

Bodenwertsteuer und Grundgesetz

Zum Entwurf eines Grundsteuergesetzes der Landesregierung Baden-Württemberg – verfassungsrechtliche Analyse im Auftrag des finanzwissenschaftlichen Instituts des Bundes der Steuerzahler Baden-Württemberg e.V.

I.	Der Gesetzentwurf verletzt das Grundgesetz – Zusammenfassung in Thesen... 2
II.	Der erwogene Sonderweg Baden-Württembergs – die Verfassungsfrage 9
	1. Die verfassungsgebote Reform der Grundsteuer 9
	2. Grundsteuermodelle – Baden-Württemberg erwägt einen Sonderweg 12
III.	Die kontroverse Debatte über die Bodenwertsteuer und den Gesetzentwurf .. 16
	1. Die alte Idee der Bodenwertsteuer und das heutige Steuersystem 16
	2. Bodenwertsteuer – Zustimmung mit punktueller Kritik, breite Ablehnung..... 18
	3. Gesetzentwurf – Begründung der Bodenwertsteuer in sieben Erwägungen..... 19
	4. Klare Ablehnung als verfassungs- und sachwidrig – zehn Befunde 21
IV.	Belastungsgrund, realitätsgerechte Bewertung – Gleichheitsverstöße 23
	1. Art. 3 Abs. 1 GG: Erkennbarer Belastungsgrund, realitätsgerechte Bewertung 23
	2. Äquivalenzprinzip – die Frage nach dem grundsteuerlichen Belastungsgrund..... 26
	3. Kein hinreichend erkennbarer Belastungsgrund..... 28
	4. Keine gleichheitsgerechte und folgerichtige Umsetzung des Äquivalenzprinzips..... 31
V.	Bodenrichtwerte – gleichheitsrechtlicher Korrekturbedarf, Übermaßverbot. 34
	1. Steuerlicher Sonderfall: die erwogene Bemessung nach den Bodenrichtwerten 34
	2. Gleichheitsverstoß: Keine Korrektur ungenauer Bodenrichtwerte..... 35
VI.	Die anvisierte Lenkung ist unverhältnismäßig – soziale Verwerfungen 39
	1. Gleichheitsgerechte und verhältnismäßige Lenkung..... 39
	2. Die Bodenwertsteuer ist nicht geeignet und erforderlich 40
	3. Heikle Leistungsfähigkeit des Vermögens – enge Grenzen der Grundsteuer 41
	4. Unzumutbare Lenkungsabgabe – schwere nachteilige soziale Folgen..... 43
VII.	Die grundsteuerliche Bemessung ohne Gebäude ist gleichheitswidrig 45
	1. Art. 3 Abs. 1 GG: Leistungsfähigkeitsprinzip, allgemeines Gleichbehandlungsgebot . 45
	2. Die Bodenwertsteuer missachtet den allgemeinen Gleichheitssatz..... 46
	3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird verletzt 47
	4. Keine Lenkung durch eine differenzierende Bewertung (BVerfG) 48
VIII.	Die Chance für eine länderübergreifende Alternative – Ergebnis 50

I. Der Gesetzentwurf verletzt das Grundgesetz – Zusammenfassung in Thesen

1. Die lange Diskussion über die Reform der Grundsteuer ist in ihre entscheidende Phase getreten. Das Bundesverfassungsgericht hat im April 2018 das geltende Grundsteuergesetz für verfassungswidrig erklärt. Im Herbst des letzten Jahres hat der Bund daher ein neues Grundsteuergesetz erlassen. Dieses Gesetz aber verletzt das Grundgesetz. Es würde zudem einen zu hohen Verwaltungsaufwand bewirken. Die Verfassung erlaubt den Bundesländern nach den ebenfalls in Kraft gesetzten Neuregelungen, eigene Grundsteuergesetze an die Stelle des Bundesgesetzes zu setzen. Sollen die Kommunen die Einnahmen von bundesweit rund 14 Mrd. Euro und in Baden-Württemberg von ca. 1,8 Mrd. Euro nicht verlieren, müssen die Landesgesetzgeber **verfassungskonforme Grundsteuergesetze** in Kraft setzen. Ansonsten verlieren die Gemeinden ihre finanzielle Lebensader, drohen rechtswidrige grundsteuerliche Masseneingriffe und schwierige Erstattungsfragen innerhalb der öffentlichen Hand.

2. Nach anfänglichem Zögern wollen immer mehr Bundesländer eigene Grundsteuergesetze erlassen. Dabei scheinen länderübergreifende Modelle an Raum zu gewinnen. Die Reformdiskussion orientiert sich gegenwärtig insbesondere am Flächenmodell, einem Flächenmodell mit Lagefaktor sowie dem Verkehrswert- und Kostenwertmodell. Die Landesregierung Baden-Württemberg erwägt demgegenüber einen **Sonderweg**. Nach der vorgeschlagenen Bodenwertsteuer sind Gebäude für die Bewertung des Grundbesitzes nicht maßgeblich. Der Grundsteuerwert richtet sich nach der Fläche des Grundstücks und dem jeweiligen Bodenrichtwert. Eigentümer vergleichbarer Grundstücke müssen die gleiche Grundsteuer entrichten, auch wenn auf dem einen Grundstück kein Gebäude, auf dem anderen eine Villa und auf dem dritten ein Mehrfamilienhaus steht.

3. Die **Idee einer Bodenwertsteuer** ist jedenfalls 140 Jahre alt. Ursprünglich sollte das Modell die Vermögensbesteuerung allgemein stärken und die Ertragsabgaben entsprechend senken. Ein weiteres Anliegen war, die „unverdienten“ Bodenerträge der wenigen,

die Land besitzen, durch eine Sondersteuer in Teilen an die Allgemeinheit zurückzuführen. Diese Ursprungsgedanken sind heute nicht mehr aktuell. Ein Primat der Vermögensbesteuerung und eine strukturelle Schwächung des Eigentums an Grund und Boden stehen dem modernen Rechts- und Steuerstaat fern. Gegenwärtig wird eine Bodenwertsteuer mit dem Lenkungsgedanken begründet, „die ressourcenschonende und effiziente Nutzung“ des knappen Gutes Grund und Boden zu stärken. Zudem soll eine möglichst einfache Bewertung geregelt und so eine weitgehende Digitalisierung der Besteuerung ermöglicht werden (E-LGrStG BW).

4. Die Bodenwertsteuer wurde in Deutschland seit den 1950er Jahren immer wieder von vereinzelt Stimmen vorgeschlagen, ohne sich durchsetzen zu können. Auch in der **aktuellen Debatte** hat die steuervereinfachende Lenkungsabgabe Unterstützer, die aber zuweilen die Bodenrichtwerte als zu ungenau kritisieren und vor starken Belastungsunterschieden im Vergleich zum geltenden Recht warnen. Obwohl das Modell bislang eher am Rande diskutiert wurde, mehrten sich in den letzten Jahren die Stimmen, die es ablehnen und als verfassungswidrig erachten.

5. Dem Steuergesetzgeber steht ein Gestaltungsraum offen, in dem er sich auch von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen und in größerem Umfang Typisierungen und Pauschalierungen nutzen darf. Der Gesetzgeber muss aber die eng miteinander verbundenen Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips sowie der **folgerichtigen und gleichheitsgerechten Gesetzgebung** wahren (Art. 3 Abs. 1 GG). Ein neues Grundsteuergesetz hat hiernach den Belastungsgrund der Abgabe erkennbar zu regeln und aus diesem die Bewertung und damit die Steuerlast folgerichtig, realitäts- und gleichheitsgerecht zu entwickeln. In der verfassungsgeforderten Klarheit über den Belastungsgrund ist die Grundsteuer von anderen Steuern und insbesondere der Vermögensteuer rechtserheblich zu unterscheiden (insges. BVerfG). Der jeweilige Belastungsgrund einer Steuer erklärt, warum ein Steuergegenstand zu wessen Gunsten belastet wird und welche Bemessungsgrundlage deshalb mit welcher Erhebungstechnik und welchen Auswirkungen gewählt wird.

6. Die Regelungen des Gesetzentwurfs der Landesregierung widmen sich diesen Grundlagen der Besteuerung nicht hinreichend. Die Beschreibung des Belastungsgrundes ist

der Begründung des Gesetzentwurfs vorbehalten. Selbst wenn man der Ansicht wäre, der **Belastungsgrund** müsse – entgegen den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG – nicht im Gesetz erkennbar sein, genügt der Gesetzentwurf den Anforderungen nicht. „Die Belastungsentscheidung für die Grundsteuer“ beruht nach der Begründung des Entwurfs „zuvorderst“ auf „dem Äquivalenzgedanken“ und „daneben auch auf dem Gedanken der Leistungsfähigkeit.“ Das „Grundkonzept der Sollertragsbesteuerung“ werde umgesetzt, das „auf eine durch Grundbesitz vermittelte (abstrakte) Leistungskraft zugreifen möchte.“ Die Verweise auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Sollertragsbesteuerung zeichnen von vornherein keinen hinreichenden Belastungsgrund für die Grundsteuer. Beide Grundprinzipien greifen für die Vermögen- und die Grundsteuer. Sie unterscheiden die Abgaben daher nicht in der geforderten Weise. Der Sollertrag weist ohnehin nicht auf einen Belastungsgrund, sondern ist eine Belastungsgrenze.

7. Insgesamt ist die Grundsteuer aus dem **Äquivalenzgedanken** zu begründen. Die Kommunen erhalten hiernach die Grundsteuererträge für ihre Infrastrukturleistungen, die dem Grundbesitz zu Gute kommen und durch Gebühren und Beiträge nicht vollständig abgegolten werden – für Straßen und weitere Erschließungsleistungen, Kindergärten und Schulen, für Grünanlagen, Spielplätze, Kultur- und Sportstätten. Doch erklären weder das erwogene Grundsteuergesetz noch die Begründung des Gesetzentwurfs hinreichend, warum auf Grundlage des Äquivalenzgedankens nur der Boden belastet wird. Die Bemessung einer Steuer aus dem Belastungsgrund muss die Wirtschaftsgüter in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden (BVerfG). Die kommunale Infrastruktur, die entsprechenden „Ressourcen“ der Gemeinde und die „Teilhabemöglichkeiten“ unterscheiden sich aber – entgegen den Begründungen des Gesetzentwurfs – danach, ob ein Grundstück bewohnbar ist, Erschließungen daher überhaupt genutzt werden und kommunale Angebote angenommen werden können. Die Infrastrukturleistungen richten sich auch nach der Anzahl der Gemeindebewohner und deshalb danach, ob auf Grundstücken Einfamilienhäuser, Doppelhaushälften oder Hochhäuser bewohnt werden. Auch der Sollertrag, der möglicherweise erwirtschaftet werden kann, hängt von der Bebauung ab. Ein Brachland kann von vornherein nicht die Erträge eines Mietshauses erreichen. Insgesamt regelt der Gesetzentwurf – entgegen der ausdrücklichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – nicht erkennbar den Belastungsgrund. Der Hinweis auf das Äquivalenzprinzip in der Gesetzesbegründung genügt nicht. Art. 3 Abs. 1 GG wird verletzt.

8. Die Bemessung der Bodenwertsteuer beruht nach dem Gesetzentwurf auf den **Bodenrichtwerten**. Das Steuerrecht nutzt diese Werte für unterschiedliche Abgaben. Es ist sich dabei aber bewusst, dass die Steuerbemessung nach diesen Werten zuweilen ungenau ist, insbesondere wenn die Kaufpreissammlungen nicht ausreichen, ein Bodenrichtwert fehlt und daher Werte vergleichbarer Flächen heranzuziehen sind (so auch § 38 Abs. 3 E-LGrStG BW) oder „lagebedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrzahl der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als +/- 30 Prozent betragen“ dürfen (E-LGrStG BW). Um trotz dieser Ungenauigkeiten „einen Verstoß gegen das grundgesetzliche Übermaßverbot zu verhindern, ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts bei verfassungskonformer Auslegung auch dann geboten, wenn er nach dem Wortlaut des BewG nicht vorgesehen ist“ (BFH). Der Gesetzentwurf aber verwehrt diesen Gegenbeweis. Das Grundgesetz wird so verletzt. Der Gegenbeweis würde ohnehin angesichts der Vielzahl der zu bewertenden Einheiten und der wiederkehrenden Bewertung kaum tragbare Verwaltungslasten bewirken.

9. Steuern sollen die öffentliche Hand finanzieren. Zu diesem allgemeinen Ziel treten zuweilen **Lenkungszwecke**. So will die erwogene Bodenwertsteuer „die ressourcenschonende und effiziente Nutzung des Grund und Bodens“ fördern (E-LGrStG BW). Eine solche lenkende Abgabe belastet freiheitsrechtlich doppelt, bewirkt einen Finanz- und einen Lenkungseingriff. Beide Eingriffe müssen verhältnismäßig sein (BVerfG). Der Gesetzentwurf verfolgt in seinem Lenkungsanliegen ein wichtiges und legitimes Anliegen. Doch ist die flächendeckende und ausschließliche Belastung des Bodens nicht geeignet, das Lenkungsziel zu erreichen. Das Anliegen können von vornherein nur Eigentümer von unbebauten Baugrundstücken oder von Hausgrundstücken mit Erweiterungsmöglichkeiten erreichen. Andere Grundbesitzer, die in ihren Häusern wohnen, deren Gebäude baulich nicht erweiterbar sind oder denen nicht bebaubares Land gehört, müssten eine Lenkungssteuer entrichten, ohne der Lenkungsempfehlung überhaupt folgen zu können. In diesen Fällen ist die Bodenwertsteuer ein ungeeignetes und deshalb unverhältnismäßiges Steuerungsmittel. Sie ist auch nicht erforderlich, weil das Bau- und Planungsrecht einen schonenderen und geeigneteren Weg weist. Die Bodenwertsteuer verletzt das Verhältnismäßigkeitsprinzip.

10. Die Grundsteuer erzeugt **Gerechtigkeitsprobleme**, weil sie als Objektsteuer – anders als die Einkommensteuer – ohne Ansehung der Person belastet, den Millionär wie die einkommensschwache Familie strukturell der gleichen Besteuerung unterzieht. Ohnehin ist die steuerliche Leistungsfähigkeit des Grundbesitzes insgesamt heikel. Hausgrundstücke, die mit erheblichen Krediten finanziert werden, sind wirtschaftlich nicht gänzlich dem Steuerpflichtigen zuzurechnen. Dennoch müssen die zuweilen hoch verschuldeten Grundbesitzer die volle Abgabe entrichten. In diesen bedenklichen Wirkungen benachteiligt die Steuer privaten Grundbesitz, weil dieser keinen steuerlichen Ertrag erwirtschaftet, aus dem die Abgabe entrichtet werden kann. Die Grundsteuer wird zudem als **Wohnabgabe** kritisiert. In der Belastung des Wohnens greift sie auf eine Existenzbedingung zu. Das Existenzminimum darf so nicht verletzt, eine angespannte Wohnsituation nicht übermäßig verschärft werden. Letztlich werden Lebensbedingungen belastet, die der Staat auf andere Weise fördert. Diese gegenläufige Wirkung im existenziellen Bereich wird teilweise als ein Verfassungsverstoß, jedenfalls als eine kaum zu stemmende steuerliche Rechtfertigungslast begriffen. Insgesamt untersagt das Grundgesetz die Grundsteuer nicht – es setzt ihr aber enge Grenzen.

11. Der enge verfassungsrechtliche Belastungsraum wird durch die Bodenwertsteuer in bestimmten Fällen verlassen. Viele Stimmen kritisieren, dass die Abgabe zu erheblichen Mehrbelastungen im Vergleich zum geltenden Recht führen wird. Soziale Verwerfungen drohen insbesondere in Ballungszentren, in denen die Bodenwertsteuer die für viele ohnehin schon zu teuren Wohnkosten weiter erhöhen würde. Jede lenkende Abgabe führt zu einem **sozialen Dilemma**. Ein Steuerpflichtiger kann dem Finanzimpuls folgen oder – wenn er hinreichend finanzkräftig ist – die Abgabe entrichten und sich so von der Lenkungswirkung gleichsam freikaufen. Die Bodenwertsteuer verschärft dieses soziale Problem erheblich. Sie animiert nicht – wie andere Lenkungsabgaben – zu einem einfachen Verhalten, etwa den Verzicht auf eine Zigarette oder eine Pkw-Fahrt. Vielmehr will sie mit dem Bau oder der Erweiterung eines Gebäudes eine beträchtliche Investition anregen. Grundbesitzer müssten die Lenkungsabgabe entrichten, obwohl sie dem Lenkungsimpuls aus finanziellen Gründen von vornherein nicht folgen können. Diese Wirkungen der Bodenwertsteuer sind unzumutbar und freiheitswidrig.

12. Der Steuergesetzgeber muss das **Leistungsfähigkeitsprinzip** beachten und insgesamt **gleichheitsgerechte Steuergesetze** erlassen (Art. 3 Abs. 1 GG, BVerfG). Die Bodenwertsteuer aber ist – wie in der Literatur mehrfach betont wird – gleichheitswidrig, weil sie Gebäude bei der steuerlichen Bemessung nicht berücksichtigt. Ein Haus kann zum Mittelpunkt des Lebens oder Wirtschaftens gemacht werden, ein unbebautes Grundstück hingegen kaum. Wird auf einem unbebauten Bauland ein Gebäude errichtet, ist die grundsteuerliche Bewertung entsprechend anzupassen (BVerfG). Dann aber darf die Bebauung auch nicht von vornherein steuerlich unberücksichtigt bleiben. Die Entscheidung über einen Steuergegenstand muss leistungs- und gleichheitsgerecht sein. So darf die Einkommensteuer Mieteinnahmen nicht ausnehmen, auch wenn diese Besonderheiten aufweisen. Auch der Sollertrag, der möglicherweise erwirtschaftet werden kann, und der Nutzen von Grund und Boden für den Eigentümer richten sich danach, ob ein Gebäude existiert, das Grundstück daher bewohnt, für ein Gewerbe genutzt oder vermietet werden kann. Die Bodenwertsteuer erfasst – entgegen den Ausführungen im Gesetzentwurf – nicht gleichheitsgerecht die durch den Grundbesitz „vermittelte (abstrakte) Leistungskraft.“ Diese hängt zwar von der Lage, aber entscheidend eben auch von der Bebauung ab. Maßgeblich ist, ob ein verfallenes Haus, eine renovierte Jugendstilvilla, ein moderner Mehrfamilienkomplex oder ein Gewerbegebäude Teil des Grundbesitzes ist. Die erwogene Bodenwertsteuer verletzt den allgemeinen Gleichheitssatz und das Leistungsfähigkeitsprinzip.

13. Hinzu tritt ein weiterer ersichtlicher Gleichheitsverstoß. Die Bodenwertsteuer schließt Gebäude von der Steuerbemessung aus, um einen ressourcenschonenden Anreiz zu setzen. Eine solche **Lenkung auf Bewertungsebene** ist jedoch – in den klaren Worten der zweiten Erbschaftsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts – unzulässig. Sie würde zu uneinheitlichen „Bewertungsergebnissen und damit dazu“ führen, „dass schon beim ersten Schritt der Ermittlung der Steuerbelastung darauf verzichtet wird, die Begünstigungswirkung den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugutekommen zu lassen. Dadurch werden zufällig und willkürlich eintretende“ Wirkungen „bereits strukturell angelegt.“ Ganz in diesem Sinne würde die Bodenwertsteuer auch Grundbesitzer belasten, die nicht bauen und daher dem Lenkungsimpuls von vornherein nicht folgen können. Der Gleichheitssatz untersagt die Bodenwertsteuer, weil sie in einer differenzierenden Bewertung Lenkungszwecke verfolgt.

14. Der von der Landesregierung vorgelegte Gesetzentwurf verfolgt das wichtige Anliegen, das knappe Gut des Grund und Bodens effizienter und ressourcenschonender zu nutzen. Doch ist die Bodenwertsteuer kein geeignetes Mittel, dieses Ziel zu erreichen. Die Abgabe ist ersichtlich gleichheits- und freiheitswidrig, verletzt das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung. Die Ziele sind mit anderen Instrumenten insbesondere des Bau- und Planungsrechtes zu verfolgen. Im rechtlichen Scheitern des Gesetzentwurfs liegt aber eine **Chance**. Die Bundesländer sollten sich abstimmen, um wenige und einfache Grundsteuergesetze zu erlassen, die das Maß der Verfassung ersichtlich wahren. Die Landesgesetzgeber könnten so ein **Beispiel für eine moderne Steuergesetzgebung** geben, die in weiten Teilen, am besten vollständig digital anwendbar ist, auf vorausgefüllte Steuererklärungen setzt und so die Staatseinnahmen verlässlich sichert. Keiner würde in der Zahl- und Verwaltungslast mehr belastet, als es für den Auftrag der Steuer, die öffentliche Hand zu finanzieren, notwendig ist. Vielmehr wären alle Steuerbetroffenen in einem wahrhaften Befreiungsschlag entlastet: die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Gerichte und die Steuerpflichtigen.

II. Der erwogene Sonderweg Baden-Württembergs – die Verfassungsfrage

1. Die verfassungsgeboteene Reform der Grundsteuer

Die Diskussion um die Grundsteuer begleitet die Bundesrepublik seit ihrem Bestehen.¹ Nun steht die oft kritisierte Abgabe unmittelbar vor einem grundlegenden Wandel. Im April 2018 erklärte das Bundesverfassungsgericht die grundsteuerliche Bewertung für verfassungswidrig.² Die maßgeblichen Einheitswerte wurden in den östlichen Bundesländern seit dem Jahr 1935 und in den westlichen Ländern seit 1964 nicht fortgeschrieben, deutliche Bewertungsgefälle nicht ausgeglichen.³ Die geltende Grundsteuer verletzt daher ersichtlich den Gleichheitssatz. Das Bundesverfassungsgericht hat den Gesetzgeber beauftragt, bis Ende 2019 eine verfassungskonforme Neuregelung in Kraft zu setzen. Die notwendige neue Bewertung kann bis Ende 2024 umgesetzt werden, weil die große Zahl der zu besteuern Einheiten einen hohen Arbeitsaufwand bewirkt.⁴ Der neue Art. 125b Abs. 3 GG schreibt diese Frist fest.⁵

¹ Siehe für eine frühe und grundlegende Kritik *M. Pfannschmidt*, Die Bodenwertbesteuerung in der Steuer- und Finanzreform, 1955; *ders.*, ZfV 1956, 1153 ff.; siehe zum Folgenden bereits *G. Kirchhof*, DStR 2020, 1073 ff.; *ders.*, Stellungnahme für die öffentlichen Anhörungen am 11.9.2019 des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, Prot. 19/49, Anlage 3; *ders.*, DStR 2018, 2661 ff.

² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 157 ff.) – Grundsteuer.

³ Das Bundesverfassungsgericht weist darauf hin, dass „die umfangreichen Bewertungsarbeiten zur Hauptfeststellung 1964“ erst „Anfang der 1970er Jahre“ und damit mehr als sechs Jahre später abgeschlossen werden konnten (insgesamt BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 4 f.) – Grundsteuer). Der Entwurf eines Gesetzes zur Regelung einer Landesgrundsteuer (Landesgrundsteuergesetz – LGrStG), 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 72 (im Folgenden: Entwurf resp. E-LGrStG BW), stellt fest: „Wesentlicher Kritikpunkt an der Einheitswertermittlung war die extrem alte Datenlage der Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten. Aufgrund der Komplexität und dem damit verbundenen Aufwand wurden die benötigten Werte nicht fortlaufend aktualisiert, was schlussendlich auch zur Verfassungswidrigkeit geführt hat.“

⁴ Insgesamt BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 172 ff.) – Grundsteuer; Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 2, 72.

⁵ Art. 125b Abs. 3 GG: „Auf dem Gebiet des Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 darf abweichendes Landesrecht der Erhebung der Grundsteuer frühestens für Zeiträume ab dem 1. Januar 2025 zugrunde gelegt werden.“

Der Bund hat im Herbst des letzten Jahres ein neues Grundsteuergesetz erlassen.⁶ Parallel wurde das Grundgesetz geändert. Die Neuregelung erlaubt den Bundesländern ausdrücklich, eigene Grundsteuergesetze an die Stelle des Bundesgesetzes zu setzen.⁷ Nach anfänglichem Zögern scheinen immer mehr Länder diese sog. Öffnungsklausel nutzen zu wollen. Dabei gewinnen länderübergreifende Versuche, sich auf ein gemeinsames Grundsteuermodell zu einigen, an Raum.⁸ So scheinen konkret die Länder Hessen, Niedersachsen, Sachsen und Sachsen-Anhalt abgestimmte Reformen zu erwägen.⁹ Insgesamt aber ist derzeit noch offen, welche Grundsteuergesetze in Zukunft angewandt werden.

Der Wille der Länder, eigene Grundsteuergesetze zu beschließen, hängt mit zwei schweren Mängeln des Bundesgesetzes zusammen: Die Grundsteuer soll nach dem Wert der Immobilien bemessen werden.¹⁰ Doch erzeugt die dann erforderliche Bewertung von bundesweit rund 36 Mio.¹¹ und in Baden-Württemberg rund 5,6 Mio. Einheiten¹² – *erstens* – einen viel zu hohen und vermeidbaren Aufwand bei den Steuerpflichtigen, dem Fiskus und den Finanzgerichten.¹³ Diesen Aufwand scheuen unterschiedliche Bundes-

⁶ Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsgesetzes vom 26.11.2019 (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG; im Folgenden: Grundsteuer-Reformgesetz des Bundes), BGBl. I 2019, 1794; siehe auch das Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung vom 30.11.2019, BGBl. I 2019, 1875.

⁷ Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG in der geltenden Fassung des Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 15.11.2019 (Artikel 72, 105 und 125b), BGBl. I 2019, 1546; siehe hierzu auch den offenen Brief von 16 Universitätsprofessoren an den Bundesfinanzminister (FAZ, Nr. 55, 6.3.2019, 17).

⁸ Insgesamt: FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20.

⁹ Die Welt online, Sachsen-Anhalt prüft Grundsteuermodell mit anderen Ländern, 30.7.2020 (<https://www.welt.de/regionales/sachsen-anhalt/article197673505/Sachsen-Anhalt-prueft-Grundsteuermodell-mit-anderen-Laendern.html>; 29.10.2020); vgl. FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20.

¹⁰ BMF, Die neue Grundsteuer – Fragen und Antworten, 21.6.2019 (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2019-06-21-faq-die-neue-grundsteuer.html>; 29.10.2020); der Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsgesetzes (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG) vom 25.6.2019, Bt-Drs. 19/11085, entscheidet sich nicht für ein Bewertungsmodell, gibt aber an verschiedenen Stellen den Verkehrswert von Grund und Boden als Bewertungsziel an (S. 82, 85, 107, 119).

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

¹² Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 4, 90.

¹³ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 70; Bund der Steuerzahler e.V., Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, S. 1 ff.; C. Fuest, ifo Institut, ebenda, Anlage 9, S. 1 ff.; Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, S. 3; Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V./Bundesverband der Deutschen Industrie e.V./Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V./Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände e.V./Bundesverband deutscher Banken e.V./Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V./Handelsverband Deutschland (HDE) e.V./Bundesverband Großhandel, Außenhandel, Dienstleistungen e.V., ebenda, Anlage 5; GdW Bundesverband deutscher Wohnungs-

länder.¹⁴ Bereits vor drei Jahren hat der Bundesrat einer grundsteuerlichen Orientierung am Verkehrswert eine klare Absage erteilt. „Eine individuelle Verkehrswertermittlung scheidet [...] als zu verwaltungsaufwändig aus.“¹⁵ *Zweitens* verletzt das Grundsteuergesetz des Bundes – wie ebenfalls mehrfach kritisiert – das Grundgesetz.¹⁶ Wollen die Länder die Grundsteuer als eine maßgebliche Einnahmequelle der Kommunen verlässlich sichern, sind daher eigene verfassungskonforme Grundsteuergesetze in Kraft zu setzen.

Die Grundsteuer ist eine finanzielle Lebensader der Gemeinden.¹⁷ Gelingt eine Neuregelung nicht, geraten die finanziellen Grundlagen der Kommunen in Höhe von jährlich rund 14 Mrd. Euro in Gefahr. Das Land Baden-Württemberg wäre mit 1,8 Mrd. Euro betroffen.¹⁸ Die Gemeinden haben die grundgesetzlichen Mängel des Bundesgesetzes und mögliche Verfassungsverstöße durch Ländergesetze nicht zu verantworten. Wollten sie sich im Falle eines Ausfalls der Grundsteuer deshalb bei anderen Körperschaften schadlos halten, würden sich erhebliche Erstattungsfragen innerhalb der öffentlichen Hand stellen. Die Folgen für die öffentlichen Haushalte wären beträchtlich. Ein verfassungswidriges Grundsteuergesetz würde zudem eine Fülle an grundgesetzwidrigen Steuerereignissen und eine Vielzahl von kostspieligen Steuerstreitigkeiten bewirken. Beim dann notwendigen späteren Übergang zu einem verfassungskonformen Gesetz stellt sich die Frage nach der Gleichheit in der Zeit. Die Bundesländer müssen die wichtige Aufgabe erfüllen, verfassungskonforme Grundsteuergesetze in Kraft zu setzen.

und Immobilienunternehmen e.V., ebenda, Anlage 6, S. 1; Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, S. 2; *L. J. Jarass*, ebenda, Anlage 10; *G. Kirchhof*, ebenda, Anlage 11; *M. Warneke*, DSi kompakt, ebenda, Anlage 1, S. 1, 3; *R. Seer*, FR 2019, 941 (950); *M. Wünnemann/B. Koller*, BB 2020, 215; zu anderen Verkehrswertmodellen: *G. Kirchhof*, DStR 2018, 2661 (2664 f.).

¹⁴ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 70; siehe für die kritischen Stimmen aus den Bundesländern FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20

¹⁵ Bundesrat, 4.11.2016, Br-Drs. 515/16, 36.

¹⁶ Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages, 17.10.2019, WD 4 – 3000 119/19, S. 13; *R. Seer*, FR 2019, 941 (949); *J. Hey*, ZG 2019, 297; *F. J. Marx*, DSz 2019, 687 (692); Bund der Steuerzahler, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 1, S. 2; *L. J. Jarass*, ebenda, Anlage 10, S. 1; *D. Löhr*, ebenda, Anlage 12, S. 2; *G. Kirchhof*, ebenda, Anlage 11; in die Richtung eines Verfassungsverstoßes weisen: Deutscher Steuerberaterverband e.V., ebenda, Anlage 3, S. 12; Haus & Grund, ebenda, Anlage 7, S. 1; *H.-J. Beck*, Das Grundeigentum 2019, 483 (484); kritisch gegenüber einem früheren Entwurf: *Th. I. Schmidt*, NVwZ 2019, 103 (106); für einen Verfassungsverstoß mit Blick auf ein älteres Modell: *G. Kirchhof*, DStR 2018, 2661 (2668); gegen eine Grundgesetzverletzung für einen früheren Entwurf: *H. Tappe*, Gesetzgebungskompetenz für die Reform der Grundsteuer, Rechtsgutachten, 2019; die Verfassungsfestigkeit des beschlossenen Grundsteuergesetzes lediglich feststellend: ver.di, Stellungnahme, Deutscher Bundestag, Finanzausschuss, Prot. 19/50, Anlage 14.

¹⁷ Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG.

¹⁸ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 3, 71.

2. Grundsteuermodelle – Baden-Württemberg erwägt einen Sonderweg

Die gegenwärtige Debatte über die Reform der Grundsteuer begann in 1990er Jahren, als die Einheitsbewertung nach und nach die zu bemessenden Abgaben verlor. Das Bewertungssystem stammt aus dem Jahr 1934.¹⁹ Der Grund-, Vermögen-, Gewerbekapital-, Erbschaft- und Schenkungsteuer werden hiernach nicht jeweils eigene, sondern steuerübergreifende einheitliche Werte zu Grunde gelegt. Im Jahre 1995 erklärte das Bundesverfassungsgericht jedoch die Bemessungen der Vermögensteuer²⁰ sowie der Erbschaft- und Schenkungsteuer²¹ für gleichheitswidrig. Zum 1. Januar 1998 schaffte der Gesetzgeber die Gewerbekapitalsteuer ab.²² Damit war letztlich auch das verfassungsrechtliche Schicksal der verbliebenen Grundsteuer besiegelt²³ und eine breite Reformdiskussion begann.

Die gegenwärtigen grundsteuerlichen Reformerwägungen knüpfen insbesondere an drei Reformvorschläge aus dieser Debatte an. Die Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen erarbeiteten im Jahr 2010 das sog. Äquivalenz-, Süd- oder Flächenmodell, nach dem die Grundsteuer die Infrastrukturleistungen der Gemeinden, die dem Grundbesitz zu Gute kommen, ausgleichen soll (Äquivalenz). Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach der Fläche des Grundstücks sowie der Gebäude und nach nutzungsabhängigen Äquivalenzzahlen, die zwischen Grundstücksflächen (2 Cent), zu Wohnzwecken genutzten Häusern (20 Cent) und anderen, insbesondere gewerblichen Bauten (40 Cent) unterscheiden.²⁴ Eine Arbeitsgruppe der Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen und Schleswig-Holstein schlug hingegen im gleichen Jahr vor, die Grundsteuer – in der Grundidee vergleichbar mit dem aktuellen Bundesmodell²⁵ – nach den Verkehrswerten des Grund-

¹⁹ Gesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1035; Gesetz v. 13.8.1965, BGBl. I 1965, 851.

²⁰ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (133 ff.) – Vermögensteuer.

²¹ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvR 552/91, BVerfGE 91, 165 (172 ff.) – Erbschaftsteuer I.

²² Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform, 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590 (2593).

²³ BFH, 30.6.2010 – II R 60/08, BStBl. II 2010, 897; BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 157 ff.) – Grundsteuer.

²⁴ Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010, 3 ff. (https://www.ihk-koeln.de/upload/Grundsteuer_Eckpunkte_10591.pdf; 29.10.2020; im Folgenden: Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen).

²⁵ Grundsteuer-Reformgesetz des Bundes, BGBl. I 2019, 1794; siehe unter II. 1.

besitzes zu bemessen (sog. Verkehrswert- oder Nordmodell).²⁶ Der Bundesrat erwog sechs Jahre später, der grundsteuerlichen Bewertung den Kostenwert, also den „Investitionsaufwand für eine Immobilie“ typisierend zu Grunde zu legen (sog. Kostenwertmodell).²⁷

Der Freistaat Bayern nimmt in seinen aktuellen Überlegungen das Äquivalenzmodell auf. Die Grundsteuer soll mit einem möglichst geringen Verwaltungsaufwand nach der Fläche des Grundstücks, des Gebäudes und differenzierenden Äquivalenzzahlen bemessen werden (sog. Flächen- oder auch Einfachmodell).²⁸ Für zwei Hausgrundstücke derselben Größe müsste – so der zentrale Einwand – dieselbe Grundsteuer entrichtet werden, obwohl sich ihre Lagen und damit auch ihr Wert maßgeblich unterscheiden. Die Finanzministerien von Niedersachsen und Hessen beabsichtigen daher, das Flächenmodell um einen pauschalierenden kommunalen Lagefaktor zu ergänzen (Flächen-Lage-Modell oder Flächen-Faktor-Verfahren).²⁹

Die Landesregierung von Baden-Württemberg orientiert sich an keinem dieser bisher erwogenen grundsteuerlichen Modelle. Vielmehr erwägt sie einen Sonderweg. In einem Gesetzentwurf wird ein eigenes Grundsteuermodell vorgeschlagen, das sich von den bisherigen Reformvorschlägen deutlich unterscheidet. Der Grundbesitz, der nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zugerechnet wird, soll nach dem „Bodenwert“ bemessen werden. Gebäude bleiben – anders als bei den anderen Modellen – bei der grundsteuerlichen Bemessung unberücksichtigt. Es handle sich nach der Begründung des Gesetzentwurfs um ein „neues, innovatives System.“³⁰

Bezugsgröße für die grundsteuerliche Bewertung ist gem. § 24 Abs. 1 des Gesetzentwurfs (E-LGrStG BW) die jeweilige wirtschaftliche Einheit des Grundbesitzes. Der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, die hier nicht weiter behandelt

²⁶ Senatorin für Finanzen, Freie Hansestadt Bremen, Grundsteuer auf Basis von Verkehrswerten. Machbarkeitsstudie, 2010, 4 f. (<https://docplayer.org/38309930-Grundsteuer-auf-der-basis-von-verkehrswerten-machbarkeitsstudie-kurzfassung-die-senatorin-fuer-finanzen-freie-hansestadt-bremen.html>; 29.10.2020).

²⁷ Bundesrat, 4.11.2016, Br-Drs. 515/16, 34 ff.

²⁸ FAZ, Nr. 49, 27.2.2020, 20.

²⁹ Niedersächsisches Finanzministerium, 9.6.2020, Nds. Lt-Drs. 18/6619, S. 2; Hessisches Ministerium der Finanzen, 11.5.2020 (<https://finanzen.hessen.de/presse/pressemitteilung/hessen-moechte-die-grundsteuer-mit-einem-eigenen-modell-neu-berechnen>; 29.10.2020).

³⁰ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 71 (Zitat), 70.

wird, liegt der Ertragswert zu Grunde (§ 24 Abs. 2 E-LGrStG BW). Für die steuerliche Bemessung des Grundvermögens ist der Bodenwert maßgeblich (§ 24 Abs. 3 E-LGrStG BW). Der Grundsteuerwert richtet sich nach der Fläche und dem jeweiligen Bodenrichtwert. Wird von den zuständigen Gutachterausschüssen kein Bodenrichtwert ermittelt, sind Werte vergleichbarer Flächen heranzuziehen. § 38 E-LGrStG BW ist die maßgebliche Vorschrift:

§ 38 Bewertung von Grundstücken

(1) Der Grundsteuerwert der Grundstücke ermittelt sich durch Multiplikation ihrer Fläche des Grund und Bodens mit dem jeweiligen Bodenrichtwert gemäß § 196 des Baugesetzbuches (BauGB). Maßgebend ist der Bodenrichtwert des Richtwertgrundstücks in der Bodenrichtwertzone, in der sich das zu bewertende Grundstück befindet.

(2) Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen im Sinne des ersten Teils des dritten Kapitels des Baugesetzbuches (§§ 192 ff. BauGB) auf den Hauptfeststellungzeitpunkt zu ermitteln, zu veröffentlichen und nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die zuständigen Finanzbehörden zu übermitteln.

(3) Wird von den Gutachterausschüssen im Sinne des ersten Teils des dritten Kapitels des Baugesetzbuches (§§ 192 ff. BauGB) kein Bodenrichtwert ermittelt, ist der Wert des Grundstücks aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten.

Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist gem. § 39 S. 1 E-LGrStG BW der Steuermessbetrag. „Dieser ist durch Anwendung eines Promillesatzes (Steuermesszahl) auf den Grundsteuerwert oder seinen steuerpflichtigen Teil zu ermitteln, der im Veranlagungszeitpunkt [...] für den Steuergegenstand maßgebend ist“ (§ 39 S. 2 E-LGrStG BW). Für Grundstücke beträgt die Steuermesszahl 1,3 Promille (§ 40 Abs. 2 E-LGrStG BW). Sie wird um 30 Prozent ermäßigt, wenn das Grundstück überwiegend Wohnzwecken dient (§ 40 Abs. 3 E-LGrStG BW). Hinzu treten vergleichbare Reduktionen, die sich an Wohnraumförderungsgesetzen oder dem Denkmalschutz orientieren sowie Wohnungsbaugesellschaften, bestimmte Genossenschaften oder Vereine begünstigen (§ 40 Abs. 4 bis 6 E-LGrStG BW). Zudem sieht das Gesetz mögliche Erlasse für Kulturgüter und Grünanlagen vor (§ 56 E-LGrStG BW).

Anders als bei den anderen erwogenen Modellen sind in diesem System Gebäude für die grundsteuerliche Bewertung nicht maßgeblich. Eigentümer vergleichbarer Grundstücke

müssen die gleiche Grundsteuer entrichten, auch wenn auf dem einen Grundstück kein Haus, auf dem anderen eine Villa und auf dem dritten ein Mehrfamilienkomplex steht. Die folgenden Ausführungen widmen sich der Frage, ob diese sog. Bodenwertsteuer verfassungskonform ist.

III. Die kontroverse Debatte über die Bodenwertsteuer und den Gesetzentwurf

1. Die alte Idee der Bodenwertsteuer und das heutige Steuersystem

Die Idee der Bodenwertsteuer ist jedenfalls 140 Jahr alt. Im Jahre 1879 entwarf der US-amerikanische Sozialwissenschaftler und Ökonom *Henry George* die Abgabe als Instrument gegen die festgestellten „industriellen Krisen.“³¹ In diesen Ursprüngen wurde die Bodenwertsteuer mit Erwägungen begründet, von denen heute nur noch eine aktuell ist.

Die Bodenwertsteuer war Teil eines weitgehenden Primats der Vermögensbesteuerung. Vermögensteuern sollten zuweilen eingeführt, jedenfalls erhöht, die Ertragsteuer hingegen entsprechend gesenkt werden, um vor allem nicht vermögende Arbeitnehmer steuerlich entlasten zu können.³² Eine allgemeine Stärkung der Vermögensbesteuerung ist aber mit den heute geltenden und anerkannten Vorgaben einer leistungsgerechten Besteuerung nicht vereinbar.³³

Grund und Boden ist ein knappes und seiner Natur nach begrenztes Gut. Die wenigen, die dieses Gut besitzen, sollten daher – das war eine weitere zentrale Erwägung – als eine Art Ausgleich eine Abgabe entrichten.³⁴ Auch in diesem Ausgleichsgedanken wurde die Bodenwertsteuer bereits im Jahre 1955 für die Bundesrepublik vorgeschlagen.³⁵

³¹ *H. George*, *Progress and Poverty, An Inquiry into the Cause of Industrial Depressions and of Increase of Want with Increase of Wealth*, 1879, S. 402 ff.

³² *H. George*, *Progress and Poverty, An Inquiry into the Cause of Industrial Depressions and of Increase of Want with Increase of Wealth*, 1879, S. 402 ff.

³³ Deutlich: *H. Dieterich/B. Dieterich-Buchwald*, *ZfBR* 1983, 113 (114), die von einer „heute absurd erscheinenden Idee“ sprechen.

³⁴ *H. George*, *Progress and Poverty, An Inquiry into the Cause of Industrial Depressions and of Increase of Want with Increase of Wealth*, 1879, S. 402 ff.

³⁵ *M. Pfannschmidt*, *Die Bodenwertbesteuerung in der Steuer- und Finanzreform*, 1955; ders., *ZfV* 1956, 1153 ff.; siehe für die Diskussion im unmittelbaren Anschluss *G. Bohnsack/R. Hillebrecht*, *Gesellschaft. Raumordnung. Städtebau. Grund und Boden*, 1967, S. 27 ff. m.w.N.

Der Wert und Ertrag des Bodens würden „durch die Gesamtheit erzeugt und“ seien daher „durch die Besteuerung“ an die Allgemeinheit zurückzuführen. Dies gelte insbesondere für die sog. „unverdienten“ Bodenerträge, die ohne den Einsatz von Arbeit und Kapital entstehen.³⁶ Letztlich war die Erwägung prägend, dass Grund und Boden nicht in gleicher Weise im Eigentum des Berechtigten stehen wie andere Gegenstände. In einer Anleihe an das Mittelalter wurde von einem „Ober- und Untereigentum“ gesprochen.³⁷ Das Grundeigentum sollte insbesondere auf Grund der Knappheit des Gutes einen geringeren Schutz genießen als andere Eigentumspositionen. Ohnehin hänge der Wert von Grund und Boden in besonderer Weise von der Infrastruktur und damit von Leistungen der Allgemeinheit ab.³⁸ Diese Abhängigkeit von der Infrastruktur entspricht dem Äquivalenzprinzip, mit dem die Bodenwertsteuer begründet³⁹ und die Grundsteuer gerechtfertigt wird.⁴⁰ Die Erwägung aber, Grund und Boden führen zu einem Eigentum zweiter Klasse, ist mit der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG nicht vereinbar. Der Ausgleichsgedanke als solcher vermag die Bodenwertsteuer grundrechtlich nicht mehr zu rechtfertigen.

So rücken für das deutsche Steuersystem die weiteren Begründungen der Bodenwertsteuer in den Vordergrund. Die Bodenwertsteuer will lenken. Die Steuer belastet Grund und Boden ohne Ansehung der Gebäude. Für ein unbebautes Grundstück ist die gleiche Bodenwertsteuer zu entrichten wie für ein vergleichbares Hausgrundstück. So soll der Anreiz gesetzt werden, Bauland profitabler zu nutzen, mit diesem knappen Gut sorgsam im Sinne der Allgemeinheit umzugehen. Die Abgabe soll den Anreiz setzen, auf brachliegendem Bauland Häuser zu errichten, um aus deren Erträgen die Steuerschuld beglei-

³⁶ M. Pfannschmidt, Die Bodenwertbesteuerung in der Steuer- und Finanzreform, 1955, S. II f., 88 ff., 113 ff.; G. Bohnsack/R. Hillebrecht, Gesellschaft. Raumordnung. Städtebau. Grund und Boden, 1967, S. 26 ff. Der Verweis von M. Pfannschmidt, ebenda, S. 91, auf Art. 161 Abs. 2 Bay Verf. überzeugt jedoch nicht, weil es hier nicht um eine Bodenwertsteuer geht, die *alle* Eigentümer belastet, sondern besondere „Steigerungen des Bodenwertes“ erfasst werden, insbesondere wenn Brachland zu Bauland wird. Hier drängt sich im heutigen System vor allem der städtebauliche Vertrag auf (A. Funke, in: Meder/Brechmann, Bayerische Verfassung, 6. Aufl. 2020, Art. 161 Rn. 3).

³⁷ G. Bohnsack/R. Hillebrecht, Gesellschaft. Raumordnung. Städtebau. Grund und Boden, 1967, S. 19.

³⁸ G. Bohnsack/R. Hillebrecht, Gesellschaft. Raumordnung. Städtebau. Grund und Boden, 1967, S. 28; M. Pfannschmidt, Die Bodenwertbesteuerung in der Steuer- und Finanzreform, 1955, S. II f., 88 ff., 113 ff.

³⁹ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 79; siehe sogleich unter III. 3.

⁴⁰ Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, 2; Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, 2010, 5; A. Schmehl, DStJG 35 (2012), 249 (283 ff.); W. Scheffler, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, 30 ff.; G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 ff.; V. Freund, FR 2019, 931 (938); vgl. Entwurf GrStRefG, Bt-Drs. 19/11085, 84; siehe sogleich unter IV. 2. m.w.N.

chen zu können. Diese Lenkungswirkung, die letztlich allen diene, sei durch eine sukzessive Erhöhung der Bodenwertsteuer nach und nach zu intensivieren.⁴¹

Heute wird die Bodenwertsteuer vor allem mit diesem Lenkungsgedanken begründet, dabei aber eine kontinuierliche allgemeine Steuererhöhung nicht mehr vertreten. Hinzu tritt die Steuervereinfachung. Die grundsteuerliche Bemessung würde deutlich erleichtert, wenn Gebäude nicht mehr bewertet werden müssten. Diese Vereinfachung soll einer weitgehend digitalisierten Besteuerung den Weg bahnen.⁴²

2. Bodenwertsteuer – Zustimmung mit punktueller Kritik, breite Ablehnung

Die Bodenwertsteuer wurde seit den 1950er Jahren immer wieder von vereinzelt Stimmen vorgeschlagen, ohne sich durchsetzen zu können.⁴³ Auch in der gegenwärtigen Reformdebatte ist sie ein Sonderweg.⁴⁴ Die aktuelle Diskussion begann in den 1990er Jahren, als das System der Einheitsbewertung nach und nach abgeschafft wurde. Die Einheitswerte galten letztlich nur noch für die Grundsteuer, die deshalb als verfassungswidrig erachtet wurde.⁴⁵ In dieser Zeit ist das Konzept der Bodenwertsteuer als steuervereinfachende Lenkungsabgabe in *sieben Erwägungen* konkretisierend begründet worden, die der Gesetzentwurf der Landesregierung Baden-Württemberg zusammenfasst.⁴⁶

⁴¹ H. George, *Progress and Poverty, An Inquiry into the Cause of Industrial Depressions and of Increase of Want with Increase of Wealth*, 1879, S. 402 ff.; M. Pfannschmidt, *Die Bodenwertbesteuerung in der Steuer- und Finanzreform*, 1955, S. II f., 88 ff., 113 ff.; lediglich berichtend und nicht befürwortend: R. Henger/T. Schäfer, *Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle*, IW policy paper 32/2015, S. 7; S. Bartsch, *KStZ* 2011, 164 (164 f.); M. Vogel, *jM* 2019, 206 (210).

⁴² S. Bartsch, *KStZ* 2011, 164 (164 f.); M. Vogel, *jM* 2019, 206 (210); R. Henger/T. Schäfer, *Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle*, IW policy paper 32/2015, S. 7: „Das Ziel des Bodensteuermodells besteht im Wesentlichen – neben einer deutlichen Vereinfachung des Verfahrens – darin, auf eine effiziente Grundstücksnutzung hinzuwirken, baureife Grundstücke zu einer Bebauung zu mobilisieren und Investitionen in den Gebäudebestand nicht zu belasten.“

⁴³ Siehe für die Diskussion bis in die 1960er Jahre G. Bohmsack/R. Hillebrecht, *Gesellschaft. Raumordnung. Städtebau. Grund und Boden*, 1967, S. 27 ff., sowie für die Debatte in den 1970er und 1980er Jahren H. Dieterich/B. Dieterich-Buchwald, *ZfBR* 1983, 113 (114 ff.), und H. Dieterich, *NZM* 1998, 289 (292 f.), jeweils m.w.N.

⁴⁴ Siehe unter I. 2.

⁴⁵ Siehe unter I. 2.

⁴⁶ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar); siehe sogleich unter III. 3.

Einige Befürworter der Bodenwertsteuer sehen aber Probleme bei der steuerlichen Bemessung nach den Bodenrichtwerten⁴⁷ und auf Grund der erheblichen Belastungsunterschiede⁴⁸ im Vergleich zum geltenden Recht, die zu beheben seien.⁴⁹ Obwohl das Modell bislang eher am Rande diskutiert wurde,⁵⁰ mehrten sich gleichzeitig die Stimmen, die es entschieden ablehnen und für verfassungswidrig erachten.⁵¹ Die kontroverse Debatte spiegelt sich im Anhörungsverfahren über den Gesetzentwurf der Landesregierung und im für diesen bereitgestellten Beteiligungsportal im Internet.⁵²

3. Gesetzentwurf – Begründung der Bodenwertsteuer in sieben Erwägungen

Der Gesetzentwurf der Landesregierung begründet den Systemwechsel, die Grundsteuer nach den Bodenrichtwerten und damit unabhängig von den Gebäuden zu bemessen, in *sieben* Erwägungen. Der Entwurf fasst so die Stimmen zusammen, die das Modell unterstützen.⁵³

⁴⁷ D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537 (541); R. Seer, FR 2019, 941 (947 f.); J. Hey, ZG 2019, 297 (318).

⁴⁸ A. Anger, Monetäre Anreize und Finanzierungsmöglichkeiten zur Optimierung des Bodenschutzes, 2014, S. 115 ff.; J. Hey, ZG 2019, 297 (321).

⁴⁹ **Befürworter einer Bodenwertsteuer:** Bericht der Expertenkommission Wohnungspolitik, 30.12.1994, Bt-Drs. 13/159, S. 193 f.; H. Dieterich/R. Josten, WuM 1998, 531 ff.; K. M. Groth/Ch. Streck, KJ 1998, 318 ff.; H. Dieterich/R. Josten, WuM 1998, 531 ff.; R. Josten, Die Bodenwertsteuer, 2000; A. Anger, Monetäre Anreize und Finanzierungsmöglichkeiten zur Optimierung des Bodenschutzes, 2014, S. 115 ff.; U. Kriese/„Grundsteuer: Zeitgemäß!“/NABU, WuM 2016, 266 ff.; R. Seer, DB 2018, 1488 (1493 f.); J. Hey, ZG 2019, 297 (321); D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537 (539 ff.); D. Löhr, BB 2020, 1687 ff.; F. J. Marx, DStZ 2020, 758 ff.

Stimmen, die sich mehrmals zum Bodenwertmodell geäußert haben, werden hier und in Fn. 51 mit nur einem Text oder zwei ausgewählten Beiträgen aufgeführt.

⁵⁰ Siehe unter I. 2.

⁵¹ **Stimmen, die eine Bodenwertsteuer ablehnen:** K. Bizer, NuR 1995, 385 (388 f.); Chr. Spengel, StBW 2012, 31 (34); St. Ronnecker, ZKF 2018, 49 (50 ff.); P. Kirchhof, DWW 2000, 174 (178 f.); P. Michaelis, ZUR Sonderheft 2002, 129 (130); M. Rodi, ZUR Sonderheft 2002, 164 (165 ff.); D. Eisele, DStZ 2003, 834 (838); Ausschuss für Bildung, Forschung und Technikfolgenabschätzung, 2.3.2007, Bt-Drs. 16/4500, S. 14, 87 f., 92; S. Bartsch, KStZ 2011, 206 (206); Jahresgutachten 2018/2019 des Sachverständigenrats zur Begutachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts, 14.11.2018, Bt-Drs. 19/5800, S. 57, 331, 365; W. Scheffler/M. Roith, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, ifst-Schrift Nr. 526 (2018), S. 56; W. Scheffler, in: ders./J. Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, ifst-Schrift Nr. 530 (2019), S. 6; H.-J. Beck, DS 2019, 48 (53); J. Boysen-Hogrefe/C. Krolage, Der Gemeindehaushalt 4/2019, 73 (74); R. Maiterth/M. Lutz, StuW 2019, 22 (34); Fraktion der SPD, zitiert in F. Güntzler/B. Daldrup/M. Herbrand, 17.10.2019, Bt-Drs. 19/14157, S. 5; P. Heine, KStZ 2020, 1 (5); G. Kirchhof, DStR 2020, 1073 (1080).

⁵² Anhörungsverfahren, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 150 ff.; siehe für die vorgetragenen Argumente sogleich unter III. 3. und 4.

⁵³ Fn. 49 m.w.N. Im Gesetzgebungsverfahren befürworteten diese Beiträge die Bodenwertsteuer: Landkreistag Baden-Württemberg, Anhörungsverfahren, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 157; Mieterbund Baden-Württemberg, ebenda, S. 169.

Erstens und „zuvorderst“ folge die Belastungsentscheidung dem „Äquivalenzgedanken.“ Die Gemeinde erhält die Grundsteuer für Leistungen, die dem Grundeigentümer zu Gute kommen und durch Gebühren und Beiträge nicht vollständig abgegolten werden. Die „Teilhabemöglichkeit an der kommunalen Infrastruktur und den Ressourcen (insbesondere der Lageverfügbarkeit)“ spiegle sich – so der Gesetzentwurf – „in den Bodenrichtwerten wider.“⁵⁴ In den Werten „verkörpere“ sich – zudem und *zweitens* – auch das „Potential des Grundstücks“ und damit die durch den Grund und Boden vermittelte Leistungsfähigkeit.“⁵⁵ „Die Ausrichtung an dem Bodenwert steht dabei“ – *drittens* – „auch im Einklang mit dem Charakter der Grundsteuer als Sollertragsteuer.“⁵⁶ So fördere „das Landesgrundsteuergesetz“ ganz bewusst und *viertens* „die ressourcenschonende und effiziente Nutzung des Grund und Bodens.“⁵⁷ *Fünftens* bilde die erwogene Steuerbemessung die Wertverhältnisse „realitätsgerecht“ ab.⁵⁸ Vorgeschlagen werde – *sechstens* – eine „möglichst einfache“ Bewertung.⁵⁹ Insgesamt solle so – *siebtens* – in einer elektronischen Steuererklärung und einem technischen Datenabgleich des Fiskus mit den Kataster- und Vermessungs- sowie Grundbuchämtern eine weitgehende Automation des Besteuerungsverfahrens ermöglicht werden.⁶⁰

⁵⁴ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 79.

⁵⁵ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 78 f.

⁵⁶ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 84 (Zitat), 81, 79, 142.

⁵⁷ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 84, 160, 163, 167, 170, 172; dieser Lenkungsgedanke fand auch im Gesetzgebungsverfahren Zustimmung: Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft ver.di, Anhörungsverfahren, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 160; Deutsche Steuergewerkschaft Baden-Württemberg, ebenda, S. 161; Mieterbund Baden-Württemberg, ebenda, S. 169; Naturschutzbund Baden-Württemberg, ebenda, S. 170.

⁵⁸ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 83.

⁵⁹ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 83.

⁶⁰ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 82, 70, 72, 76 f., 80 ff., 85 f., 90 f., 131. Die Ziele der Steuervereinfachung und der Digitalisierung der Besteuerung fanden im Gesetzgebungsprozess bei Befürwortern wie Gegnern der Bodenwertsteuer Zustimmung: Baden-Württembergische Industrie- und Handelskammer, Anhörungsverfahren, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 157; Baden-Württembergischer Handwerkstag, ebenda, S. 158; vgl. Deutsche Steuergewerkschaft Baden-Württemberg, ebenda, S. 161; Bund der Steuerzahler Baden-Württemberg, ebenda, S. 163; Mieterbund Baden-Württemberg, ebenda, S. 169; vgl. Naturschutzbund Baden-Württemberg, ebenda, S. 170; Verband deutscher Verkehrsunternehmer, S. 171; Verband der Wohnungseigentümer Baden-Württemberg, ebenda, S. 172; Verband baden-württembergischer Wohnungs- und Immobilienunternehmen (vbw) und die Vereinigung baden-württembergischer kommunaler Wohnungsunternehmen (KOWO), ebenda, S. 174.

4. Klare Ablehnung als verfassungs- und sachwidrig – zehn Befunde

An dem Charakteristikum der Bodenwertsteuer, Gebäude bei der grundsteuerlichen Bewertung nicht zu berücksichtigen, entzündet sich die klare Kritik, die ebenfalls in *zehn Befunden* strukturiert werden kann.

Die steuerliche Bewertung allein nach dem Grund und Boden ist – *erstens* – gleichheits- und daher verfassungswidrig.⁶¹ Das Konzept weicht – *zweitens* – vom hergebrachten System der Grundsteuer ab – obwohl „weitgehend Einigkeit darüber“ bestehe, „dass bei bebauten Grundstücken auch das Gebäude in den Steuergegenstand einbezogen wird.“⁶² Der Wert eines Grundstücks und damit die durch Grund und Boden vermittelte Finanzkraft ändert sich entscheidend mit einer Bebauung. Werden Häuser aus der Bemessungsgrundlage ausgeschlossen, wird daher – *drittens* – das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt. Die einseitige Belastung der Grundstücke entspricht – *viertens* – auch nicht dem Äquivalenzgedanken, mit dem der Gesetzentwurf die Bodenwertsteuer rechtfertigt. Die Infrastrukturleistungen und die Möglichkeit, sie entgegen zu nehmen, hängen davon ab, ob Grundstücke bewohnbar sind und wie viele Menschen die Gebäude beherbergen können. Auch von Befürwortern der Bodenwertsteuer wird schließlich und *fünftens* angemahnt,⁶³ dass die erwogene Bewertung zu sehr starken Belastungsunterschieden im Vergleich zum geltenden Recht führen werde,⁶⁴ daher jedenfalls ein Übergangsrecht notwendig sei.⁶⁵

⁶¹ P. Kirchhof, DWW 2000, 174 (178 f.); H.-J. Beck, DSStR 2016, 2689 (2692 f.); St. Ronnecker, ZKF 2018, 49 (50 f.); P. Heine, KStZ 2020, 1 (5); vgl. W. Scheffler/M. Roith, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, ifst-Schrift Nr. 526 (2018), S. 56; R. Maiterth/M. Lutz, StuW 2019, 22 (34); für den abstrakten Befund, die Bodenwertsteuer ist verfassungswidrig: Fraktion der SPD, zitiert in F. Güntzler/B. Daldrup/M. Herbrand, 17.10.2019, Bt-Drs. 19/14157, S. 5; siehe für das Gesetzgebungsverfahren: Bund der Steuerzahler Baden-Württemberg, Anhörungsverfahren, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 162; Haus und Grund Baden und Württemberg, ebenda, S. 166; vgl. Verband der Wohnungseigentümer Baden-Württemberg, ebenda, S. 172; Zentraler Immobilien Ausschuss, ebenda, S. 172 f.

⁶² W. Scheffler, in: ders./J. Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz, ifst-Schrift Nr. 530 (2019), S. 6; W. Scheffler/M. Roith, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, ifst-Schrift Nr. 526 (2018), S. 56; St. Ronnecker, ZKF 2018, 49 (50 f.), spricht daher davon, dass die Bodenwertsteuer keine Grundsteuer sei.

⁶³ J. Hey, ZG 2019, 297 (321); A. Anger, Monetäre Anreize und Finanzierungsmöglichkeiten zur Optimierung des Bodenschutzes, 2014, S. 115 ff.

⁶⁴ H.-J. Beck, DS 2019, 48 (53).

⁶⁵ St. Ronnecker, ZKF 2018, 49 (50 f.).

Die Bodenwertsteuer wird im geltenden Steuersystem als Lenkungsabgabe begründet.⁶⁶ Land soll als knappes Gut effizient genutzt werden, vorhandene Bebauungen seien zu verdichten und auf unbebautem Bauland Gebäude zu errichten. Die erwogene Lenkung aber verletzt – so der *sechste* Einwand – das Verhältnismäßigkeitsprinzip. Wer sein Hausgrundstück selbst bewohnt, kann von vornherein keinen Beitrag zur Baulandnutzung leisten. Die Lenkungsabgabe ist dann nicht geeignet und somit unverhältnismäßig.⁶⁷ Ohnehin sind die baulichen Erwägungen nur in Ballungszentren sachgerecht. Anderenorts könnte die Bodenwertsteuer – auch entgegen ökologischer Zielrichtungen – zu einer Bebauung ohne maßgeblichen Bedarf führen. In Ballungszentren mit hohen Grundstückswerten würde – *siebtens* – durch die steigende Steuerlast das Wohnen insgesamt verteuert. Doch gerade hier sollten die Wohnpreise reduziert werden. Soziale Probleme entstehen – *achtens* – auch, wenn sich in Bestlagen nur vermögende Eigentümer weiterhin leisten können, Grund und Boden zu halten. Zudem werden sozial unverträgliche Lasten bewirkt, wenn vergleichbare Grundstücke mit gänzlich unterschiedlicher Bebauung – einem kleinen alten Haus, einer Villa, einer Doppelhaushälfte oder einem Mehrfamilienkomplex – mit derselben Steuer belastet werden.⁶⁸

Schließlich wird auch von Befürwortern einer Bodenwertsteuer gewarnt, die geltenden Bodenrichtwerte unverändert für eine grundsteuerliche Bewertung heranzuziehen.⁶⁹ Die Werte sind – so der *neunte* Einwand – für eine steuerliche Bemessung nicht genau genug. Jedenfalls müsse der Beweis eines niedrigeren gemeinen Werts zugelassen werden. Durch diesen aber würde der Verwaltungsaufwand erheblich erhöht. Steigen die Werte, würde *zehntens* eine automatische Steuererhöhung bewirkt,⁷⁰ die so nicht zulässig ist.

⁶⁶ Siehe unter III. 1.

⁶⁷ P. Kirchhof, DWW 2000, 174 (178 f.).

⁶⁸ Bund der Steuerzahler Baden-Württemberg, Anhörungsverfahren, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 162; Haus und Grund Baden und Württemberg, ebenda, S. 166; vgl. Verband der Wohnungseigentümer Baden-Württemberg, ebenda, S. 172; Zentraler Immobilien Ausschuss, ebenda, S. 172 f.

⁶⁹ D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537 (541); R. Seer, FR 2019, 941 (947 f.); J. Hey, ZG 2019, 297 (318).

⁷⁰ Baden-Württembergische Industrie- und Handelskammer, Anhörungsverfahren, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 157; Baden-Württembergischer Handwerkstag, ebenda, S. 158; Bund der Steuerzahler Baden-Württemberg, ebenda, S. 163; Haus und Grund Baden und Württemberg, ebenda, S. 167; Zentraler Immobilien Ausschuss, ebenda, S. 172 f.

Kritisiert wurde im **Gesetzgebungsverfahren** zudem, dass die Steuererleichterungen für Wohnraum zu einer höheren Steuerlast für das Gewerbe führen können (Baden-Württembergischer Handwerkstag, Anhörungsverfahren, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 158) und insgesamt die Erläuterungen zur Nachhaltigkeit des Konzepts nicht überzeugen (Steuerberaterkammer Stuttgart, ebenda, S. 168). Auch die allgemeinen Folgen einer Grundsteuerreform wurden behandelt. Die steuerlichen Lasten werden sich im Vergleich zum alten Modell unterscheiden. Die

IV. Belastungsgrund, realitätsgerechte Bewertung – Gleichheitsverstöße

1. Art. 3 Abs. 1 GG: Erkennbarer Belastungsgrund, realitätsgerechte Bewertung

Art. 3 Abs. 1 GG fordert vom Gesetzgeber und der vollziehenden Gewalt eine Gleichheit im Belastungserfolg. Steuerpflichtige sind durch Steuergesetze rechtlich und tatsächlich gleich zu belasten. In Erfüllung dieser Vorgabe hat der Gesetzgeber einen Entscheidungsraum, wenn er einen Steuergegenstand und einen Steuersatz regelt. Bei der Ausgestaltung der steuerlichen Belastungsentscheidung muss er nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts aber die eng miteinander verbundenen Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips und der folgerichtigen Gesetzgebung wahren. Eine getroffene Belastungsentscheidung ist in der Gleichheit vor dem Gesetz folgerichtig umzusetzen.⁷¹

Ausgehend von diesen Grundlagen verlangt der allgemeine Gleichheitssatz – in den Worten der Grundsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts – „stets auch eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage einer Steuer.“⁷² Das Gericht betont, dass ein neues Grundsteuergesetz „das für den steuerlichen Belastungsgrund als maßgeblich erachtete Bemessungsziel erkennen lassen“ muss. Aus diesem ist die Bewertung und damit die Steuerlast folgerichtig, realitäts- und gleichheitsgerecht zu

politisch geforderte Aufkommensneutralität kann insoweit nicht überall garantiert werden, als diese von den Hebesätzen der Gemeinden abhängt. Zudem ist der neu entstehende Verwaltungsaufwand nicht vollständig abschätzbar (Städte- und Gemeindetag Baden-Württemberg, ebenda, S. 151 ff.; Baden-Württembergische Industrie- und Handelskammer, ebenda, S. 157; Bund der Steuerzahler Baden-Württemberg, ebenda, S. 163; Mieterbund Baden-Württemberg, ebenda, S. 169).

⁷¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 97 f., 131, 168) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (Rn. 98 ff.) – Verlustverrechnung bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgerätesteuer Hamburg; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale.

⁷² BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 97) – Grundsteuer; BVerfG, 23.6.2015 – 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285 (Rn. 73) – Grunderwerbsteuergesetz; jeweils m.w.N. auf die st. Rspr.

entwickeln.⁷³ Mögliche Wertverschiebungen sind zu beachten.⁷⁴ „Bei der Wahl des geeigneten Maßstabs darf sich der Gesetzgeber auch von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen, die je nach Zahl der zu erfassenden Bewertungsvorgänge an Bedeutung gewinnen und so auch in größerem Umfang Typisierungen und Pauschalierungen rechtfertigen können, dabei aber deren verfassungsrechtliche Grenzen wahren müssen. Jedenfalls muss das so gewählte und ausgestaltete Bemessungssystem, um eine lastengleiche Besteuerung zu gewährleisten, in der Gesamtsicht eine in der Relation realitäts- und damit gleichheitsgerechte Bemessung des steuerlichen Belastungsgrundes sicherstellen.“⁷⁵

Das Bundesverfassungsgericht knüpft hier ausdrücklich an seine ständige Rechtsprechung an.⁷⁶ Bereits zuvor betonte es, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage „den steuerlichen Belastungsgrund“ ausdrücken muss.⁷⁷ Der Gleichheitssatz fordert „die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes.“⁷⁸ Der Belastungsgrund ist in den Steuergesetzen zu verdeutlichen,⁷⁹ muss im Maßstab der Steuer zum Ausdruck kommen.⁸⁰ Abweichungen von der so ausgedrückten und „mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung“⁸¹ müssen gleichheitsgerecht sein und sind „folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.“⁸²

Das Bundesverfassungsgericht hat das Institut des Belastungsgrundes insbesondere für das Gleichartigkeitsverbot des Art. 105 Abs. 2a GG näher beschrieben. Hiernach darf

⁷³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 97 f., 131, 168) – Grundsteuer; BVerfG, 23.6.2015 – 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285 (Rn. 73) – Grunderwerbsteuergesetz; jeweils m.w.N. auf die st. Rspr.

⁷⁴ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer.

⁷⁵ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 97 f., 131, 168) – Grundsteuer.

⁷⁶ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 97 f.) – Grundsteuer.

⁷⁷ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (143) – Vermögensteuer.

⁷⁸ BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag.

⁷⁹ BVerfG, 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (243) – Kinderbetreuungskosten; BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (7) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag; vgl. BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (21) – Spielgerätesteuern.

⁸⁰ BVerfG, 23.6.2015 – 1 BvL 13, 14/11, BVerfGE 139, 285 (Rn. 73) – Grunderwerbsteuergesetz.

⁸¹ BVerfG, 24.3.2015 – 1 BvR 2880/11, BVerfGE 139, 1 (Rn. 40) – grunderwerbsteuerpflichtige Baulandumlegung.

⁸² BVerfG, 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132 (140) – umsatzsteuerfreie Heilberufe; BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer; BVerfG, 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (199 f.) – Kappung des Einkommensteuertarifs (§ 32c EStG); vgl. BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

„der steuerbegründende Tatbestand nicht denselben Belastungsgrund“ erfassen „wie eine Bundessteuer.“ Der Tatbestand muss sich „in Gegenstand, Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und wirtschaftlicher Auswirkung von der Bundessteuer unterscheiden.“⁸³ Der jeweilige Belastungsgrund einer Steuer erklärt damit, warum ein Steuergegenstand als Zeichen einer steuerlichen Leistungsfähigkeit gewählt wird und welche Bemessungsgrundlage deshalb mit welcher Erhebungstechnik und welchen wirtschaftlichen Auswirkungen steuerlich zu belasten ist. Fließen Abgaben wie die Grundsteuer nicht in den allgemeinen Staatshaushalt, erklärt der Belastungsgrund auch, warum der besondere Steuerbegünstigte – die Kommune – den Ertrag erhält.

In der verfassungsgeforderten Klarheit über den Belastungsgrund hat sich die Grundsteuer von Verfassungen wegen von anderen Steuern und insbesondere von der Vermögensteuer rechtserheblich zu unterscheiden. Die Kompetenzordnung des Grundgesetzes, die eindeutige Verteilung des steuerlichen Ertrags und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbieten dem Gesetzgeber, eine steuerliche Leistungsfähigkeit doppelt zu besteuern, einen Steuerertrag dem Bund oder den Ländern fehlerhaft zuzuweisen oder eine Steuer auf Grundlage einer falschen Kompetenzgrundlage oder gar zwei Mal zu regeln. Würde im Gewand der Grundsteuer eine Vermögensteuer erhoben, wären die Grenzen der grundgesetzlichen Gesetzgebungskompetenz und Ertragsverteilung überschritten.⁸⁴ Insgesamt verwendet das Grundgesetz – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – für die Steuern und Steuerarten „Typusbegriffe“, deren „Rahmen in den herkömmlichen Merkmalen“ zu wahren ist.⁸⁵ Für dieses steuerliche Unterscheidungsgebot ist ebenfalls der im Gesetz erkennbare Belastungsgrund maßgeblich.⁸⁶

⁸³ BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer.

⁸⁴ Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 u. Abs. 6 S. 1 GG.

⁸⁵ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (Rn. 68) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131) – Rentenbesteuerung; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BFH, 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591.

⁸⁶ BVerfG, 6.7.2005 – 2 BvR 2335, 2391/95, BVerfGE 113, 128 (149 f.) – Solidarfonds Abfallrückführung; BVerfG, 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer.

2. Äquivalenzprinzip – die Frage nach dem grundsteuerlichen Belastungsgrund

Der Gesetzgeber ist verfassungsrechtlich verpflichtet, den spezifischen Belastungsgrund der Grundsteuer kenntlich zu machen und aus diesem die Steuer realitätsgerecht zu bemessen.⁸⁷ Mit Blick auf die Grundsteuer werden unterschiedliche Belastungsgründe diskutiert.

Nach der sog. Fundustheorie gelten Vermögenseinkünfte als besonders gesichert und damit fundiert, weil sie Wechselfällen des Lebens wie Krankheit, Arbeitslosigkeit oder anderen Unglücksfällen weitgehend entzogen seien. Die Theorie wird heute ganz überwiegend abgelehnt. Das Vermögen und auch das Grundeigentum sind nicht in ihrem Ertrag per se sicherer als andere Quellen.⁸⁸ Monetäre Erträge sind heute im System der Sozialversicherung besonders geschützt. Gleichzeitig belegen die bemerkenswerten Wertsenkungen von Immobilien, die in den letzten Jahren neben den erheblichen Preissteigerungen aufgetreten sind, dass der Ertrag von Grund und Boden nicht stets besonders geschützt ist. Ohnehin entzieht die vermögensteuerliche Grenze der Sollertragsbesteuerung⁸⁹ im Zusammenwirken mit der Einkommensteuer der Fundustheorie den Boden. Die Einkommensteuer erfasst einen Istertrag, der aus Grundstücken erzielt wird. Daneben vermittelt ein lediglich mögliches Einkommen, der Sollertrag, der gerade nicht zufließt, keine besondere Sicherheit.

Zuweilen wird der Nutzen des Grundbesitzes für den Eigentümer zur Begründung der Grundsteuer herangezogen.⁹⁰ Dann aber müsste – vergleichbar mit der Fundustheorie – der besondere Nutzen von Grund und Boden im Vergleich zu anderen Vermögen erklärt und sodann hieraus eine gleichheitsgerechte Bewertung hergeleitet werden. Dies ist insbesondere dann schwierig, wenn ein Grundstück nicht bewirtschaftet, ein Hausgrundstück nicht bewohnt wird und der jeweilige Grund und Boden auch keinen Ertrag erwirt-

⁸⁷ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 97 f.) – Grundsteuer; unter IV. 1. m.w.N.

⁸⁸ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 923, 956 f.; J. Hey, in: dies./R. Maiterth/H. Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, 34 f.

⁸⁹ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (143) – Vermögensteuer.

⁹⁰ Entwurf GrStRefG, Bt-Drs. 19/11085, 84; Antrag der Fraktion DIE LINKE, 21.2.2019, Bt-Drs. 19/7980, 3; ähnlich D. Löhr, BB 2020, 1687 (1690, 1692).

schaftet. Schließlich vermögen weder die Fundus- noch die Nutzentheorie zu erklären, warum die Grundsteuer den Gemeinden zusteht.

Die Grundsteuer wird sodann – wie im Gesetzentwurf der Landesregierung⁹¹ – mit der durch das Grundvermögen vermittelten Leistungsfähigkeit erklärt.⁹² Die Abgabe muss die elementare Vorgabe, gleichheitsgerecht nach der Leistungsfähigkeit zu besteuern,⁹³ umsetzen. Dabei erfasst sie im Grundbesitz den Steuergegenstand als Zeichen dieser Leistungsfähigkeit treffend.⁹⁴ Der im Gesetzentwurf geregelte Steuergegenstand des Grundbesitzes und der Hinweis in der Entwurfsbegründung auf das verfassungsrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip unterscheiden sich aber nicht hinreichend von der Vermögensteuer, weil diese das Vermögen ebenfalls leistungsgerecht belastet. Die grundsteuerliche Rechtfertigung darf sich hierin daher nicht erschöpfen, muss auf Grund der verfassungsrechtlichen Unterscheidungspflicht zur Vermögensteuer⁹⁵ im Schwerpunkt aus einem anderen Belastungsgrund entwickelt werden.

Damit drängt sich das vielfach vertretene Äquivalenzprinzip als Belastungsgrund der Grundsteuer auf.⁹⁶ Auch der Gesetzentwurf begründet die Grundsteuer mit diesem Prinzip. „Die Belastungsentscheidung für die Grundsteuer“ beruht „zuvorderst“ auf „dem Äquivalenzgedanken, aber daneben auch auf dem Gedanken der Leistungsfähigkeit.“⁹⁷ Als Äquivalenzabgabe würde sich die Grundsteuer ersichtlich von der Vermögensteuer und anderen Abgaben unterscheiden. Ihre Erträge würden die Gemeinden für Infrastruk-

⁹¹ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 78 f.

⁹² Entwurf GrStRefG, Bt-Drs. 19/11085, 84; Bundesrat, 4.11.2016, Br-Drs. 515/16, 36.

⁹³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 97 f., 131, 168) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (Rn. 98 ff.) – Verlustverrechnung bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgerätesteuern Hamburg; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale.

⁹⁴ 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; BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

⁹⁵ BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Rn. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; siehe unter IV. 1. m.w.N.

⁹⁶ Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer, 2010, 2; Wissenschaftlicher Beitrag beim BMF, Gutachten „Die Einheitsbewertung in der Bundesrepublik Deutschland – Mängel und Alternativen [1989], 1998, 1 (36); Gutachten der Steuerreformkommission, BMF-Schriftenreihe Heft 17 (1971), 714 f.; Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, 2010, 5; A. Schmehl, DStJG 35 (2012), 249 (283 ff.); W. Scheffler, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, 30 ff.; G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 ff.; V. Freund, FR 2019, 931 (938); vgl. Entwurf GrStRefG, Bt-Drs. 19/11085, 84.

⁹⁷ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 79.

turangebote erhalten, für Straßen, weitere Erschließungsleistungen, Kindergärten und Schulen, für Grünanlagen, Spielplätze, Kultur- und Sportstätten. Zwar werden bestimmte Leistungen in Beiträgen etwa für die Erschließung des Grundbesitzes sowie in Gebühren für Wasser oder die Müllabfuhr abgegolten. Diese Abgaben werden aber anders als die Grundsteuer nach einer individuellen Äquivalenz bemessen, nach der sich die Finanzlast nach den angebotenen Leistungen zu richten hat.⁹⁸ Die Grundsteuer würde für die Angebote, die durch diese Abgaben nicht abgegolten werden, und zudem in einer allgemeinen Äquivalenz entrichtet. Kommunen erhalten staatliche Zuwendungen und Mittel aus dem Finanzausgleich für Infrastrukturleistungen.⁹⁹ Doch diese Zuflüsse gleichen ebenfalls nicht alle Leistungen aus. Auch ihnen liegt nicht die allgemeine Äquivalenz der Grundsteuer zugrunde. Die Grundsteuer würde als Äquivalenzabgabe treffend begründet und für Leistungen entrichtet, die dem Grundbesitz zugutekommen, ihn besser nutzbar machen.

3. Kein hinreichend erkennbarer Belastungsgrund

Den vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich hervorgehobenen verfassungsrechtlichen Auftrag des Art. 3 Abs. 1 GG, den spezifischen Belastungsgrund der Grundsteuer im Gesetz erkennbar zu regeln und aus diesem die Steuer gleichheits- und realitätsgerecht zu bemessen,¹⁰⁰ erfüllt der vorliegende Gesetzentwurf nicht. Das Grundgesetz wird so verletzt.

Die vorgeschlagenen gesetzlichen Regeln widmen sich diesen Grundlagen der Besteuerung nicht hinreichend. Die maßgeblichen Paragraphen des Gesetzentwurfs regeln nüchtern den Grundbesitz als Steuergegenstand, die Steuerfestsetzung nach den tatsächlichen Verhältnissen (insges. § 1), die Bewertungsgrundsätze (§ 24), die Bewertung von Grundstücken (§ 38), die Steuermesszahl und den Steuermessbetrag (§ 39, § 40). Der Belastungsgrund wird hieraus nicht erkennbar. Auch in den Erläuterungen zu den einzelnen

⁹⁸ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 957, 961 f.

⁹⁹ G. Schwarting, in: ders., Der kommunale Haushalt, 5. Aufl. 2019, Rn. 215 ff.

¹⁰⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 97 f.) – Grundsteuer; BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag; siehe unter IV. 1. m.w.N.

Paragrafen des Gesetzentwurfs wird der Belastungsgrund im Gesetzentwurf nicht erwähnt. Die Beschreibungen des Belastungsgrunds sind den allgemeinen Ausführungen im Gesetzentwurf vorbehalten. Aus dem Gesetz wird der Belastungsgrund der Bodenwertsteuer nicht deutlich, obwohl das Bundesverfassungsgericht just diese Vorgabe aus Art. 3 Abs. 1 GG ableitet und auch der Gesetzentwurf diese Rechtsprechung zitiert.¹⁰¹

Selbst wenn man der Ansicht wäre, der Belastungsgrund müsse – anders als nach den vom Bundesverfassungsgericht konkretisierten Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG – nicht im Gesetz erkennbar sein, sondern könne auch nur im Gesetzentwurf erklärt werden, genügt der Gesetzentwurf den Anforderungen nicht. „Die Belastungsentscheidung für die Grundsteuer“ beruht – so die Entwurfsbegründung – „zuvorderst“ auf „dem Äquivalenzgedanken“ und „daneben auch auf dem Gedanken der Leistungsfähigkeit.“¹⁰² So werde auch das „Grundkonzept der Sollertragsbesteuerung“ umgesetzt, das „auf eine durch Grundbesitz vermittelte (abstrakte) Leistungskraft zugreifen möchte.“¹⁰³

Die Vermögensteuer und die Grundsteuer dürfen von Verfassungs wegen nur in den Grenzen des Sollertrags erhoben werden. Würde Vermögen über den möglichen Ertrag belastet, würden die Steuern nach und nach das Vermögen abtragen, die Vermögenssubstanz verringern, so den Steuerpflichtigen übermäßig besteuern und die Steuerquelle zum Versiegen bringen.¹⁰⁴ Diese Deutung des Grundgesetzes durch das Bundesverfassungsgericht wird von vielen Stimmen gestützt,¹⁰⁵ zuweilen aber auch kritisiert.¹⁰⁶ Die Vermögensteuer und die Grundsteuer dürfen hiernach von Verfassungs wegen nicht zu einer „schleichenden Vermögenskonfiskation“ führen, müssen daher aus einem Vermögensertrag bestritten werden können. „Hier begegnen sich“ – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „das fiskalische Interesse an der Erhaltung der Steuerquelle und das Indivi-

¹⁰¹ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 74 f. Bemerkenswert ist, dass sich der Entwurf nicht an der gesamten einschlägigen Rechtsprechung, sondern nur an – allerdings zweifellos zentralen – der Grundsteuerentscheidung des Bundesverfassungsgerichts orientiert.

¹⁰² Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 79.

¹⁰³ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 81 (Zitate), 79, 142.

¹⁰⁴ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (139 f.) – Vermögensteuer.

¹⁰⁵ Siehe die Übersichten bei *D. Birk*, DStJG 22 (1999), 7 (20); *N. Vieten*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Wiedereinführung einer Vermögensteuer, 2005, S. 18 f.; *P. Bechstein*, Die Rechtfertigung von Einzelsteuern, 1997, S. 133 ff.; jeweils m.w.N.

¹⁰⁶ *J. Wieland*, Rechtliche Rahmenbedingungen für eine Wiedereinführung der Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstattet für ver.di, 2003, insbes. S. 47 f.; *J. Hey*, in: dies./R. Maiterth/H. Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, ifst-Schrift Nr. 526 (2012), S. 33 ff.

dualinteresse an der Bewahrung des eigenen Vermögens.“¹⁰⁷ Dieses verfassungsrechtliche Maß gibt keinen Belastungsgrund der Grundsteuer und keine konkrete Bewertung vor. Allein als Sollertragsteuer kann die Grundsteuer nicht verfassungskonform begründet und bemessen werden. Der Hinweis im Gesetzentwurf kann daher nicht als Belastungsgrund, sondern nur als vergewissernde Bestätigung des verfassungsrechtlichen Maßstabs und als Mahnung verstanden werden, nicht übermäßig zu belasten. „Erfasst die Bemessungsgrundlage nicht den vermuteten Ertrag, sondern den Veräußerungswert eines Wirtschaftsgutes, so kommt dem Steuersatz die Aufgabe zu, anknüpfend an einen aus dem Veräußerungswert abgeleiteten Sollertrag den steuerlichen Zugriff auf diesen angemessen und gleichheitsgerecht zu begrenzen.“¹⁰⁸

Die verfassungsrechtliche Grenze der Sollertragsbesteuerung beschränkt zudem – wie das Leistungsfähigkeitsprinzip – die Vermögensteuer und die Grundsteuer. Sie bildet deshalb keinen Belastungsgrund der Grundsteuer, der diese in der vom Grundgesetz geforderten Weise von der Vermögensteuer abgrenzt. Die Grundsteuer ist keine Vermögensteuer, muss sich in ihrem Zugriff auf die Leistungsfähigkeit und auch auf Grund der unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Ertragsverteilung und Gesetzgebungskompetenz von dieser unterscheiden. Im Gewand der Grundsteuer darf keine Vermögensteuer erhoben werden.

Damit bleibt der – für die Grundsteuer treffende¹⁰⁹ – Äquivalenzgedanke. Doch erklärt der Gesetzentwurf aus diesem nicht hinreichend, warum nur der Boden und nicht die Gebäude als Zeichen einer steuerlichen Leistungsfähigkeit belastet werden und warum die Kommunen die Erträge der so begrenzten Besteuerung des Grundbesitzes erhalten. Insgesamt bringen weder das Gesetz noch die Begründung des Gesetzentwurfs den Äquivalenzgedanken, das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Grenze des Sollertrags in ein folgerichtiges Bewertungssystem.

¹⁰⁷ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (139 f.) – Vermögensteuer.

¹⁰⁸ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (139 f.) – Vermögensteuer.

¹⁰⁹ Siehe unter IV. 2.

4. Keine gleichheitsgerechte und folgerichtige Umsetzung des Äquivalenzprinzips

Art. 3 Abs. 1 GG fordert vom Gesetzgeber, den Belastungsgrund der Steuer zu regeln und hieraus die steuerliche Bemessung gleichheitsgerecht zu entwickeln. „Die Bemessungsgrundlage muss“ – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts –, „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.“¹¹⁰ Selbst wenn man – entgegen den vorgeschlagenen Regelungen¹¹¹ – annehmen würde, das Ziel einer äquivalenzgerechten Bemessung wäre im entworfenen Gesetzestext hinreichend klar erkennbar, wird die Steuer aus diesem nicht folgerichtig und realitätsgerecht bemessen.

„In Anlehnung an den Äquivalenzgedanken spiegelt sich“ – so die Begründung des Gesetzentwurfs – „die Teilhabemöglichkeit an der kommunalen Infrastruktur und den Ressourcen (insbesondere der Lageverfügbarkeit) in den Bodenrichtwerten wider.“¹¹² „Diese abstrakte Rechengröße setzt sich vom bekannten Bewertungssystem mit einer Ausrichtung an dem Verkehrswert von Grundstücken ab. Belastet wird allein das im Bodenrichtwert verkörperte Potenzial eines Grundstücks. Dieses Potenzial geht einher mit einer gewinnbringenden Nutzbarkeit des Grundstücks und fügt sich in den Gedanken zur Leistungsfähigkeit ein. In Anlehnung an den Äquivalenzgedanken spiegelt die Höhe des Wertes aber immer auch die Teilhabemöglichkeit an der Bereitstellung kommunaler Infrastruktur und Ressourcen (insbesondere der Lageverfügbarkeit) wider. Auf Grund der im Baugesetzbuch angelegten Differenzierung der Höhe der Bodenrichtwerte innerhalb der Kommune, erfassen die neuen Bewertungsvorschriften zur Bewertung des Grundvermögens den Belastungsgrund der Grundsteuer und bilden die Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht ab.“¹¹³

Diese Ausführungen greifen an der Realität vorbei. Die kommunale Infrastruktur, die entsprechenden „Ressourcen“ der Gemeinde und die „Teilhabemöglichkeiten“ an ihnen

¹¹⁰ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 97 f., 131, 168) – Grundsteuer; siehe bereits unter IV. 1. m.w.N.

¹¹¹ Siehe unter IV. 3.

¹¹² Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 79.

¹¹³ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 130.

richten sich danach, ob ein Grundstück bewohnbar ist, eine Erschließung überhaupt genutzt werden kann, ob kommunale Angebote von Menschen angenommen werden können. Eine Gemeinde mit einer Mehrzahl von unbebauten Grundstücken wird deutlich weniger Erschließungsleistungen erbringen oder etwa im Zuge der Digitalisierung erweitern, auch Straßen, Kindergärten, Schulen, Grünanlagen, Spielplätze, Kultur- und Sportstätten in einem anderen Maß und geringeren Umfang anbieten. Die kommunalen Erschließungsleistungen und Infrastrukturangebote sowie die Möglichkeit, diese zu nutzen, richten sich nach der Art der Bebauung. Wenn auf einem Grundstück ein Einfamilienhaus, ein Doppelhaus, ein großes Gebäude mit mehreren Mietwohnungen oder ein Hochhaus steht, unterscheiden sich die kommunalen Angebote, deren Nutzbarkeit und auch der Erschließungsbedarf.¹¹⁴

Nach dem Gesetzentwurf setzte die Bodenwertsteuer das „Grundkonzept der Sollertragsbesteuerung“ um.¹¹⁵ „Das aus dem Bodenrichtwert abgeleitete Potenzial gibt grundsätzlich wieder, wie gut die kommunale Infrastruktur und Ressourcen für das bewertungsgegenständliche Grundstück sind und welche hieraus abgeleitet dauerhafte Ertrags- und Wertentwicklung zu erwarten sind.“¹¹⁶ Doch auch das tatsächlich bestehende Potenzial eines Grundstücks, also der Sollertrag, der möglicherweise erwirtschaftet werden kann, hängt von der Bebauung ab. Die Erträge, die aus einem unbebauten Grundstück erzielt werden können, sind deutlich geringer, wenn dieses verkauft oder verpachtet wird. Ein Hausgrundstück erzielt demgegenüber als solches höhere Kauf- und Mieteinnahmen. Die mögliche Entgegnung, ein Gebäude könne auf Bauland ja in Zukunft errichtet werden, nimmt einerseits hohe Investitionen vorweg, die für einen Eigentümer unerreichbar sein können. Der Sollertrag existiert dann insofern im Einzelfall nicht, weil dem Eigentümer keine möglichen, sondern unmögliche Einnahmen steuerlich zugerechnet werden sollen. Zudem darf der bestehende Sollertrag nicht mit einem rein potenziellen, aber nicht erzielbaren Ertrag gleichgesetzt werden.

Zwar setzt die Gesetzesbegründung treffend auf das Äquivalenzprinzip, um die Grundsteuer zu begründen. Auch werden zu Recht das Leistungsfähigkeitsprinzip und das ver-

¹¹⁴ P. Kirchhof, DWW 2000, 174 (178 f.); Chr. Spengel, StBW 2012, 31 (34): Eine Bodenwertsteuer verfehle „die grundlegenden Ziele einer Grundsteuer, da der Nutzwert des Grundstücks unberücksichtigt bleibt.“

¹¹⁵ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 81.

¹¹⁶ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 84 (Zitat), 81, 79, 142.

fassungsrechtliche Maß der Sollertragsbesteuerung hervorgehoben. Doch vermag auch die Begründung des Entwurfs aus diesen Grundlagen der Besteuerung nicht zu erklären, warum Gebäude bei der Bemessung der Grundsteuer außen vor bleiben. Insgesamt regelt der Gesetzentwurf – entgegen der ausdrücklichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – nicht erkennbar den Belastungsgrund. Der Hinweis auf das Äquivalenzprinzip in der Gesetzesbegründung genügt nicht. Ohnehin kann die Bodenwertsteuer nicht folgerichtig und realitätsgerecht aus dem Äquivalenzgedanken begründet werden. Zu diesen Verletzungen des Art. 3 Abs. 1 GG treten weitere Gleichheitsverstöße.

V. Bodenrichtwerte – gleichheitsrechtlicher Korrekturbedarf, Übermaßverbot

1. Steuerlicher Sonderfall: die erwogene Bemessung nach den Bodenrichtwerten

Die Bemessung der Bodenwertsteuer beruht nach dem Gesetzentwurf auf den Bodenrichtwerten. Der Grundsteuerwert der Grundstücke ergibt sich aus der Multiplikation der Grundstücksfläche mit diesen Werten i.S.d. § 196 BauGB (§ 38 Abs. 1 E-LGrStG BW). Die zuständigen Gutachterausschüsse ermitteln und veröffentlichen die Bodenrichtwerte (§ 38 Abs. 2 E-LGrStG BW; §§ 192 ff. BauGB). Es handelt sich um durchschnittliche Lagewerte, die auf Grund von Kaufpreissammlungen unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungszustandes eines Grundstücks für die jeweiligen Richtwertzonen flächendeckend gewonnen werden (§ 196 Abs. 1 S. 1 und S. 3, § 195 BauGB). Eine Bebauung bleibt bei der Wertermittlung unberücksichtigt (§ 196 Abs. 1 S. 2 BauGB). Liegt kein Bodenrichtwert vor, ist der Wert des Grundstücks aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten (§ 38 Abs. 3 E-LGrStG BW).

Das Steuerrecht nutzt die im Baugesetzbuch geregelten Bodenrichtwerte für unterschiedliche Abgaben. Es ist sich dabei aber bewusst, dass die Steuerbemessung dann Ungenauigkeiten aufweist. Die Bewertungsgefälle steigen, wenn keine Bodenrichtwerte vorliegen und daher vergleichbare Flächen für die Steuerbemessung heranzuziehen sind. Das Steuerrecht lässt daher, wenn es Bodenrichtwerte nutzt, den Gegenbeweis des niedrigeren gemeinen Wertes zu.¹¹⁷ Es wird von einem Anspruch auf den Ansatz des niedrigeren gemeinen Wertes gesprochen.¹¹⁸ Das Grundgesetz verlangt – so der BFH – den Gegenbeweis.¹¹⁹

¹¹⁷ § 198 BewG; R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, BewG, Stand: August 2019, § 198 Rn. 3; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rn. 68; J. Englisch, ebenda, § 18 Rn. 62.

¹¹⁸ R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, BewG, Stand: August 2019, § 198 Rn. 6 (Zitat), 3; „Zugunsten des Steuer-

Der Gesetzentwurf will hingegen den Beweis eines niedrigeren gemeinen Wertes für die Bodenwertsteuer nicht zulassen. „Mit dem gewählten Ansatz wird“ – so die Begründung – „eine für den typischen Fall sachgerechte und vor allem leicht administrierbare Bewertung sichergestellt. Individuelle Wertanpassungen erfolgen daher nicht.“¹²⁰ „Der Nachweis eines niedrigeren Bodenrichtwertes ist im Bereich der Grundsteuer nicht notwendig. Auch ist der Vergleich zur Erbschaftsteuer nicht passend, da es dort gerade auch um den Vergleich zu anderen Wirtschaftsgütern geht.“¹²¹

Die Landesregierung geht so insgesamt einen doppelten steuerlichen Sonderweg. Zunächst wird das Bodenwertmodell und damit ein gänzlich „neues“ System gewählt.¹²² Sodann dürfen – anders als im steuerlichen Bewertungsrecht vorgesehen – die Ungenauigkeiten von Bodenrichtwerten nicht durch den Gegenbeweis eines niedrigeren gemeinen Wertes korrigiert werden.

2. Gleichheitsverstoß: Keine Korrektur ungenauer Bodenrichtwerte

Die Bodenrichtwerte werden von den Gutachterausschüssen auf Grund von Kaufpreissammlungen als flächendeckende durchschnittliche Lagewerte ermittelt. Für die Kaufpreissammlung ist jeder Vertrag über die Übertragung von Grundeigentum heranzuziehen. Insgesamt werden Richtwertzonen gebildet, in denen das Grundeigentum nach Art und Maß der Nutzung weitgehend übereinstimmt.¹²³ Die Bodenrichtwerte werden von Experten erarbeitet. Die Ausschüsse unterscheiden sich im bundesweiten Vergleich, aber auch in Baden-Württemberg. Sie sind zuweilen bei den Stadtkreisen oder den Gemeinden angeschlossen. Hinzu treten bestehende und neue Kooperationen sowie Gebiete oh-

pflichtigen besteht ein Rechtsanspruch auf Ansatz des – entsprechend § 11 ErbStG – auf den Besteuerungszeitpunkt ermittelten, nachgewiesenen niedrigeren Verkehrswerts. Gelingt dieser Nachweis, besteht eine Rechtspflicht des Finanzamts auf dessen Ansatz.“

¹¹⁹ BFH, 30.1.2019 – II R 9/16, BStBl. II 2019, 59 (Rn. 23); BFH, 25.4. 2018 – II R 47/15, BStBl. II 2019, 144 (Rn. 18); BFH, 11.12.2013 – II R 22/11, BFH/NV 2014, 1086 (Rn. 13); BFH, 26.4.2006 – II R 58/04, BStBl. II, 793 (Rn. 11); siehe sogleich unter V. 2.

¹²⁰ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 133.

¹²¹ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 166.

¹²² Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 71; zu diesem Sonderweg unter II. 2.

¹²³ § 196 Abs. 1 S. 1 bis 3, § 195 Abs. 1 S. 1 BauGB; § 38 E-LGrStG BW; siehe soeben unter V. 1.

ne Gutachterausschuss.¹²⁴ Die Bodenrichtwerte hängen sodann entscheidend von den Kaufpreissammlungen ab, die unterschiedliche Qualität haben. Fehlen ausreichende Vergleichspreise, werden die Werte in einem „deduktiven Verfahren oder in anderer geeigneter Weise ermittelt.“¹²⁵ Fehlen Bodenrichtwerte für einen Bereich, ist der Grundstückswert aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten (§ 38 Abs. 3 E-LGrStG BW).¹²⁶

Die Bodenrichtwerte unterscheiden sich insgesamt in ihren Grundlagen und ihrer Genauigkeit. Die ermittelten Ergebnisse sind daher – der Selbstbezeichnung folgend – reine Richtwerte.¹²⁷ Wegen der regelmäßig auftretenden Ungenauigkeiten werden nach den Verwaltungsvorgaben und der Rechtsprechung häufig Anpassungen zugelassen.¹²⁸ Diese Anpassungen werden jedoch auf Grund der fehlenden klaren Vorgaben für gleichheitswidrig und „willkürlich“ erachtet.¹²⁹ Das Steuerrecht reagiert – auch nach der ständigen Rechtsprechung des BFH – auf diese Unsicherheiten mit dem Gegenbeweis eines niedrigeren gemeinen Wertes. Erbringt der Steuerpflichtige den Beweis, ist dieser Wert anzusetzen.¹³⁰

Wird der Gegenbeweis jedoch – wie im Gesetzentwurf¹³¹ – nicht zugelassen, wird der Gleichheitssatz verletzt.¹³² Die Unterschiede in den Grundlagen und der Genauigkeit der Bodenrichtwerte sind für eine generelle, eine ausnahmslose steuerliche Bewertung zu groß. Individuelle Wertunterschiede könnten nicht hinreichend aufgenommen werden.¹³³

¹²⁴ Insgesamt: Zentrale Geschäftsstelle für Grundstückswertermittlung (ZGG), Landesamt für Geoinformation und Landentwicklung Baden-Württemberg (LGL) (<https://www.zgg-bw.de/Gutachterausschuesse/Verzeichnis-gemaess-Gutachterausschussverordnung/>; 29.10.2020).

¹²⁵ § 10 Abs. 1 S. 2 ImmoWertV.

¹²⁶ Siehe auch § 145 Abs. 3 S. 4, § 179 S. 4, § 247 Abs. 3 BewG.

¹²⁷ U. Tremel, ZEV 2007, 365 (366).

¹²⁸ R B 179.2 II bis VII ErbStR 2019; BFH, 12.7.2006 – II R 1/04, BStBl. II 2006, 742; R. Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rn. 61.

¹²⁹ R. Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rn. 61.

¹³⁰ § 198 BewG; BFH, 30.1.2019 – II R 9/16, BStBl. II 2019, 59 (Rn. 23); BFH, 25.4. 2018 – II R 47/15, BStBl. II 2019, 144 (Rn. 18); BFH, 11.12.2013 – II R 22/11, BFH/NV 2014, 1086 (Rn. 13); BFH, 26.4.2006 – II R 58/04, BStBl. II, 793 (Rn. 11); R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, BewG, Stand: August 2019, § 198 Rn. 3; R. Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 15 Rn. 68; J. Englisch, ebenda, § 18 Rn. 62; siehe bereits unter V. 1.

¹³¹ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 133, 166; siehe bereits unter V. 1.

¹³² H.-J. Beck, DS 2019, 48 (49).

¹³³ S. Bartsch, KStZ 2011, 206 (206).

Insgesamt weisen die Bodenrichtwerte „systematische Bewertungslücken“ auf.¹³⁴ „Um einen Verstoß gegen das grundgesetzliche Übermaßverbot zu verhindern, ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts“ – in den Worten des BFH – „bei verfassungskonformer Auslegung auch dann geboten, wenn er nach dem Wortlaut des BewG nicht vorgesehen ist.“¹³⁵ Der Gesetzentwurf verletzt hiernach bereits auf Grund des Ausschlusses des Gegenbeweises das Grundgesetz. Auch Befürworter der Bodenwertsteuer fordern, einen individuellen Gegenbeweis zuzulassen.¹³⁶ Fehler im Rahmen der Bewertung müssten jedenfalls justiziabel sein.¹³⁷

Insgesamt bewirken die Bodenrichtwerte für die grundsteuerliche Bemessung eine Zwickmühle. Die Grundsteuer wird anders als die Grunderwerbsteuer sowie die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht einmalig, sondern wiederkehrend erhoben. Würde für die Grundsteuer der verfassungsgeforderte Gegenbeweis des niedrigeren gemeinen Wertes zugelassen, würden sich angesichts der Vielzahl der Einheiten und der notwendigen wiederkehrenden Bewertung die Verwaltungslasten erheblich vergrößern. Nicht wenige Steuerpflichtige werden den Gegenbeweis auch deshalb antreten, weil sich die zu zahlende Bodenwertsteuer im Vergleich zur geltenden Grundsteuerlast in Teilen deutlich erhöhen wird.¹³⁸ Würde der steuerliche Gegenbeweis daher – wie von der Landesregierung vorgesehen¹³⁹ – aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung für die Grundsteuer verwehrt, wird jedoch die Verfassung verletzt.

Insbesondere in Fällen, in denen kein Bodenrichtwert vorliegt und die maßgeblichen Werte daher aus vergleichbaren Flächen abzuleiten sind (§ 38 Abs. 3 E-LGrStG BW), ist eine gleichheitsgerechte Bewertung ohne den Gegenbeweis nicht möglich. Auch die Bodenrichtwertzonen führen zu Wertunterschieden, die einer gleichmäßigen Besteuerung Schwierigkeiten bereiten. „Die von den Gutachterausschüssen zu bildenden Bodenrichtwertzonen“ sind – so die Begründung des Gesetzentwurfs – „so abzugrenzen, dass lage-

¹³⁴ K. Bizer/D. Joeris, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, No. 97-3, FiFo Köln, 1997, S. 8.

¹³⁵ BFH, 30.1.2019 – II R 9/16, BStBl. II 2019, 59 (Rn. 23); BFH, 25.4. 2018 – II R 47/15, BStBl. II 2019, 144 (Rn. 18); BFH, 11.12.2013 – II R 22/11, BFH/NV 2014, 1086 (Rn. 13); BFH, 26.4.2006 – II R 58/04, BStBl. II, 793 (Rn. 11).

¹³⁶ R. Seer, FR 2019, 941 (947 f.); D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537 (541); zudem: K.-H. Günther, ErbStB 2019, 155.

¹³⁷ J. Hey, ZG 2019, 297 (318).

¹³⁸ Sogleich unter VI. 4. m.w.N.

¹³⁹ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 133, 166; siehe bereits unter V. 1.

bedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrzahl der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als +/- 30 Prozent betragen.“¹⁴⁰ Eine solche Differenz ist in der hoheitlichen gleichheitsgebundenen Besteuerung nicht zulässig, jedenfalls ohne Gegenbeweis nicht möglich. Insgesamt ist von Verfassungs wegen eine grundsteuerliche Bewertung vorzuziehen, die nicht auf die Bodenrichtwerte zurückgreift.

¹⁴⁰ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 132.

VI. Die anvisierte Lenkung ist unverhältnismäßig – soziale Verwerfungen

1. Gleichheitsgerechte und verhältnismäßige Lenkung

Diese Gleichheitsverstöße können nicht durch das im Gesetzentwurf mehrfach hervorgehobene Ansinnen gerechtfertigt werden, durch die Bodenwertsteuer „die ressourcenschonende und effiziente Nutzung des Grund und Bodens“ zu fördern.¹⁴¹

Steuern sollen die öffentliche Hand finanzieren. Zu diesem allgemeinen Ziel aller Steuern¹⁴² treten zuweilen Lenkungszwecke (§ 3 AO), nach denen Steuerpflichtige z.B. im Sinne des Umweltschutzes oder des sozialen Staates handeln sollen. Der Gesetzgeber darf mit Hilfe des Steuerrechts versuchen, außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu erreichen. Auch bei dieser Lenkungsentscheidung hat er nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen Gestaltungsraum, der durch den Gleichheitssatz und die Freiheitsrechte beschränkt ist. Die gleichheitsrechtlichen Bindungen reichen je nach Ungleichbehandlung von einem Willkürverbot bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen. Zudem muss der steuerliche Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen, gleichheitsgerecht, zweckgerichtet und folgerichtig ausgestaltet sein und so rechtfertigende Gründe für eine erhöhte Steuer oder eine Abgabentlastung liefern.¹⁴³ Eine lenkende Abgabe belastet freiheitsrechtlich doppelt, bewirkt einen Finanz- und einen Lenkungseingriff. Beide Eingriffe müssen – das ist eine grundrechtliche Selbstverständlichkeit – verhältnismäßig sein.¹⁴⁴

¹⁴¹ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 84 (Zitat), 160, 163, 167, 170, 172.

¹⁴² K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, 580.

¹⁴³ BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (Rn. 121) – Erbschaftsteuer III; BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32 f.) – Erbschaftsteuer II; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; BVerfG, 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292 f.) – ökologische Steuerreform.

¹⁴⁴ Für den Fiskaleingriff: BVerfG, 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111 ff.) – Grenze des Steuerzuzugriffs; für den Lenkungseingriff bereits: BVerfG, 17.7.1974, 1 BvR 51, 160, 285/69 u.a., BVerfGE 38, 61 (89) – Straßengüterverkehrssteuer; für die Eingriffe in Freiheitsrechte aus jüngerer Zeit: BVerfG, 18.12.2018 – 1 BvR

2. Die Bodenwertsteuer ist nicht geeignet und erforderlich

Die Bodenwertsteuer soll nach dem Gesetzentwurf dazu beitragen, das knappe Gut des Grund und Bodens ressourcenschonend zu nutzen.¹⁴⁵ Der monetäre „Anreiz zur Nutzung un bebauter Grundstücke“ führe zudem dazu, „dass weiterer Wohnraum geschaffen wird.“¹⁴⁶ Es entstehe ein „erhöhter Druck zur Bebauung un bebauter oder schlecht ausgenutzter Grundstücke.“¹⁴⁷ Der Gesetzentwurf folgt so dem wichtigen und legitimen Ziel, mit dem knappen Gut des Grund und Bodens und insbesondere mit Bauland schonend umzugehen.

Doch wird eingewandt, die Bodenwertsteuer werde von vornherein keine lenkende Wirkung entfalten. Sie wäre daher nicht geeignet, die selbst gesetzten Ziele zu erreichen, und bereits deshalb unverhältnismäßig. Die monetäre Last sei nicht schwer genug, um die im Vergleich viel höheren baulichen Investitionen zu bewirken. Würde die Grundsteuer einen echten Druck erzeugen, Umbauten vorzunehmen oder neue Häuser zu errichten und hierfür hohe Beträge auszugeben, wäre die Steuerhöhe zu hoch und nicht verhältnismäßig.¹⁴⁸ Diese Deutung wird durch die Ursprünge der Bodenbesteuerung bestätigt. Entgegen dem heutigen Verständnis und Steuersystem sollte eine durchweg steigende Abgabe eingeführt werden, um den Lenkungszweck auch tatsächlich zu erreichen. So sollte auch das angestrebte Primat der Vermögensbesteuerung durchgesetzt werden.¹⁴⁹

Vermag die Bodenwertsteuer einen Anreiz zum Bauen zu setzen, ist sie in vielen Situationen nicht ein geeignetes Mittel. In Räumen, in denen der Wohnraum nicht hinreichend knapp ist, würde die Steuer bauliche und ökologische Fehlanreize setzen.¹⁵⁰ Kommunen

142/15, BVerfGE 150, 244 (Rn. 82) – automatische Kraftfahrzeugkennzeichenkontrolle; BVerfG, 23.5.2018 – 1 BvR 97, 2392/14, BVerfGE 149, 86 (Rn. 79) – Alterssicherung für Landwirte.

¹⁴⁵ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 84, 160.

¹⁴⁶ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 163, 167.

¹⁴⁷ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 167.

¹⁴⁸ Vgl. *D. Eisele*, DStZ 2003, 834 (838); *P. Michaelis*, ZUR Sonderheft 2002, 129 (130).

¹⁴⁹ *H. George*, Progress and Poverty, An Inquiry into the Cause of Industrial Depressions and of Increase of Want with Increase of Wealth, 1879, S. 402 ff.; *M. Pfannschmidt*, Die Bodenwertbesteuerung in der Steuer- und Finanzreform, 1955, S. II f., 88 ff., 113 ff.; siehe bereits unter III. 1.

¹⁵⁰ *K. Bizer*, NuR 1995, 385 (388 f.); *M. Rodi*, ZUR Sonderheft 2002, 164 (167); Ausschuss für Bildung, Forschung

könnten versucht sein, neue Bauflächen ohne entsprechenden Wohnbedarf auszuweisen, um höhere Grundsteuereinnahmen zu erzielen.¹⁵¹ Sollen Ressourcen geschont werden, ist der Grund und Boden hier unbebaut zu lassen. Insgesamt ist die lenkende bauliche Wirkung nur in Bereichen mit Wohnungsmangel erwünscht. Doch auch dann setzt die Bodenwertsteuer einen Fehlanreiz, weil die Bodenpreise hier in der Regel hoch sind und die Abgabe das ohnehin kostspielige Wohnen dann weiter verteuert.¹⁵² Insgesamt sind „städtebauliche, siedlungspolitische und ökologische Zielsetzungen außerhalb des Grundsteuerrechts – bspw. im Bauplanungsrecht –“ zu verfolgen.¹⁵³

Die erwogene Steuerlenkung kann schließlich von vornherein nur Eigentümer unbebauter Grundstücke oder von Hausgrundstücken mit Erweiterungsmöglichkeit erreichen. Besitzer selbstgenutzter Gebäude oder Eigentümer von Häusern, die baulich nicht erweiterbar sind, können nicht helfen, die erhofften Ziele zu erreichen. Ein Eigentümer eines großen Hausgrundstückes, in dem er wohnt, oder eines wertvollen Grundstücks, das kein Bauland ist, müsste eine hohe Lenkungssteuer entrichten, ohne der Lenkungsempfehlung folgen zu können. Der Gesetzentwurf setzt diese Eigentümer, obwohl sie zur Mobilisierung von Bauland keinen Beitrag leisten können, der „Mobilisierungslenkungssteuer aus.“ In diesen Fällen ist die Bodenwertsteuer „ein ungeeignetes und deshalb unverhältnismäßiges Mittel.“¹⁵⁴ Die Steuer ist auch nicht erforderlich, weil mit den Instrumenten des Bau- und Planungsrechts mildere und besser geeignete Mittel zur Verfügung stehen.

3. Heikle Leistungsfähigkeit des Vermögens – enge Grenzen der Grundsteuer

Mit manchen Stimmen in der Wissenschaft hat die Grundsteuer neben den Ertragsteuern ihre Existenzberechtigung verloren. Sie sollte abgeschafft und den Kommunen eine andere Finanzquelle zugewiesen werden.¹⁵⁵ Die Grundsteuer wird als Objektsteuer ohne

und Technikfolgenabschätzung, 2.3.2007, Bt-Drs. 16/4500, S. 14, 87 f., 92; S. Bartsch, KStZ 2011, 206 (206); H.-J. Beck, DS 2019, 48 (53).

¹⁵¹ P. Michaelis, ZUR Sonderheft 2002, 129 (130).

¹⁵² Jahresgutachten 2018/2019 des Sachverständigenrats zur Begutachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts, 14.11.2018, Bt-Drs. 19/5800, S. 57, 331, 365; St. Ronnecker, ZKF 2018, 49 (50 f.); J. Boysen-Hogrefe/C. Krolage, Der Gemeindehaushalt 4/2019, 73 (74).

¹⁵³ D. Eisele, DStZ 2003, 834 (838).

¹⁵⁴ P. Kirchhof, DWW 2000, 174 (178 f.).

¹⁵⁵ Siehe nur K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 965 f.; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht,

Ansehung der Person erhoben. Die Steuerlast ist zu entrichten, gleichgültig ob ein Milliardär in einer Villa wohnt, die er mit leichter Hand erworben hat, oder ob sich eine Familie ein Eigenheim durch Kredit finanziert. Das Hausgrundstück der Familie ist wirtschaftlich jedenfalls in Teilen der Bank zuzurechnen, deren Kredit mit Zins abzuzahlen ist. Dennoch muss die Familie die Grundsteuer entrichten.¹⁵⁶ Die Grundsteuer ist in diesen Fällen nur schwer zu rechtfertigen. Zudem wird sie als Wohnsteuer kritisiert.¹⁵⁷ In der Belastung des Wohnens greift sie auf eine Existenzbedingung zu. Das Existenzminimum darf so nicht verletzt werden.¹⁵⁸ Aber auch oberhalb dieser elementaren Grenze belastet die Grundsteuer mit dem Wohnen Lebensbedingungen, die die öffentliche Hand im Wohnungsbau und Wohngeld fördert. Diese gegenläufige Wirkung im existenziellen Bereich wird teilweise als ein Verfassungsverstoß, jedenfalls aber als eine kaum zu stemmende steuerliche Rechtfertigungslast begriffen.¹⁵⁹

Die Grundsteuer privilegiert als Vermögensteuer bestimmte Eigentümer. Wer aus seinem Eigentum einen Ertrag erwirtschaftet, kann aus diesem die Ertragsteuern und die Grundsteuer entrichten. Wer hingegen ein Hausgrundstück selbst nutzt oder dessen Grundbesitz aus anderen Gründen keinen spürbaren Ertrag abwirft, kann aus dem Grundbesitz und damit dem Steuergegenstand die Steuer nicht unmittelbar zahlen. Die Grundsteuer drängt so die Steuerpflichtigen, das Eigentum wirtschaftlich zu nutzen. Dabei benachteiligt sie privat genutztes Vermögen strukturell. Sie darf auch deshalb nur in den Grenzen des Sollertrags erhoben werden.¹⁶⁰

Die Grundsteuer kann nicht unmittelbar aus dem Grundbesitz, sondern nur aus nicht gebundener Finanzkraft entrichtet werden. Diese Finanzkraft wurde aber in aller Regel schon durch die Ertragsteuern, insbesondere die Einkommensteuer belastet.¹⁶¹ Zu diesen

23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 2 ff.; *St. Homburg*, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (170); jeweils m.w.N.

¹⁵⁶ Die Steuerbefreiungen für zu Wohnzwecken benutzten Grundbesitz vermögen diese Kritik zu schwächen, aber nicht auszüräumen.

¹⁵⁷ *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 958 f.; *J. Hey*, in: dies./R. Maiterth/H. Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 79; *R. Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 3; *St. Homburg*, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (171).

¹⁵⁸ BVerfG, 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (223) – Hartz IV-Gesetz; *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 958 f., 963.

¹⁵⁹ *R. Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 3 f. m.w.N.

¹⁶⁰ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 ff.) – Vermögensteuer.

¹⁶¹ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; *H. Kube*, Verfassungs- und Vollzugsfragen einer Vermögensteuer, Rechtsgutachten erstellt im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirt-

direkten Steuern treten die indirekten Steuern beim Erwerb und – bei Grundstücken – die Grundsteuer. Die so bewirkte kumulative Steuerlast darf bei der Neuregelung der Grundsteuer nicht unberücksichtigt bleiben. Die isolierten Finanzeingriffe, aber auch die Kumulation der Steuern müssen in jedem Steuerfall verhältnismäßig sein. Auch deshalb sind von Verfassungs wegen die Grenzen des Sollertrags zu wahren, darf die Vermögenssubstanz nicht berührt werden. Niemand darf durch die Grundsteuer gezwungen werden, seinen Grundbesitz zu veräußern. Die steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens ist insgesamt heikel. Das Grundgesetz eröffnet der Grundsteuer nur einen engen Belastungsraum.¹⁶²

4. Unzumutbare Lenkungsabgabe – schwere nachteilige soziale Folgen

Dieser enge Belastungsraum wird durch die Bodenwertsteuer jedenfalls in bestimmten Fällen verlassen. Die Bemessung nach den Bodenrichtwerten führt in Regionen, in denen die Immobilienpreise in den letzten Jahren erheblich gestiegen sind, zu deutlich höheren Steuern.¹⁶³ Es wird von einer „Explosion“ der Steuerlast gesprochen.¹⁶⁴ Dann aber würden die engen Zumutbarkeitsgrenzen der Grundsteuer¹⁶⁵ missachtet. Steigen die Bodenwerte, führt dies zu einer Anpassung der Bodenrichtwerte durch die zuständigen Gutachterausschüsse. Gerade in Ballungsräumen, in denen die Wohnpreise hoch sind, sind die Bodenwerte gestiegen. Die Bodenwertsteuer wird gerade hier – wie vielfach kritisiert – das Wohnen weiter verteuern.¹⁶⁶ Die Grundsteuer wird auch von Befürwortern einer Bodenwertsteuer als Wohnsteuer kritisiert, weil sie mit dem Wohnen eine Existenzbedingung verteuert.¹⁶⁷ Eine Bodenwertsteuer aber, die sich am Bodenrichtwert orientiert

schaft GmbH, 2013, S. 16 ff.; A. Musil, DStR 2017, 1903 (1907); mit Blick auf die Vermögensabgabe G. Kirchhof, StuW 2011, 189 (insbes. 200 f.).

¹⁶² BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 960 ff.; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rn. 1 ff.; jeweils m.w.N.

¹⁶³ J. Boysen-Hogrefe/C. Krolage, Der Gemeindehaushalt 4/2019, 73 (74).

¹⁶⁴ H.-J. Beck, DS 2019, 48 (53).

¹⁶⁵ Unter VI. 3.

¹⁶⁶ Jahresgutachten 2018/2019 des Sachverständigenrats zur Begutachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts, 14.11.2018, Bt-Drs. 19/5800, S. 57, 331, 365; St. Ronnecker, ZKF 2018, 49 (50 f.); J. Boysen-Hogrefe/C. Krolage, Der Gemeindehaushalt 4/2019, 73 (74).

¹⁶⁷ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II, 2. Aufl. 2003, S. 958 f.; J. Hey, in: dies./R. Maiterth/H. Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, S. 79; R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 16 Rz 3 f.;

und daher vor allem in Bereichen mit Wohnungsmangel erheblich steigen wird, verschärft diesen Effekt. Gerade bei hohen Wertentwicklungen ist nicht gesichert, dass sie das Wohnen nicht unzumutbar belastet.

Lenkungsabgaben setzen einen monetären Anreiz, bestimmte Handlungen vorzunehmen. So will die Bodenwertsteuer zum Bauen animieren.¹⁶⁸ Jede lenkende Abgabenlast führt jedoch zu einem sozialen Dilemma. Ein Steuerpflichtiger kann dem Finanzimpuls folgen und das Land bebauen. Er kann aber auch vom Anreiz ungerührt bleiben und die Abgabe entrichten. Diese Möglichkeit, sich von der Lenkungswirkung gleichsam ‚freizukaufen‘, ist am Maß des Art. 3 Abs. 1 GG zu messen. Wohlhabende können leichter einer lenkenden steuerlichen Belastung entgehen. Dieser Effekt ist bei lenkenden Steuererleichterungen deutlich geringer. Verfassungsrechtlich und sozialpolitisch ist deshalb eine Lenkung durch eine steuerliche Entlastung der lenkenden Steuerbelastung vorzuziehen.¹⁶⁹ Die Bodenwertsteuer verschärft die soziale Frage erheblich. Die Verteuerung bewirkt eine gleichsam doppelte Last. Die erwogene Lenkungsabgabe drängt nicht zu einem einfachen Verhalten wie den Verzicht auf eine Zigarette oder die Fahrt mit dem Pkw. Vielmehr will sie mit dem Bau eines Gebäudes eine beträchtliche Investition anregen. Wenig vermögende Eigentümer unbebauter Grundstücke können sich ein Bauprojekt kaum leisten. Sie müssen die Lenkungsabgabe entrichten, obwohl sie dem Lenkungsimpuls aus finanziellen Gründen nicht folgen können. Diese Wirkungen der Bodenwertsteuer sind freiheitswidrig und auch vor dem Gleichheitssatz kaum zu rechtfertigen. Wenig finanzstarke Eigentümer großer unbebauter Grundstücke, die sich ein Bauprojekt nicht leisten können, könnten allein durch die Grundsteuerlast gedrängt sein, das Grundstück zu verkaufen.

Die Bodenwertsteuer ist in den bewirkten hohen Steuerlasten, dem parallelen Anstieg von ohnehin schon erheblichen Wohnkosten und in dem sozialen Dilemma, hohe Investitionen anzuregen, die sich bestimmte Steuerpflichtige nicht leisten können, sozial unverträglich und unzumutbar.

St. Homburg, Wirtschaftsdienst 2018, 169 (171).

¹⁶⁸ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 84, 160, 163, 167, 170, 172; siehe bereits unter III. 1. und 3. m.w.N.

¹⁶⁹ *G. Kirchhof*, Einleitung HHR, Stand: Mai 2020, Teil B, Anm. 312 a.E., 313, 319.

VII. Die grundsteuerliche Bemessung ohne Gebäude ist gleichheitswidrig

1. Art. 3 Abs. 1 GG: Leistungsfähigkeitsprinzip, allgemeines Gleichbehandlungsgebot

Art. 3 Abs. 1 GG verlangt eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Steuerpflichtige müssen nach diesem Elementarprinzip des Steuerrechts¹⁷⁰ und der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch, bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit unterschiedlich besteuert werden (horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit). Die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz verlangt dabei eine Gleichheit im Belastungserfolg. Der allgemeine Gleichheitssatz gibt dem Unterscheidungsinstrument des Gesetzes und damit auch dem Gesetzgeber vor, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend der Unterschiede ungleich zu behandeln. Vergleichsgruppen sind nach dem gesetzgeberischen Ziel sachgerecht zu bilden und unterschiedliche Rechtsfolgen zu rechtfertigen. „Dabei gilt ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen.“ Eine einmal getroffene Belastungsentscheidung ist folgerichtig umzusetzen.¹⁷¹

Diese allgemeinen Vorgaben der gleichheitsgerechten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hat das Bundesverfassungsgericht auch für die Grundsteuer konkretisiert. Die

¹⁷⁰ J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 97; D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983.

¹⁷¹ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 94 – Zitat) – Grundsteuer; BVerfG, 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (Rn. 98 ff.) – Verlustverrechnung bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (Rn. 121 ff.) – Erbschaftsteuer III; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG, 4.2.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgerätesteuern Hamburg; BVerfG, 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale; BVerfG, 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (29 f.) – Gewerbesteuer; BVerfG, 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112) – Spekulationssteuer.

Grundsteuer wird unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen erhoben. Sie zielt als Objektsteuer „wirtschaftlich auf die durch den Besitz sogenannten fundierten Einkommens vermittelte Leistungskraft.“¹⁷² Diese Leistungskraft ist gleichheitsgerecht zu ermitteln. Die Bemessungsgrundlage muss – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „auf die Ertragsfähigkeit der wirtschaftlichen Einheiten sachgerecht bezogen sein und deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden. Haben sich die steuererheblichen Werte für bestimmte Gruppen wirtschaftlicher Einheiten deutlich auseinanderentwickelt, so darf das der Gesetzgeber nicht auf sich beruhen lassen. Dabei muss der Gesetzgeber auch Wertverschiebungen zwischen den einzelnen Vermögensarten und innerhalb des Grundvermögens beachten.“¹⁷³

2. Die Bodenwertsteuer missachtet den allgemeinen Gleichheitssatz

Die Bodenwertsteuer verletzt – wie mehrfach in der Vergangenheit betont¹⁷⁴ – die Gleichheit vor dem Gesetz, weil sie die Gebäude bei der steuerlichen Bewertung nicht berücksichtigt. Der Unterschied zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken ist für den Steuerpflichtigen erheblich. Ein Haus kann zum Mittelpunkt des Lebens oder Wirtschaftens gemacht werden, ein unbebautes Grundstück hingegen kaum. Wird auf einem Brachland ein Gebäude errichtet, ist die grundsteuerliche Bewertung entsprechend gleichheitsgerecht anzupassen.¹⁷⁵ Dann aber darf die Bebauung auch nicht von vornherein steuerlich unberücksichtigt bleiben.

Diesem Gleichheitsverstoß kann nicht entgegengehalten werden, die neue Grundsteuer belaste von vornherein nur das Land und werde so ihrem „eigentlichen Wesensmerkmal“ angenähert, „dem Grund und Boden.“¹⁷⁶ Der Gesetzgeber ist an den Gleichheitssatz ge-

¹⁷² BVerfG, 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer.

¹⁷³ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer; BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

¹⁷⁴ P. Kirchhof, DWW 2000, 174 (178 f.); H.-J. Beck, DStR 2016, 2689 (2692 f.); St. Ronnecker, ZKF 2018, 49 (50 f.); P. Heine, KStZ 2020, 1 (5); vgl. W. Scheffler/M. Roith, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, ifst-Schrift Nr. 526 (2018), S. 56; für einen Gleichheitsverstoß auf Grund der Bewertungsunterschiede R. Maiterth/M. Lutz, StuW 2019, 22 (34); für den abstrakten Befund, die Bodenwertsteuer ist verfassungswidrig: Fraktion der SPD, zitiert in F. Güntzler/B. Daldrup/M. Herbrand, 17.10.2019, Bt-Drs. 19/14157, S. 5.

¹⁷⁵ BVerfG, 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (136) – Vermögensteuer; BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957.

¹⁷⁶ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 79.

bunden. Die Entscheidung über die Enge oder Weite eines Steuergegenstandes, über die grundsteuerliche Bemessung mit und ohne Gebäude, muss leistungs- und gleichheitsgerecht sein. Zudem schließt die Grundsteuer ihrem „Wesen“ nach Häuser ein. Im hergebrachten System (§ 2 GrStG) und im Gesetzentwurf der Landesregierung (§ 1 Abs. 1 S. 1 E-LGrStG BW) wird der „Grundbesitz“ belastet, zu dem Gebäude gehören. Das Grundsteuersystem kann zwar verändert werden – der Gesetzgeber hat einen steuerlichen Gestaltungsraum. Doch die vorgeschlagene Regelung, vom hergebrachten Steuergegenstand nur einen Teil zu belasten, liegt außerhalb dieses Raumes. Die Einkommensteuer muss alle Einkünfte und damit auch die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erfassen, auch wenn sie Besonderheiten aufweisen. „Steuerrechtliche Regelungen sind“ – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – „so auszugestalten, dass Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann. Der Gleichheitssatz fordert nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes.“¹⁷⁷ Werden bei der Belastung von Grund und Boden in den Gebäuden von vornherein maßgebliche wertbildende Faktoren von der Besteuerung ausgenommen, werden diese Vorgaben missachtet.

Die Lenkungswirkung der Bodenwertsteuer kann diese Ungleichbehandlungen nicht rechtfertigen. Das Anliegen, die Bebauung zu verdichten, greift von vornherein nur für die wenigen Fälle, in denen Grundstücke nicht oder nicht hinreichend bebaut sind. Für die übrigen Fälle scheidet eine Rechtfertigung als Lenkungsabgabe daher von vornherein aus. Doch ohnehin rechtfertigt eine unverhältnismäßige Lenkungssteuer¹⁷⁸ keine Ungleichbehandlung.

3. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird verletzt

Schließlich greift die Bodenwertsteuer – entgegen den Ausführungen im Gesetzentwurf – nicht gleichheitsgerecht auf „eine durch Grundbesitz vermittelte (abstrakte) Leistungs-

¹⁷⁷ BVerfG, 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6) – Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag.

¹⁷⁸ Siehe hierzu unter VI.

kraft“ zu.¹⁷⁹ Die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungskraft hängt entscheidend vom Wert des Grundbesitzes ab. Zwar ist die Lage und damit das Grundstück ein zentraler wertbildender Faktor. Doch richtet sich der Wert des Grundbesitzes entscheidend auch nach der Bebauung. Maßgeblich ist, ob ein verfallenes Haus, eine renovierte Jugendstilvilla, ein moderner Mehrfamilienkomplex, ein Gewerbegebäude oder ein denkmalgeschütztes Schloss auf einem Grundstück steht. Die durch den Grund und Boden vermittelte Leistungsfähigkeit, auch das in der Begründung des Gesetzentwurfs beschriebene Potenzial eines Grundstücks und der Ertrag, der möglicherweise erwirtschaftet werden kann (Sollertrag), richten sich danach, ob ein Gebäude existiert, das Land daher bewohnt, für ein Gewerbe genutzt oder vermietet werden kann. Je nach Qualität und Größe der Bauten verändern sich die durch den Grundbesitz vermittelte Leistungsfähigkeit und Ertragskraft erheblich.

Insgesamt muss die Grundsteuer als Objektsteuer gleichheitsgerecht nach dem existenten Steuergegenstand – dem Grundbesitz – bemessen werden. Gebäude dürfen daher nicht unbelastet bleiben. Die vorgeschlagene Bodenwertsteuer missachtet das Leistungsfähigkeitsprinzip und den Gleichheitssatz.

4. Keine Lenkung durch eine differenzierende Bewertung (BVerfG)

Die Bodenwertsteuer verletzt den Gleichheitssatz aber auch aus einem anderen Grund ersichtlich. Die Abgabe schließt Gebäude – entgegen der gängigen Besteuerung des Grundbesitzes¹⁸⁰ – von der Steuerbemessung aus, um einen Anreiz zum Bauen zu setzen. Vergleichbare bebaute und unbebaute Grundstücke werden gleich bewertet, um eine abgabenrechtliche Lenkung zu bewirken. Die Ebene der Bewertung ist jedoch für eine steuerliche Lenkung von Verfassungs wegen ungeeignet. Eine Lenkung auf Bewertungsebene führt – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts – zu uneinheitlichen „Bewertungsergebnissen und damit dazu, dass schon beim ersten Schritt der Ermittlung der Steuerbelastung darauf verzichtet wird, die Begünstigungswirkung den Begünstigungsadressaten möglichst gleichmäßig zugutekommen zu lassen. Dadurch werden zufällig

¹⁷⁹ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 81.

¹⁸⁰ Unter VII. 2., siehe auch unter II. 2.

und willkürlich eintretende Entlastungen bereits strukturell angelegt.“¹⁸¹ Ganz in diesem Sinne würde die Bodenwertsteuer insbesondere im Falle selbstgenutzter Gebäude Eigentümer belasten, die dem Lenkungsimpuls von vornherein nicht folgen können.¹⁸² Der Gleichheitssatz untersagt, in einem Bodenwertmodell, aber auch in einer anderen differenzierenden Bewertung Lenkungszwecke zu verfolgen.

¹⁸¹ BVerfG, 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (35) – Erbschaftsteuer II.

¹⁸² Siehe bereits unter VI. 2. und 4.

VIII. Die Chance für eine länderübergreifende Alternative – Ergebnis

Das Bundesverfassungsgericht hat das geltende Grundsteuergesetz für verfassungswidrig erklärt.¹⁸³ Sollen die Kommunen die Einnahmen von bundesweit rund 14 Mrd. Euro und in Baden-Württemberg von 1,8 Mrd. Euro¹⁸⁴ nicht verlieren, müssen die nun aufgerufenen Landesgesetzgeber verfassungskonforme Grundsteuergesetze erlassen. Ansonsten verlieren die Gemeinden ihre finanzielle Lebensader, drohen rechtswidrige grundsteuerliche Masseneingriffe und schwierige Erstattungsfragen innerhalb der öffentlichen Hand.

Der von der Landesregierung vorgelegte Gesetzentwurf erfüllt diesen elementaren Reformauftrag nicht. Er verfolgt das wichtige Anliegen, Grund und Boden effizienter und ressourcenschonender zu nutzen. Doch ist die Bodenwertsteuer kein geeignetes Mittel, diese Ziele zu erreichen. Das Lenkungsanliegen wahrt nicht das Maß der Verhältnismäßigkeit und setzt – entgegen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – an der steuerlichen Bewertung an. Die Abgabe ist ersichtlich gleichheits- und freiheitswidrig, missachtet die verfassungsgeforderte realitätsgerechte Steuerbemessung aus dem Belastungsgrund. Die oft ungenauen Bodenrichtwerte sollen der Besteuerung zu Grunde gelegt werden, ohne den im Steuerrecht üblichen und vom Grundgesetz geforderten Gegenbeweis eines niedrigeren gemeinen Wertes zuzulassen. Schließlich verletzt die erwogene Bodenwertsteuer das Gebot der folgerichtigen Gesetzgebung und das Leistungsfähigkeitsprinzip. Das wichtige Ziel, insbesondere Bauland besser zu nutzen, ist daher mit anderen Mitteln insbesondere des Bau- und Planungsrechts zu verfolgen.

Im rechtlichen Scheitern des Gesetzentwurfs liegt eine Chance. Die Bundesländer sollten sich koordinieren, um wenige und einfache Grundsteuergesetze zu erlassen, die das Maß der Verfassung ersichtlich wahren. Die Landesgesetzgeber könnten ein Beispiel für eine moderne Steuergesetzgebung geben, die in weiten Teilen oder am besten vollständig digital anwendbar ist und so die Staatseinnahmen verlässlich sichert. Unterschiedliche öf-

¹⁸³ BVerfG, 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (Rn. 157 ff.) – Grundsteuer.

¹⁸⁴ Entwurf LGrStG BW, 29.9.2020, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 3, 71.

fentliche Stellen könnten – wie vom Normenkontrollrat Baden-Württemberg gefordert¹⁸⁵ – vorliegende Daten in vorausgefüllten Steuererklärungen verbinden. Keiner würde in der Zahl- und Verwaltungslast mehr belastet, als es für den Auftrag der Steuer, die öffentliche Hand zu finanzieren, notwendig ist. Vielmehr wären alle Steuerbetroffenen in einem wahrhaften Befreiungsschlag entlastet: die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Gerichte und die Steuerpflichtigen.

Augsburg, 29. Oktober 2020

gez. Gregor Kirchhof

¹⁸⁵ Normenkontrollrat Baden-Württemberg, Anhörungsverfahren, BW Lt-Drs. 16/8907 (Vorabexemplar), S. 180.