffen. Da der Bundesgesetzgeber dem mit Gesetz vom 26.11.2019¹ nachgekommen ist, dürfen die (verfassungswidrigen) Regelungen längstens bis zum 31.12.2024 angewendet werden.²

Das neue Grundsteuerrecht verteilt sich auf das Grundsteuergesetz (GrStG) und die §§ 218 ff. des Bewertungsgesetzes (BewG). Schlagwortartig lassen sich Konzept und normative Ausgestaltung wie folgt skizzieren:

Belastungsgrund der Grundsteuer ist (erneut) das Leistungsfähigkeitsprinzip. Der Bundesgesetzgeber folgt weiterhin dem sog. Sollertragsgedanken. Die mit dem Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung ist nach Ansicht des Bundesgesetzgebers Ausdruck einer objektiven (dh. von den persönlichen, insbesondere familiären Verhältnissen losgelösten) Leistungsfähigkeit des Grundstückseigentümers.³

Das Bundesgrundsteuerrecht sieht – gemessen am Leistungsfähigkeitsprinzip als Belastungsgrund folgerichtig - eine verkehrswertorientierte Bemessungsgrundlage vor. Der Bundesgesetzgeber unterstellt, dass aus dem potentiellen (gedachten) Verkaufspreis eines Grundstücks (= Verkehrswert) typischerweise auf dessen Ertragsfähigkeit geschlossen werden kann. Maßgeblich ist der sog. Grundsteuerwert, der von den Finanzämtern für sog. wirtschaftliche Einheiten (= Grundstücke) gesondert festzustellen ist (turnusmäßig alle sieben Jahren zu den sog. Hauptfeststellungszeitpunkten). Dieser Grundsteuerwert hat nicht den Anspruch, den individuellen Verkehrswert eines Grundstücks abzubilden. Dafür sind zu viele Typisierungen vorgesehen. Es geht vielmehr (nur) um einen verkehrswertorientierten Wert. Ermittelt wird der Grundsteuerwert bei unbebauten Grundstücken mittels eines vergleichenden Verfahrens (Bodenrichtwert der Bodenrichtwertzone x Fläche), bei Wohngrundstücken mittels des Ertragswertverfahrens (abgezinster Bodenwert + kapitalisierter Reinertrag, wobei der Reinertrag vor allem durch landesweite Durchschnittsmieten und eine Anpassung durch gemeindeeinheitliche Mietniveaustufen geprägt ist) und bei Nicht-Wohngrundstücken mittels des Sachwertverfahrens (hier wird der Gebäudesachwert - ebenfalls stark typisierend - anhand der nach Gebäudearten differenzierten Normalherstellungskosten pro qm Bruttogrundfläche abzüglich einer Alterswertminderung ermittelt;

-

¹ BGBl. I 2019, 1794.

² BVerfG, Urteil vom 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 Rz. 169.

³ BT-Drs. 19/11085, S. 84.

die Summe aus Bodenwert und Gebäudesachwert wird im letzten Schritt mit einer Wertzahl multipliziert).

Die Gemeinden wenden ihren Hebesatz sodann nicht unmittelbar auf den Grundsteuerwert an. Der Feststellung des Grundsteuerwertes und der Festsetzung der Grundsteuer wird verfahrens- wie auch materiell-rechtlich ein Grundsteuermessbetrag zwischengeschaltet. Hier differenziert das Bundesgrundsteuerrecht zwischen der Wohnnutzung einerseits und den anderen Grundstücks-/Nutzungsarten andererseits anhand unterschiedlicher Steuermesszahlen (0,31 Promille für die Wohnnutzung einerseits, 0,34 Promille für die anderen Grundstücke andererseits, § 15 Abs. 1 GrStG). Zudem existieren besondere Messzahlermäßigungen, nämlich in Gestalt eines Abschlags in Höhe von 25 % für geförderten Wohnraum (§ 15 Abs. 2, Abs. 3 GrStG) und bestimmte Vermieter (vereinfacht: bestimmte gemeindliche, genossenschaftliche und gemeinnützige Wohnungsbaugesellschaften, siehe § 15 Abs. 4 GrStG und dazu auch noch V. 2.). Ferner existiert ein Abschlag in Höhe von 10 % für Grundstücke, auf denen sich ein Baudenkmal befindet (§ 15 Abs. 5 GrStG).

Die endgültige Steuerbelastung ergibt sich sodann durch die Anwendung des von der Gemeinde grundsätzlich (dh. vorbehaltlich der Regelungen zur sog. Grundsteuer C, vgl. § 25 Abs. 5 GrStG) gemeindegebietseinheitlich für alle Grundstücke zu bestimmenden Grundsteuerhebesatzes auf den Grundsteuermessbetrag (Beispiel: ein Grundsteuerwert in Höhe von 300.000,00 EUR multipliziert mit 0,31 Promille ergibt einen Grundsteuermessbetrag in Höhe von 93,00 EUR; unterstellt man einen Hebesatz in der Gemeinde von 500 %, führt dies zu einer Grundsteuer in Höhe von 465,00 EUR).

Gegenüber dem neuen Bundesgrundsteuerrecht werden gleichheitsrechtliche Bedenken wegen der sehr weitgehenden Typisierungen bei der Bemessungsgrundlage geltend gemacht.⁴ Nach meiner Einschätzung ist das Bundesgrundsteuerrecht verfassungsgemäß.⁵

2. Abweichungsbefugnis der Länder

Mit dem Bundesgrundsteuerrecht wurde zugleich eine Abweichungsbefugnis geschaffen, die es den Ländern ermöglicht, eigene Grundsteuergesetze (mit eigener Belastungsentscheidung und eigenen hierauf zugeschnittenen Maßstabsregelungen) zu erlassen. Rechtstechnisch verwirklicht wird dies durch eine Ergänzung des Art. 72 Abs. 3 S. 1 GG, der den Grundsatz des ansonsten maßgeblichen Art. 31 GG umkehrt: Hat der Bund von seiner Gesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht, können die Länder durch Gesetz hiervon abweichende Regelungen über die Grundsteuer treffen (Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG).

Für die Verfassungswidrigkeit wegen einer zu groben Typisierung Hey, ZG 2019, 297; Seer, FR 2019, 941; für die Verfassungswidrigkeit (auch) mit grundsätzlicheren Erwägungen ferner G. Kirchhof, DStR 2020, 1073.

⁵ Ausführlich Krumm/Paeßens, GrStG, Grundlagen Rz. 97 ff.

Ob und inwieweit ein Land hiervon Gebrauch machen will, liegt im politischen Ermessen des jeweiligen Landesgesetzgebers.⁶ Zulässig sind grundsatz- wie detailbezogene Abweichungen. Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG grenzt keinen "abweichungsfesten Kern" aus dem Kompetenzbereich der Länder aus und auch sonst ist der Landesgesetzgeber nicht zur Wahrung der Grundkonzeption des Bundesgrundsteuerrechts verpflichtet.⁷ Denkbar sind damit vollständige Abweichungen, aber auch nur punktuelle Abweichungen. Letzteres wiederum kann mit einer sog. Vollregelung umgesetzt werden (das Landesgesetz regelt die Materie vollständig, allerdings in Teilen das Bundesrecht textlich wiederholend) oder durch nur punktuelle Sonderregelungen gegenüber dem ansonsten geltenden Bundesrecht.

Von der Abweichungsmöglichkeit haben die Länder hinsichtlich der wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens bisher wie folgt Gebrauch gemacht:

■ **Baden-Württemberg**, dort LGrStG BW vom 4.11.2020⁸

Das Gesetz folgt dem Konzept einer Bodenwertsteuer. Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist nur der Grund und Boden; das Gebäude bleibt außer Betracht. Der Grund und Boden wird mit seinem Verkehrswert erfasst (grundsätzlich Bodenrichtwert der Bodenrichtwertzone x Grundstücksfläche; unter Umständen Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes, vgl. § 38 LGrStG BW).

Bayern, dort BayGrStG vom 10.12.2021⁹

Die Abweichung betrifft grundlegend den Belastungsgrund und die Bemessungsgrundlage. Bayern hat sich für ein (reines) wertunabhängiges Flächenmodell entschieden. Als Belastungsgrund wird auf das Äquivalenzprinzip verwiesen und zwar mit stärkerer Betonung der Kostenäquivalenz. Hieran anknüpfend ergibt sich die Bemessungsgrundlage aus der Fläche des Grund und Bodens sowie der Wohn- und Nutzfläche des Gebäudes jeweils multipliziert mit sog. Äquivalenzzahlen (für den Grund und Boden grundsätzlich 0,04 EUR / qm und für das Gebäude stets 0,50 EUR / qm). Der Wert des Grundstücks ist ohne Bedeutung. Auf der Ebene des Messbetragsverfahrens differenziert das BayGrStG ferner zwischen einer Wohnnutzung und einer Nicht-Wohnnutzung. Erstere wird mit einem Abschlag in Höhe von 30 % begünstigt.

-

BT-Drs. 16/813, S. 11; bestätigt von BVerwG, Beschluss vom 11.4.2016, 3 B 29/15; BayVerfGH, Entscheidung vom 29.5.2017, Vf. 8-VII-16.

So jedenfalls die zutreffende h. M., siehe nur BayVerfGH, Entscheidung vom 29.5.2017, Vf. 8-VII-16; *Uhle* in Maunz/Dürig, Art. 72 GG Rz. 270 mit weiteren Nachweisen.

⁸ GBl. BW 2020, 974, zuletzt geändert mit ÄndGLGrStG v. 22.12.2021, GBl. BW 2021, 1029.

⁹ GVBl. 2021, 638.

Hamburg, dort HmbGrStG vom 24.8.2021¹⁰

Auch der hamburgische Gesetzgeber hat sich in Bezug auf die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens für ein sog. wertunabhängiges Flächenmodell entschieden, ergänzt dies aber noch um eine Wohnlagedifferenzierung. Der Belastungsrund und die Bemessungsgrundlage entsprechen dem bayerischen Flächenmodell und zudem wird auf Messbetragsebene ebenfalls zwischen einer Wohnnutzung und einer Nicht-Wohnnutzung unterschieden. Anders als im bayerischen Grundsteuerrecht wird sodann bezüglich der Wohnnutzung noch zwischen einer "normalen Lage" und einer "gute Lage" unterschieden (daher auch die Bezeichnung als "Wohnlagemodell"). Für die normale Lage gilt eine weitere Ermäßigung der Grundsteuermesszahl in Höhe von 25 % (§ 4 Abs. 2 S. 1 HmbGrStG).

 Hessen, dort HGrStG vom 15.12.2021¹¹, und Niedersachsen, dort NGrStG vom 7.7.2021¹²

Beiden Gesetzen ist gemeinsam, dass die Bemessungsgrundlage an die Grundstücksund Gebäudefläche angeknüpft, aber zudem noch – insoweit abweichend vom reinen Flächenmodell – eine Lagedifferenzierung erfolgt. Als Belastungsgrund nennen beide Landesgesetzgeber das Äquivalenzprinzip im Sinne der Nutzenäquivalenz.¹³ Auf der Ebene des Messbetragsverfahrens differenzieren sowohl das HGrStG als auch das NGrStG zwischen einer Wohnnutzung und einer Nicht-Wohnnutzung. Für die Wohnflächen ist ein Abschlag in Höhe von 30 % vorgesehen (§ 6 Abs. 2 HGrStG bzw. § 6 Abs. 1 S. 2 NGrStG). Hessen hat sich ferner – als einziges Bundesland – für ein zweistufiges Verwaltungsverfahren entschieden.

 Sachsen, dort SächsGrStMG vom 21.12.2021¹⁴, und das Saarland, dort GrStG-Saar vom 15.9.2021¹⁵

Beide Bundesländer haben das Bundesgrundsteuerrecht übernommen und lediglich bei den Steuermesszahlen Differenzierungen nach den Nutzungsarten vorgenommen. Beide Landesgesetzgeber begünstigen die Wohnnutzung, unterscheiden sich allerdings in Bezug auf die Belastungsrelation der unbebauten Grundstücke. Während in Sachsen auch die unbebauten Grundstücke begünstigt werden, werden die unbebauten Grundstücke im Saarland wie die Nicht-Wohngrundstücke besteuert.

¹⁰ HmbGVBl. 2021, 600.

¹¹ GVBl. 2021, 906.

¹² NdsGVBl. 2021, 502.

HessLT-Drs. 20/6379, S. 12; NdsLT-Drs. 18/9632, S. 1, 7 f.

¹⁴ SächsGVBl. 2022, 9.

¹⁵ Amtsbl. 2021, 2372.

IV. Einordnung des Entwurfs der Fraktion der FDP

Der von der Fraktion der FDP vorgelegte Gesetzentwurf entspricht weitgehend dem HGrStG. Er sieht keine "landesrechtliche Vollregelung" des Grundsteuerrechts vor. Der Entwurf beschränkt sich auf die Regelung der Abweichungen vom Bundesgrundsteuerrecht und den hiermit verbundenen Ergänzungen. Im Übrigen findet das Bundesgrundsteuerrecht als partielles Bundesrecht Anwendung. Die landesgesetzlichen Abweichungen betreffen vor allem folgende Regelungsbereiche:

- 1. Der Entwurf der Fraktion der FDP erklärt das Äquivalenzprinzip und zwar im Sinne von Nutzenäquivalenz zum Belastungsgrund (Bundesgrundsteuerrecht hingegen: Leistungsfähigkeitsprinzip, siehe III. 1). Die Grundsteuer soll ein Ausgleich dafür sein, Nutzen aus kommunal bereitgestellter Infrastruktur ziehen zu können (zB. kommunale Straßen, allgemeine Straßenreinigung, kulturelle Angebote, öffentliche Parks und Spielplätze), die nicht bereits individuell zugeordnet und damit durch Gebühren oder Beiträge abgegolten werden. 16
- 2. Der Entwurf der Fraktion der FDP sieht eine verkehrswertunabhängige Bemessungsgrundlage vor (Bundesgrundsteuerrecht hingegen: verkehrswertorientierte Bemessungsgrundlage, siehe III. 1). Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus der Grundstücks- und Gebäudefläche, Flächenbeträgen und einem Lagefaktor. Angeknüpft wird zunächst an die Grundstückfläche und bei bebauten Grundstücken zudem an die Wohn- und Nutzfläche der Gebäude. Die sich hiernach ergebenden Flächengrößen werden mit den gesetzlich vorgegebenen Flächenbeträgen für den Grund und Boden 0,04 EUR / qm und für das Gebäude 0,50 EUR / qm (§ 5 GrStG NW-Entwurf) und dem Lagefaktor multipliziert (§ 7 GrStG NW-Entwurf). Der Lagefaktor setzt sich aus zwei Komponenten zusammen: Die erste Komponente ist das Verhältnis des Bodenrichtwerts für das jeweilige Grundstück zum durchschnittlichen Bodenrichtwert in der jeweiligen Gemeinde. Die Wertrelation "Zone im Vergleich zum Durchschnitt" wird als typisierendes Indiz für die Lagequalität bemüht. Die zweite Komponente ist ein auf diese Lagerelation anzuwendender Exponent (0,3).
- 3. Der Entwurf der Fraktion der FDP will stärker als das Bundesgrundsteuerrecht zwischen Wohnnutzung und anderen Grundstücksarten/-nutzungen differenzieren, indem die Wohnnutzung mit einem allgemeinen Abschlag von 30 % begünstigt wird (§ 6 GrStG NW-Entwurf; im Bundesgrundsteuerrecht: ca. 10 %). Die im Bundesgrundsteuerrecht vorgesehenen Messzahlermäßigungen für den geförderten Wohnraum und für bestimmte gemeindliche, genossenschaftliche und gemeinnützige Wohnungsbaugesellschaften sollen nicht gelten (insoweit weicht der Entwurf vom hessischen Vorbild ab; dort erklärt § 6 Abs. 4 HGrStG die vorgenannten Messzahlermäßigungen für anwendbar).

_

¹⁶ LT-Drs. 18/49, S. 23.

4. Der Entwurf der Fraktion der FDP sieht ein zweistufiges Verwaltungsverfahren vor. Derzeit ist das Verwaltungsverfahren dreistufig ausgestaltet (Grundsteuerwertfeststellungsverfahren, Grundsteuermessbetragsverfahren und Grundsteuerfestsetzungsverfahren). Der Entwurf reduziert die Verwaltungsverfahren auf das Steuermessbetragsverfahren, das die Landesfinanzbehörde führt, und das Festsetzungsverfahren, das in die Zuständigkeit der Gemeinden fällt.

V. Konzeptionelle Fragen

1. Nutzenäquivalenz und wertunabhängige Bemessungsgrundlage

a.

Die Wahl des Belastungsgrundes der Grundsteuer ist eine politische Entscheidung. Die Heranziehung des Äquivalenzprinzips begegnet keinen Bedenken.¹⁷

b.

Die Frage ist allerdings, wie sich die Nutzenäquivalenz in der Bemessungsgrundlage widerspiegeln kann. Ungeachtet der nachfolgend noch zu erörternden verfassungsrechtlichen Anforderungen sollte die Bemessungsgrundlage in einem rationalen Steuersystem so gestaltet sein, dass die Inanspruchnahme gemeindlicher Leistungen in einem zumindest auch unter Anerkennung großer Typisierungsspielräume grob einsichtigem Maße auch die Steuerbelastung beeinflusst.

Der Entwurf der Fraktion der FDP geht davon aus, dass von der Grundstücks- und Gebäudefläche auf das Ausmaß der Nutzbarkeit kommunaler Infrastruktur geschlossen werden kann. Je größer das Grundstück und je mehr Gebäudefläche vorhanden ist, desto mehr Bewohner, Beschäftigte und Kunden gebe es, die gemeindliche Leistungen (insbesondere Infrastruktur) in Anspruch nehmen können (LT-Drs. 18/49, S. 24). In dem Entwurf bleibt dies – ebenso wie in den Gesetzesbegründungen in Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen – eine bloße Behauptung. Die überwiegende Ansicht stellt einen solchen Zusammenhang zwischen der Grundstücks- und Gebäudefläche einerseits und der Nutzbarkeit gemeindlicher Leistungen andererseits jedenfalls in Frage. Denn die Nutzbarkeit kommunaler Leistungen dürfte vielmehr standortabhängig sein. Dies wurde im Schrifttum vor allem am Beispiel kommunaler Verkehrsinfrastrukturleistungen begründet. 19

¹⁷ Vgl. dazu weiterführend Krumm/Paeßens, Kommentar zum GrStG, Grundlagen Rz. 20.

Breinersdorfer, DStJG 44 (2022), S. 285 (313 f.); Feld/Fritz, DStJG 35 (2012), 61 (78); Krumm/Paeβens, Kommentar zum GrStG, Grundlagen Rz. 126; Löhr, BB 2020, 1687 (1689); Schmidt, DStR 2020, 249 (252 f.); Scheffler/Feldner, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern, 163 f.; Seer, DB 2018, 1488 (1493); tendenziell auch Meyering/Hintzen/Doedt, DStR 2020, 1705 (1709).

¹⁹ Löhr, BB 2020, 1687 (1690).

Dieses Problem erkennt auch der Entwurf der Fraktion der FDP an, wenn nämlich eine Ergänzung des Flächenwertes um einen lagebezogenen Faktor vorgeschlagen wird.

Um die Wirkungsweise dieses Lagefaktors zu verstehen, sollte man ihn zuerst ohne Exponenten betrachten: Teilt man nur den Bodenrichtwert der relevanten Bodenrichtwertzone durch den (gemeinde-) durchschnittlichen Bodenrichtwert, erhält man das Verhältnis der beiden Werte zueinander. Würde man es bei diesem Rechenschritt belassen, würde nicht nur der Lagefaktor genau dieses Verhältnis abbilden, sondern über die Multiplikation mit dem Ausgangsbetrag (Fläche x Flächenzahlen) auch der Steuermessbetrag. Wenn zum Beispiel der Bodenrichtwert 600 EUR/qm und der durchschnittliche Bodenrichtwert 300 EUR/qm sind, ergibt dies einen Lagefaktor von 2. Der Steuermessbetrag für ein Grundstück mit einem Bodenrichtwert ihr 300 EUR/qm bei ansonsten identischen Bewertungsfaktoren (Grundstücks- und Gebäudefläche).

Einen solchen (linear wirkenden) Lagefaktor sieht der Entwurf der Fraktion der FDP nicht vor. Vielmehr wird die Differenzierungswirkung des Lagefaktors mit einem Exponenten kleiner als 1, nämlich 0,3, deutlich abgeschwächt.

Beispiel²⁰:

Der Grund und Boden hat eine Fläche von 800 qm. Das aufstehende Gebäude verfügt über eine Wohnfläche von 170 qm. Der Bodenrichtwert ist 600 EUR/qm und der durchschnittliche Bodenrichtwert ist 300 EUR/qm.

Der Lagefaktor berechnet sich wie folgt: $(600 / 300)^{0.3} = 1,23$

Damit ergibt sich folgender Steuermessbetrag:

 Grund und Boden
 800 qm x 0,04 EUR/qm x 100 %
 32,00 EUR

 Gebäude
 170 qm x 0,50 EUR/qm x 70 %
 59,50 EUR

 Ausgangsbetrag
 91,50 EUR

Steuermessbe- 91,50 EUR x 1,23 112,00 EUR

trag (gerundet)

Aus der Perspektive des Äquivalenzprinzips wird man also – bezogen auf das Beispiel – formulieren müssen: Ein Grundstück, dessen Bodenrichtwert doppelt so hoch wie der durchschnittliche Bodenrichtwert ist, wird um 23 % höher mit Grundsteuer belastet als ein Grundstück, dessen Bodenrichtwert dem durchschnittlichen Bodenrichtwert entspricht. Es wird damit (typisierend) unterstellt, dass es in diesem Umfang mehr an den gemeindlichen Leistungen partizipiert, als das Grundstück mit dem durchschnittlichen Bodenrichtwert.

SEITE 9 | 20

-

Übernommen aus Krumm/Paeßens, Kommentar zum GrStG, § 7 HGrStG Rz. 3.

Die Abschwächungswirkung des Exponenten zeigt folgende Übersicht:

Verhältnis Bodenrichtwert zum durch- schnittlichen Bodenrichtwert	Lagefaktor
0,50	0,81
0,75	0,92
1,50	1,13
2,00	1,23
2,50	1,32
3,00	1,39
4,00	1,52

Betrachtet man die letzte Zahl, führt also ein Bodenrichtwert, der vier Mal höher ist als der gemeindliche Durchschnittsbodenrichtwert, nur zu einem Faktor von ca. 1,52 (also einer Mehrbelastung von ca. 50 % im Verhältnis zu einem Grundstück, dessen Bodenrichtwert dem Durchschnittsbodenrichtwert entspricht).

С.

Der Entwurf der Fraktion der FDP nennt als Abweichungsmotiv unter anderem die dem Bundesgrundsteuerrecht innewohnende Wertdynamik.²¹ Insoweit ist meines Erachtens eine Klarstellung angezeigt:

Es dürfte sich in der Tat so verhalten, dass anlässlich der nächsten Grundsteuerwerthauptfeststellung auf den 1.1.2029 die Grundsteuerwerte höher ausfallen werden. Das liegt in der Natur eines verkehrswertorientierten Modells. Es ist aber daran zu erinnern, dass sich die Grundsteuerbelastung immer erst aus dem Zusammenspiel von Grundsteuerwert, Messbetragsregelungen und vor allem dem von jeder einzelnen Gemeinde selbst zu bestimmenden Hebesatz ergibt. Würde die Bemessungsgrundlage über die Jahre unverändert bleiben, steigt aber (was unvermeidbar sein dürfte) der Finanzbedarf der Gemeinden, dürfte es ein sehr realistisches Szenario sein, dass die Gemeinden hierauf mit einer Erhöhung der Hebesätze reagieren werden. Die Vorstellung, dass durch eine wertunabhängige Bemessungsgrundlage die Grundsteuerbelastung über die Zeit auf einem bestimmen Niveau verbleiben wird, dürfte lebensfremd sein.

_

²¹ LT-Drs. 18/49, S. 1.

Ungeachtet dessen erscheint mir eine dynamische Bemessungsgrundlage im Hinblick auf die ebenfalls nicht konstant bleibende Ausgabenseite der Gemeinde auch nicht unsachgerecht. Die Wechselwirkung zwischen wirtschaftlicher Entwicklung und steuerlicher Bemessungsgrundlage existiert jedenfalls auch bei anderen Steuerarten.

2. Allgemeine Begünstigung der Wohnnutzung gegenüber anderen Nutzungen

a.

Der Entwurf der Fraktion der FDP sieht für Wohnnutzungen eine Steuermesszahlermäßigung in Höhe von 30 % vor. Das bedeutet, dass die anderen Nutzungen (relativ) mehr mit Grundsteuer belastet werden (also vor allem die betrieblichen Nutzungen). Diese Entscheidung liegt im rechtspolitischen Gestaltungsermessen des Gesetzgebers.

Da der Entwurf eine vom Bundesgrundsteuerrecht abweichende Bemessungsgrundlage vorsieht, lässt sich dieser Abschlag aber wohl nicht unmittelbar mit der Messzahldifferenzierung des Bundesgrundsteuerrechts vergleichen. Ich vermag daher nicht zu sagen, ob die 30 % am Ende wirklich mehr sind als die im Bundesgrundsteuerrecht vorgesehene Differenz von ca. 10 %.

b.

Dessen ungeachtet ist die Kritik an der Regelung in § 15 Abs. 4 GrStG (siehe LT-Drs. 18/49, S. 1) im Ergebnis berechtigt. Es geht in allen drei von § 15 Abs. 4 GrStG erfassten Fällen um die Begünstigung solcher Wohnungsbaugesellschaften, -genossenschaften bzw. -vereine, die nach Ansicht des Bundesgesetzgebers eine gemeinwohlorientierte Wohnraumüberlassung (idR Vermietung, aber auch Überlassung auf genossenschaftlicher Grundlage) gewährleisten. Das klingt nur auf den ersten Blick nachvollziehbar. Das wird besonders deutlich, wenn man die Gesetzesbegründung zu § 15 Abs. 4 GrStG betrachtet: "Mit der Grundsteuervergünstigung sollen zusätzliche Investitionsanreize zur Schaffung von Wohnraum gesetzt werden und zielgenau die Bau- und Wohnungswirtschaft in denjenigen Fällen positiv beeinflusst werden, bei denen die günstige Versorgung der Bevölkerung mit Wohnraum Hauptzweck ist. Aus diesen Gründen umfasst die Grundsteuervergünstigung nur Wohnungsbaugesellschaften, die mehrheitlich von Gebietskörperschaften beherrscht werden und bei denen ein Gewinn durch Abführung an die jeweilige Gebietskörperschaft der kommunalen Daseinsvorsorge zugutekommt. Entsprechendes gilt für Wohnungsbaugesellschaften, die im Dienste der Allgemeinheit tätig werden und deshalb als gemeinnützig [...] anerkannt werden oder nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG steuerbefreit sind".²² Die Bezugnahme auf "Investitionsanreize" irritiert, wenn man bedenkt, dass die Grundsteuer bei Wohnnutzungen häufig auf die Mieter überwälzt wird, und ergibt daher nur Sinn, wenn man unterstellt, dass wegen der niedrigeren Grundsteuer eine höhere Nettomiete verlangt werden kann. Womöglich liegt § 15 Abs. 4 GrStG aber auch die Annahme zugrunde, dass sich

²² BT-Drs. 19/11085, S. 124.

die dort genannten Vermieter (womöglich) durch eine moderate Mietzinspolitik auszeichnen, sich dies (womöglich) nicht in den für die Ertragswertbewertung maßgeblichen Durchschnittsmieten widerspiegelt und die Ermäßigung der Steuermesszahl dies kompensieren soll. Aber auch dann stellt sich die Frage, warum nur die in § 15 Abs. 4 GrStG erfassten Fällen eine solche Kompensation erfahren und dies zudem mit einer sehr pauschalen Unterstellung. Letztlich bleibt hier vieles im Dunkeln, weshalb ich die im Entwurf (vor allem) an § 15 Abs. 4 GrStG geäußerte Kritik teile.

3. Zweistufiges Verwaltungsverfahren

Gegen die Zusammenfassung von Grundsteuerwertfeststellungs- und Grundsteuermessbetragsverfahren in einem Verwaltungsverfahren und die Reduzierung der Verwaltungsentscheidungen auf die Festsetzung des Steuermessbetrages und die Entscheidung über die persönliche Steuerpflicht gibt es konzeptionell nichts zu erinnern. Allerdings hat sich das bisher dreistufige Verwaltungsverfahren bewährt, weshalb sich die Frage stellt, welcher administrative Nutzen mit einer Zweistufigkeit einhergeht.

VI. Verfassungsrechtliche Fragen

1. Gesetzgebungskompetenz

Die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer liegt gemäß Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG beim Bund. Die Länder dürfen allerdings vom Bundesgrundsteuerrecht abweichen (Art. 72 Abs. 3 S. 1 GG). Da auch eine wertunabhängig ausgestaltete Steuer, die an den Grundbesitz als Steuergegenstand anknüpft, nach zutreffender Ansicht eine "Grundsteuer" ist, gilt dieses Kompetenzgefüge auch für das hier in Rede stehende Flächen-Lage-Modell. Das Grundgesetz ist nicht auf einen bestimmten Typ Grundsteuer festgelegt. Wenn dies so wäre, würde vor allem der Zweck der Abweichungsbefugnis nicht erreicht, was der verfassungsändernde Gesetzgeber nicht gewollt haben kann. Ausgehend vom Wortlaut der Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7, 105 Abs. 2 S. 1 GG kann nur entscheidend sein, dass an ein Grundstück angeknüpft wird. Das von dem Entwurf vorgesehene wertunabhängige Bewertungskonzept wird daher von der Abweichungskompetenz des Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG erfasst.

2. Gleichheitsrechtliche Fragen in Ansehung von Belastungsgrund und Bemessungsgrundlage

a.

Im Mittelpunkt der verfassungsrechtlichen Würdigung steht der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und seine bereichsspezifische Konkretisierung durch das BVerfG. Den Ausgangspunkt bildet der Grundsatz der Lastengleichheit: Die Steuerpflichtigen müssen grundsätzlich durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gesetzgeber hat einen tendenziell weiten Entscheidungsspielraum bei der Auswahl des Steuergegenstandes und der damit untrennbar verbundenen Belastungs-

entscheidung. Das galt bereits vor der Schaffung der Abweichungskompetenz des Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG, wird aber hierdurch vom verfassungsändernden Gesetzgeber noch einmal nachdrücklich bestätigt. Daher ist die Heranziehung des Äquivalenzprinzips, wie es der Entwurf der Fraktion der FDP tut, auf dieser Ebene verfassungsrechtlich nicht angreifbar.²³

b.

Hat sich der Gesetzgeber für einen Belastungsgrund entschieden, muss er die aa. Steuer grundsätzlich konsequent hieran ausgerichtet ausgestalten. Dies betrifft vor allem die Bemessungsgrundlage.²⁴ Dazu heißt es in der Entscheidung des BVerfG vom 10.4.2018: "[Der] Gesetzgeber [hat] für die Wahl der Bemessungsgrundlage und die Ausgestaltung der Regeln ihrer Ermittlung einen großen Spielraum, solange sie nur prinzipiell geeignet sind, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen. [...]. Jedenfalls muss das [...] Bemessungssystem, um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen".25 Es muss also letztlich eine rationale Verknüpfung von Belastungsentscheidung und Bemessungsgrundlage geben, die erklären kann, warum in Verwirklichung der Belastungsentscheidung der eine Steuerpflichtige so und der andere Steuerpflichtige so belastet wird. 26 Der Belastungsgrund muss in der Bemessungsgrundlage sichtbar werden. Wörtlich heißt es: "Um beurteilen zu können, ob die gesetzlichen Belastungsregeln eine in der Relation realitätsgerechte Bewertung der erfassten Güter und damit die Vergleichbarkeit der Bewertungsergebnisse im Einzelfall sicherstellen, muss das Gesetz das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen".27

Schon allein angesichts der schieren Masse der Steuergegenstände (bundesweit: ca. 36 Millionen wirtschaftliche Einheiten) bedarf es nicht viel Erklärung, dass der Gesetzgeber sowohl bei Auswahl und Konkretisierung des Belastungsgrundes als auch bei der hieran anknüpfenden Auswahl und Ausgestaltung der Bemessungsgrundlagen die Vollzugsfähigkeit der Grundsteuer im Blick behalten muss. In Ansehung der Bemessungsgrundlage ist das Mittel der Wahl insoweit die Vereinfachung durch Typisierung und Pauschalierung und damit die bewusste Vernachlässigung des Einzelfalls. In Abhängigkeit vom gewählten

Drüen in Stenger/Loose, Kommentar zum BewG/ErbStG/GrStG, Grundsteuer und Verfassungsrecht Rz. 25; *Krumm/Paeßens*, Kommentar zum GrStG, Grundlagen Rz. 93, 125; *Schmehl*, DStJG 35 (2012), S. 249 (289 f.).

²⁴ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 Rz. 96 f.

²⁵ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 Rz. 98.

Krumm/Paeßens, Kommentar zum GrStG, Grundlagen Rz. 94.

²⁷ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 Rz. 97.

Belastungsgrund können sich dabei in ihrer Qualität unterschiedlich zu bewertende Ungleichbehandlungen auftun, für die sich der Gesetzgeber rechtfertigen muss.

Das ist grundsätzlich möglich. Das BVerfG hat dem Gesetzgeber schon seit jeher einen Typisierungsspielraum zugestanden und dies auch in der Grundsteuerentscheidung vom 10.4.2018 aufgegriffen: "Dabei darf [...] sich [der Gesetzgeber] in erheblichem Umfang auch von Praktikabilitätserwägungen mit dem Ziel der Einfachheit der Steuerfestsetzung und ihrer Erhebung leiten lassen. Dies gilt in besonderem Maße bei steuerlichen Massenverfahren. Bei der Ausgestaltung des Systems zur Erfassung der Bemessungsgrundlage kann der Gesetzgeber Praktikabilitätserwägungen Vorrang vor Gesichtspunkten der Ermittlungsgenauigkeit einräumen und dabei auch beträchtliche Bewertungs- und Ermittlungsunschärfen in Kauf nehmen, um die Festsetzung und Erhebung der Steuer handhabbar zu halten ([...]). Begrenzt wird sein Spielraum dadurch, dass die von ihm geschaffenen Bemessungsregeln grundsätzlich in der Lage sein müssen, den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation realitätsgerecht abzubilden ([...])".28 Der Gesetzgeber muss dabei die widerstreitenden Zwecke in einen angemessenen Ausgleich bringen. Der gewählte Belastungsgrund gibt insoweit den Rahmen vor. Die mit der Ungleichbehandlung verfolgten Ziele sind stets im Lichte des jeweiligen Belastungsgrundes zur Qualität und Intensität der Ungleichbehandlung in Beziehung zu setzen.²⁹ Kein (nennenswert) abwägungsrelevanter Aspekt soll nach Ansicht des BVerfG allerdings die relativ geringe Steuerbelastung der Bürger darstellen.30

Das BVerfG hat die vorstehenden Grundsätze im Hinblick auf das vom sog. Sollertragsgedanken getragene, konzeptionell verkehrswertorientierte alte Grundsteuerrecht formuliert. Sie lassen sich aber ebenso auf ein verkehrswertunabhängiges Flächenmodell anwenden. Auch ein flächenabhängiges Modell muss erklären können, in welchem inneren Zusammenhang Belastungsgrund (hier: Nutzenäquivalenzprinzip) und Bemessungsgrundlage (Grundstücks- und Gebäudefläche x Flächenbetrag x Lagefaktor) stehen. Das vom BVerfG formulierte Gebot einer realitätsgerechten Wertrelation ist bei einer äquivalenztheoretisch begründeten Grundsteuer als Gebot einer realitätsgerechten Kosten- oder Nutzenrelation zu beachten. Die Kernfrage lautet mithin: Welcher eine solche Relationsvorgabe abbildende Bezug lässt sich selbst unter Anerkennung eines weiten Typisierungsspielraums zwischen den aus den kommunalen Leistungen gezogenen/ziehbaren Vorteilen zur Grundstücks- und Gebäudefläche und vor allem den gewählten Faktoren herstellen? Eine direkte Zurechenbarkeit scheidet aus; hier dürfte das Feld auch bereits weitgehend durch

²⁸ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 Rz. 131.

Vgl. *Drüen* in Stenger/Loose, Kommentar zum BewG/ErbStG/GrStG, Grundsteuer und Verfassungsrecht Rz. 30.

³⁰ BVerfG, Urteil vom 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 ua., BVerfGE 148, 147 Rz. 140 ff.

Seer, DB 2018, 1488 (1493); Löhr BB 2020, 1687 (1689); Meyering/Hintzen/Doedt, DStR 2020, 1705 (1709).

Gebühren und Beiträge besetzt sein. Es kann also nur noch um nicht mehr direkt zurechenbare Kosten oder Vorteile gehen (sog. Gruppenäquivalenz).

bb. Das reine Flächenmodell (Bayern, Hamburg) kommt hier in erhebliche Rechtfertigungsnot. Denn nach dem bereits unter V. 1. Ausgeführten bestehen erhebliche Zweifel daran, ob sich ein ausreichend rationaler Zusammenhang zwischen der Grundstücks- und Gebäudefläche einerseits und den gemeindlichen Kosten bzw. der Inanspruchnahme gemeindlicher Leistungen (insbesondere: Infrastruktur) begründen lässt. Schon angesichts dessen ist es äußerst fraglich, ob der Äquivalenzgedanke entsprechend der verfassungsrechtlichen Vorgabe in der Bemessungsgrundlage sichtbar wird.

Des Weiteren stellt sich die Frage, was mit den sog. Flächenzahlen zum Ausdruck gebracht werden soll? In Bezug auf Grundstücks- (0,04 EUR / qm) und Gebäudefläche (0,50 EUR / qm) fehlt jegliche Erklärung für die einzelnen Vorgaben. Warum geht mit einem Quadratmeter Gebäudefläche das 12,5-fache an Nutzen bzw. Nutzbarkeit gegenüber einem Quadratmeter Grundstücksfläche einher? Kann man auf dieser Ebene Wohn- und Nutzfläche wirklich gleich behandeln (die Messzahlermäßigung wird mit Gemeinwohlgründen, also sozialpolitisch begründet und nicht im Hinblick auf die Nutzenäquivalenz³², weshalb sie hier außer Betracht bleiben muss). Bei alledem muss man sich vergegenwärtigen, dass diese Flächenzahlen maßgeblich die Belastungsverteilung zwischen den verschiedenen Steuerpflichtigen bestimmen.

Wer trotz des fehlenden (rationalen, zumindest ansatzweise empirisch belegbaren) Begründungszusammenhangs zwischen Bemessungsgrundlage und Belastungsgrund sowie der Willkürlichkeit der Flächenzahlen das Flächenmodell für verfassungsfest hält³³, entbindet den Gesetzgeber letztlich von allen Mindestanforderungen an ein rationales Relationskonzept.

Insoweit lässt sich auch nicht argumentieren, dass der verfassungsändernde Gesetzgeber mit der Eröffnung der Abweichungsbefugnis ein solches Flächenmodell verfassungsrechtlich abgesichert hat. Das Modell mag dem verfassungsändernden Gesetzgeber bekannt gewesen sein und es mag Anlass für die Grundgesetzänderung gewesen sein, aber es ist nicht erkennbar, dass die Kompetenznorm von den gleichheitsrechtlichen Vorgaben entbinden sollte – ungeachtet der Frage, ob sie dies überhaupt könnte. Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG hat gewiss die Pluralität der Belastungsgründe bestätigt, aber weiter reicht seine

³² Vgl. LT-Drs. 18/49, S. 27.

Namentlich vor allem *G. Kirchhof* DStR 2020, 1073 (1080 f.); *Freund* FR 2019, 931 (938 ff.).

Wirkung nicht. Angesichts dessen trägt das reine Flächenmodell von allen Modellen die größten verfassungsrechtlichen Risiken in sich.³⁴

cc. Für das (hier zu beurteilende) um einen Lagefaktor ergänzte Flächenmodell führt dies zu der Frage, ob der Lagefaktor dem vorstehend skizzierten gleichheitsrechtlichen Mangel ausreichend entgegenwirkt. Zum Teil werden auch gegen das Flächenmodell mit Lagefaktor Bedenken erhoben, die vor allem darauf gestützt werden, dass die Kombination von Fläche und Wert eine Inkonsequenz in sich trage, die anlässlich der folgerichtigen Ausgestaltung zu Friktionen führe.³⁵

Vor allem aber dürfte dieser Lagefaktor nicht zum Ziel führen: Zum einen relativiert der Exponent den Lagefaktor wieder erheblich. Es wird nur "gedämpft" – regressiv wirkend – eine Tendenz nachgezeichnet (siehe V. 1.). Zudem bleibt die Frage, ob es zwischen dem Exponenten und der Nutzbarkeit gemeindlicher Leistungen einen erklärbaren Zusammenhang gibt? Ist er politisch willkürlich bestimmt oder gibt er einen Erfahrungssatz wieder? Letzteres ist jedenfalls bisher nicht belegt worden, weshalb Ersteres naheliegt. Zum anderen knüpft der Lagefaktor aber an einen Flächenwert an, dessen Mangel er nicht beheben kann: Die Fläche, deren Indizwirkung für das Maß der Nutzbarkeit gemeindlicher Leistungen zweifelhaft ist (siehe oben), und die Flächenzahl, der keine erkennbare (jedenfalls nicht dargelegte) Beziehung zum Maß der Nutzbarkeit gemeindlicher Leistungen zugrunde liegt, wird mit einer weiteren, politisch und nicht innersystematisch rational gesetzten Berechnungsfaktor verbunden. Angesichts dessen dürfte es zu einer Belastungsverteilung unter den Steuerpflichtigen kommen, die mit der Nutzbarkeit gemeindlicher Leistungen in keinem erklärbaren Zusammenhang steht. Dementsprechend verwundert es nicht, dass auch gegenüber dem Flächen-Lage-Modell verfassungsrechtliche Bedenken erhoben werden.³⁶ Ich halte diese Bedenken für begründet.

3. Gleichheitsrechtliche Fragen in Bezug auf die Messzahldifferenzierungen

Der Entwurf der Fraktion der FDP sieht für Wohnnutzungen eine Steuermesszahlermäßigung in Höhe von 30 % vor. Eine solche Differenzierung ist verfassungsrechtlich zulässig. Für diese begünstigende Regelung dürften die gleichheitsrechtlichen Anforderungen gelten, die das BVerfG an Lenkungsnormen formuliert hat: Der Verschonungstatbestand muss einen Lenkungszweck erkennen lassen und diesen Lenkungszweck zielgenau ansteuern. Letzteres setzt wiederum voraus, dass der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgegrenzt

Für die Verfassungswidrigkeit *Scheffler/Feldner*, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern, 164; *Schmidt* DStR 2020, 249 (252 f.).

Vgl. *Drüen* in Stenger/Loose, Kommentar zum BewG/ErbStG/GrStG, Grundsteuer und Verfassungsrecht Rz. 38; *Freund* FR 2019, 931 (938).

ZB. von Scheffler/Feldner, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern, 164; für eine Gleichheitskonformität hingegen G. Kirchhof DStR 2020, 1073 (1080), dort bezogen auf das Modell der niedersächsischen Finanzverwaltung.

ist, die Vergünstigung den Begünstigten möglichst gleichermaßen zugutekommt und das Maß der Vergünstigung gemessen am Lenkungszweck angemessen ist.³⁷ Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt. Der Entwurf verfolgt mit der Entlastung der Nutzung "Wohnen" einen legitimen Gemeinwohlzweck. Es geht um ein elementares menschliches Bedürfnis, das hoch zu gewichten ist.

VII. Anmerkungen zu Einzelregelungen des GrStG NW-Entwurf

1. Allgemeines

Fast alle Regelungen des Entwurfs sind systematisch schlüssig – sowohl in Bezug auf den GrStG NW-Entwurf selbst als auch in Bezug auf das partiell geltende Bundesrecht. Die punktuelle Abweichung vom Bundesgrundsteuerrecht führt allerdings dazu, dass der Rechtsanwender Bundes-GrStG, Bundes-BewG und GrStG NW-Entwurf "zusammensetzen" muss. Der gesetzliche Rahmen wird damit unübersichtlich. Die Praxis wird hiermit aber am Ende zu Recht kommen.

2. Grundsteuer C (§ 13 GrStG NW-Entwurf)

Der Entwurf der Fraktion der FDP hält an der bundesrechtlichen Regelung der Grundsteuer C (§ 25 Abs. 5 GrStG) fest.

Während das Bundesgrundsteuerrecht die Gemeinden auf einen Sonderhebesatz beschränkt, erlaubt § 13 Abs. 1 GrStG NW-Entwurf sogar die Bestimmung mehrerer Sonderhebesätze. Die Gemeinde darf insoweit allerdings nicht räumlich differenzieren (also nicht: für mehrere Gemeindegebiete unterschiedliche Hebesätze). Vielmehr geht es um einheitliche Hebesätze für alle nach Maßgabe von § 13 Abs. 4 GrStG NW-Entwurf bestimmten Gemeindeteile, die lediglich innerhalb der Gruppe der baureifen Grundstücke differenzieren, und zwar nach der Dauer der Baureife. Eine solche Regelung erscheint sinnvoll; sie gibt der Gemeinde jedenfalls mehr Flexibilität.

§ 13 Abs. 6 S. 1 GrStG NW-Entwurf begrenzt das Hebesatzermessen der Gemeinde aber – abweichend vom Bundesgrundsteuerrecht – der Höhe nach: Der gesonderte Hebesatz darf das Fünffache des einheitlichen Hebesatzes nicht überschreiten. Der Entwurf der Fraktion der FDP schweigt zu den Gründen hierfür. Da sich der Entwurf allerdings weitgehend am hessischen Recht orientiert, wird man auch insoweit auf die Begründung zum HGrStG zurückgreifen dürfen. Der hessische Gesetzgeber will mit der Begrenzung jedenfalls erreichen, dass (bei typisierender Betrachtung) die Grundsteuer C des unbebauten Grundstücks nicht höher ausfällt als die Grundsteuer B, wenn das Grundstück bebaut wäre. 38 Ob das Fünffache der regulären Grundsteuer allerdings ausreichend ist, um jemanden zur Bebauung anzuhalten, wird man kritisch sehen müssen. Es steht zu befürchten, dass eine

³⁷ Statt vieler BVerfG, Urteil vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 Rz. 126 f.

HessLT-Drs. 20/6379, S. 24, dort mit Berechnungsbeispiel.

solche Deckelung zur Ineffektivität dieses städtebaulichen Instruments führt. Dessen ungeachtet besteht aber kein Anlass für eine solche gesetzgeberische Vorgabe. Man sollte die Entscheidung über den Hebesatz allein den Gemeinden vor Ort überlassen.

3. Rechtsweg (§ 15 GrStG NW-Entwurf)

§ 15 GrStG NW-Entwurf soll den Rechtsschutz gegen Grundsteuermessbescheide durch die Finanzgerichte eröffnen. Das entspricht sowohl der alten Rechtslage als auch dem neuen Bundesgrundsteuerrecht (dort gewährleisten die Finanzgerichte den Rechtsschutz sowohl in Bezug auf die Grundsteuerwertbescheide als auch die Grundsteuermessbescheide). Diese Rechtswegzuweisung ist auch sachgerecht.

Die Verweisung ist im Detail aber unglücklich gestaltet: Wenn man § 15 GrStG NW-Entwurf als Rechtsgrundverweisung versteht (was im Hinblick auf den Wortlaut naheliegt), dann müssten zugleich die Voraussetzungen des § 113 S. 1 JustG NRW vorliegen. Dort heißt es aber: "Der Finanzrechtsweg ist auch gegeben in öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über Abgabenangelegenheiten, die der Gesetzgebung des Bundes nicht unterliegen und durch die Landesfinanzbehörden verwaltet werden". Die Voraussetzung "die der Gesetzgebung des Bundes nicht unterliegen" ist in Bezug auf die Grundsteuer nicht erfüllt. Denn die Grundsteuer unterliegt sowohl der Gesetzgebung des Bundes als auch der Länder (einerseits Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG, andererseits Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG; siehe III. 2.). § 15 GrStG NW-Entwurf iVm § 113 S. 1 JustG NRW geht daher ins Leere. Im Ergebnis schadet dies der Eröffnung des Finanzrechtsweges nicht. Denn es gilt dann § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO.

Der guten Ordnung halber ist aber auch darauf hinzuweisen, dass es damit bei der – rechtspolitisch vielfach zu Recht bemängelten³⁹ – Spaltung des Rechtsweges in Grundsteuersachen im Übrigen bleibt: Der Rechtsschutz gegen Grundsteuermessbescheide wird durch die Finanzgerichte gewährleistet, der Rechtsschutz gegen die Grundsteuerbescheide und das Verwaltungshandeln der Gemeinden im Erhebungsverfahren hingegen durch die Verwaltungsgerichte. Insoweit ließe sich losgelöst von dem Entwurf der Fraktion der FDP (perspektivisch) erwägen, ob nicht eine einheitliche Zuweisung aller die Grundsteuer betreffenden Streitigkeiten zur Finanzgerichtsbarkeit durch Landesgesetz angezeigt ist. Eine solche einheitliche Zuweisung wäre jedenfalls sachgerecht. Für die Gewerbesteuer gilt das alles entsprechend.

_

³⁹ Vgl. *Pelka* in Festschrift für J. Lang, 2010, 981, 996 ff.; *Seer* in Tipke/Kruse, Vor § 347 AO Rz. 19.

4. Verweise auf Landesrecht

Der Entwurf nimmt verschiedentlich auf andere Landesgesetze Bezug. Insoweit ist die Anpassung des hessischen Vorbildes an die nordrhein-westfälische Rechtslage nicht immer gelungen:

- In § 2 Abs. 2 GrStG NW-Entwurf wird auf § 15 GO NRW Bezug genommen. Gemeint sein dürfte § 16 GO NRW.
- In § 6 Abs. 3 GrStG NW-Entwurf wird auf Kulturdenkmäler im Sinne des DSchG NRW Bezug genommen. Das DSchG NRW kennt diese Kategorie hingegen nicht. Gemeint sein dürften Baudenkmäler im Sinne von § 2 Abs. 2 DSchG NRW.

VIII. Vollzugsaufwand für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung

Zu guter Letzt verbleibt die Frage, ob das Flächen-Lage-Modell für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung im Verhältnis zum Bundesgrundsteuerrecht einfacher zu administrieren ist. Insoweit ist vorab klarzustellen, dass ein "Mehr" an Komplexität in Bezug auf die Bemessungsgrundlage, nicht zwingend ein "Mehr" an Vollzugsaufwand für den Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung bedeutet. Denn reine Berechnungsfragen sind in Anbetracht der Datenverarbeitungsmöglichkeiten durchweg automationsfähig. Das Augenmerk ist daher auf die Datengrundlage und die Datenbeschaffungsnotwendigkeiten zu richten: Geht mit einer einfacheren Berechnung auch ein weniger an Daten, Datenbeschaffungsaufwand, Datenverifikation und Datenanpassung einher? Da beim Bundesgrundsteuerrecht ein Teil der Daten vom Gesetz- bzw. Verordnungsgeber vorgegeben werden, muss der Blick nur auf die vom Steuerpflichtigen zu erhebenden und von der Finanzverwaltung zu kontrollierenden Daten gerichtet werden.

Vergleicht man nach dieser Maßgabe den Entwurf der Fraktion der FDP mit dem Bundesgrundsteuerrecht, muss man differenzieren:

Bei unbebauten Grundstücken bedarf es sowohl nach dem Bundesgrundsteuerrecht als auch nach dem GrStG NW-Entwurf der Grundstücksfläche. Entsprechendes gilt für den Bodenrichtwert der Bodenrichtwertzone, in der das Grundstück belegen ist. Angesichts dessen lässt sich im Hinblick auf den Vollzugsaufwand kein Unterschied ausmachen.

Bei Wohngrundstücken, die wohl den Großteil der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten ausmachen, bedarf es im Bundesgrundsteuerrecht zusätzlich zu den vorstehend genannten Daten noch Angaben zur Art der Nutzung (Wohnen/ Nicht-Wohnen), der Anzahl der Wohnungen und der Wohn-/Nutzfläche der einzelnen Wohnungen sowie des Gebäudealters. Für das Flächen-Lage-Modell bedarf es wiederum der Angabe der Wohn-/Nutzflächen (für die Anwendung der entsprechenden Flächenzahl) und der Art der Nutzung (wegen der Messzahlermäßigung). Im Grunde fehlt lediglich die Abfrage des Baujahres. Dieser Unterschied zwischen Bundesgrundsteuerrecht und GrStG NW-Entwurf ist nach meinem Dafürhalten vernachlässigbar.

Nennenswerte Unterschiede in Bezug auf den vor allem beim Steuerpflichtigen anfallenden Vollzugsaufwand können sich je nach Objekteigenart bei den Nicht-Wohngrundstücken ergeben. Diese werden im Bundesgrundsteuerrecht nach dem Sachwertverfahren bewertet, weshalb es neben der Angabe von Gebäudeart und Gebäudebaujahr ua. des Datums "Bruttogrundfläche" bedarf. Gerade an dieser Bruttogrundfläche, derer es beim Flächen-Lage-Modell nicht bedarf (stattdessen bedarf es der nicht mit der Bruttogrundfläche identischen Nutzfläche), entzündet sich häufig die Diskussion um den Vollzugsaufwand. Von Wirtschaftsverbänden wird vielfach geltend gemacht, dass nicht wenige Unternehmen bisher nicht über dieses Datum verfügen und es daher noch ermitteln müssten. Allerdings ist auch zu berücksichtigen, dass sowohl das Sachwertverfahren in seiner Grundstruktur als auch die notwendigen Daten (einschließlich der Bruttogrundfläche) einigen Steuerpflichtigen bereits aus vormaligen Bewertungsanlässen (unter anderem der Erbschaft- und Schenkungsteuer) bekannt sein dürften. Umgekehrt stellt sich die Frage, ob die Steuerpflichtigen, die nicht über die Bruttogrundfläche verfügen, bereits in Kenntnis der Nutzflächendaten sind, oder ob sich für die Steuerpflichtigen schlicht die Frage stellt, ob sie die Bruttogrundfläche oder die Nutzfläche noch (auf ihre Kosten) ermitteln müssen. Ich kann jedenfalls keine quantitative Aussage dazu treffen, inwieweit es in Ansehung der Nicht-Wohngrundstücke bei den Steuerpflichtigen tatsächlich zu einen substanziellen Vollzugsmehraufwand gegenüber dem Fläche-Lage-Modell kommt.

Abschließend möchte ich zudem noch darauf hinweisen, dass ein Großteil des vom Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zu leistenden Vollzugsaufwandes ein einmaliger "Umstellungsaufwand" ist. Bei den meisten wirtschaftlichen Einheiten dürften die bewertungsrelevanten Umstände (Grundstücksfläche, Gebäudefläche, Gebäudenutzung, Baujahr) über die Zeit konstant bleiben. Daher dürfte auch mit der Verlängerung des Hauptfeststellungszeitraums von sieben (Bundesgrundsteuerrecht) auf 14 Jahre (§ 8 Abs. 1 GrStG NW-Entwurf) keine nennenswerte Reduzierung des Vollzugsaufwandes einhergehen.

Mit freundlichen Grüßen

(Marcel Krumm)

Universitätsprofessor

im zweiten Hauptamt Richter am Finanzgericht Münster