



**Bund der Steuerzahler
Deutschland e.V.**



Haus & Grund®
Eigentum. Schutz. Gemeinschaft.

Absender

**Finanzamt
Adresse**

Datum:

Aktenzeichen/Steuernummer:

**Bescheid über den Grundsteuerwert, Hauptfeststellung auf den 01.01.2022 vom
für das Grundstück**

Bescheid über den Grundsteuermessbetrag vom

Einspruch

Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen die o. g. Bescheide erheben wir/erhebe ich Einspruch.

Mit dem angefochtenen Bescheid über den Grundsteuerwert vom.....----wurde ein Grundsteuerwert für das Grundstück der/des Einspruchsführer:in unter der postalischen Adressein Höhe von€ festgestellt.

Die/Der Einspruchsführer:in ist Alleineigentümerin des Grundstücks. Dieses Grundstück ist mit einembebaut. Für dieses Grundstück übermittelte die/der Einspruchsführer:in die Grundsteuererklärung vom..... Auf Grundlage der eingereichten Grundsteuererklärung erließ das Finanzamt den angefochtenen Bescheid. Dieser Bescheid ist rechtswidrig, da er auf Grundlage eines verfassungswidrigen Grundsteuergesetzes erlassen wurde. Der Bescheid ist daher ersatzlos aufzuheben.

Das Landhat selbst, anders als andere Bundesländer, kein eigenes Grundsteuergesetzes erlassen. Daher ist der angefochtene Bescheid auf Grundlage der Regelungen des Grundsteuergesetzes des Bundes (Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG) ergangen. Das Grundsteuergesetz des Bundes ist seinerseits allerdings verfassungswidrig, da es das Grundgesetz in mehrfacher Weise verletzt, was nachstehend

näher begründet wird. Die/Der Einspruchsführer:in wird durch den angefochtenen Bescheid,

der auf Grundlage des verfassungswidrigen Grundsteuergesetzes erlassen wurde, selbst, unmittelbar und gegenwärtig in ihren Freiheitsrechten (Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG) verletzt. Zudem wird der Gleichheitssatz verletzt (Art. 3 Abs. 1 GG).

Zur Verfassungswidrigkeit des Grundsteuergesetzes hat Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. im Auftrag des Bundes der Steuerzahler e.V. und des Verbandes Haus & Grund Deutschland ein Gutachten mit dem Titel „Verletzt das Grundsteuergesetz des Bundes das Grundgesetz?“ erstellt. In seinem Gutachten kommt Prof. Kirchhof zu dem Ergebnis, dass das Grundsteuergesetz in seiner aktuell geltenden Fassung gegen das Grundgesetz verstößt:

1. Kompetenzrechtlicher Konstruktionsfehler des Bundesgesetzes – Art. 125a Abs. 2, Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG

a) Die Verfassungsreform und die neue Grundsteuer-Kompetenz

Die Bundesländer haben nach der verfassungsrechtlichen Ordnung die Gesetzgebungskompetenzen, soweit das Grundgesetz nicht dem Bund eine Kompetenz zuweist (Art. 70 Abs. 1, Art. 30 GG). Im Bereich des Steuerrechts überträgt Art. 105 Abs. 1 GG dem Bund die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz über die Zölle und Finanzmonopole. Seit der Verfassungsreform aus dem Herbst 2019¹ steht dem Bund gem. Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer zu. Die Bundesländer können aber abweichende Grundsteuergesetze in Kraft setzen (Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG).

Bis zum Jahr 1994 stand dem Bund die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer nach der allgemeinen Regel des Art. 72 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 105 Abs. 2 GG a.F. zu.² Aufgrund der Verfassungsreform, in der Art. 72 Abs. 2 GG geändert und so die Kompetenzen der Bundesländer gestärkt wurde, hat er diese Kompetenz verloren. Die jeweilige Grundsteuerlast wird letztlich durch die Hebesätze der Gemeinden bestimmt (Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG). Die Grundsteuer ist daher kommunal radiziert. Sie kann sich von Gemeinde zu Gemeinde unterscheiden. Eine bundeseinheitliche Regelung der Grundsteuer ist mithin nicht erforderlich, um gleichwertige Lebensverhältnisse im Bundesgebiet herzustellen oder die Rechts- und

¹ 64. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 72, 105 und 125b) vom 15.11.2019, BGBl. 2019, 1546.

² BVerfG, 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (180 Rn. 85) – Grundsteuer.

Wirtschaftseinheit zu wahren (Art. 72 Abs. 2 GG i.V.m. Art. 105 Abs. 2 GG a.F.). Das Grundsteuergesetz des Bundes blieb trotz der Änderung der Kompetenzordnung durch die Föderalismusreform I in Kraft. Nach Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gelten Regelungen des Bundes fort, selbst wenn sie nach der Novelle des Art. 72 Abs. 2 GG nicht mehr als Bundesrecht erlassen werden könnten. Der Bund darf das Gesetz zwar nicht mehr neu regeln, weil die Länder nunmehr die Kompetenz innehaben. Damit das fortgeltende Bundesrecht nicht versteinert, kann der Bund nach der sog. Fortschreibungskompetenz das Gesetz aber unter „Beibehaltung der wesentlichen Elemente“ modifizieren. „Die Änderungskompetenz“ ist aber – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „eng auszulegen.“³

b) Konstruktionsfehler: der Bund folgte der Fortschreibungskompetenz

Der Bund hat sein Grundsteuermodell erarbeitet, bevor sich die Neuregelung der Grundsteuerkompetenzen im Herbst 2019 (Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG) in hinreichender Klarheit abzeichnete. Der maßgebliche Referentenentwurf des neuen Grundsteuergesetzes wurde in der ersten Hälfte des Jahres 2019 finalisiert.⁴ Das Bundesfinanzministerium sucht in diesem zu begründen, warum es – trotz der kommunalen Radizierung der Grundsteuer – einer einheitlichen Bundesregelung bedürfe, um gleichwertige Lebensverhältnisse im Bundesgebiet herzustellen oder die Rechts- oder Wirtschaftseinheit eine bundesgesetzliche Regelung im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich mache (Art. 105 Abs. 2 a.F., Art. 72 Abs. 2 GG).⁵ Dennoch fürchtete der Entwurf, das Grundsteuergesetz ohne eine hinreichende Kompetenzgrundlage zu erlassen. Deshalb wurde das neue Grundsteuergesetz ausdrücklich auch auf die Fortgeltungskompetenz durch Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG gestützt. Unabhängig von einer Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG a.F. „ergibt sich eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 125a Abs. 2 Grundgesetz, da fortgeltendes Bundesrecht lediglich fortgeschrieben wird. Der vorliegende Gesetzentwurf stellt keine grundlegende Neukonzeption des Grundsteuerrechts dar. Zur

³ BVerfG, 09.06.2004 – 1 BvR 636/02, BVerfGE 111, 10 (31) – Ladenschlussgesetz; BVerfG, 27.07.2004 – 2 BvF 2/02, BVerfGE 111, 226 (268 f.) – Juniorprofessur; BVerfG, 26.01.2005 – 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, 226 (250) – Gebührenfreiheit des Studiums; BVerfG, 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (182, Rn. 89) – Grundsteuer.

⁴ Siehe hierzu den Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG), 3.4.2019, 9:53 Uhr, S. 96 f. (https://www.wts.com/wts.de/publications/wts-tax-weekly/anhang/2019/2019_14_1_entwurfe-eines-gesetzes-zur-reform-des-grundsteuer-und-bewertungsrechts-grstrg-.pdf; 04.04.2023).

⁵ Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG), 3.4.2019, 9:53 Uhr, S. 94 ff.

Umsetzung der verfassungsgerichtlichen Vorgaben werden die Bewertungsziele unter Berücksichtigung der Belastungsentscheidung und die Bewertungsverfahren unter Beibehaltung der wesentlichen Elemente lediglich unter Anpassung an veränderte Rahmenbedingungen modifiziert.“⁶

Der Bund hat sich bemüht, in den engen Grenzen der Fortschreibungskompetenz ein neues verfassungskonformes Grundsteuergesetz zu erlassen. Dieses Unterfangen konnte nicht gelingen. Die Einheitswerte wurden insbesondere aufgrund ihrer Komplexität nicht gleichheitsgerecht fortgeschrieben.⁷ Letztlich waren die Werte von vornherein zu kompliziert und daher von Beginn an zum Scheitern verurteilt.⁸ Ein altes komplexes Bewertungsgesetz kann zudem kaum so umgebaut werden, dass moderne gleichheitsgerechte Regelungen entstehen. Der selbst gesetzte Anspruch konnte a priori nicht erfüllt werden. Wer würde versuchen, Oldtimer für eine Masse an Nutzern in Euro-6-Diesel oder gar Elektroautos umzubauen? Die entsprechende Verkehrswende kann nur in einer Neuproduktion gelingen. Im Rückblick hätte der Bund, nachdem das Bundesverfassungsgericht im April 2018 das Grundsteuergesetz für verfassungswidrig erklärt hat,⁹ nicht Monate abwarten, sondern gleich ein Freigabegesetz erlassen sollen. Dann hätten die Länder die Grundsteuer regeln müssen und deutlich früher mit ihren Reformüberlegungen angefangen. Jedenfalls hätte der Bund, nachdem ihm in Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG n.F. die unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz über die Grundsteuer zugewiesen wurde, ein einfaches, konsistentes und weitestgehend digital anwendbares Grundsteuergesetz erlassen müssen. Verfassungsrechtlich durfte er nicht an seinem Gesetz, das vor der Grundgesetzänderung konzipiert wurde und daher die Einheitswerte aus kompetenzrechtlichen Gründen in engen Grenzen fortschreibt, festhalten. Das Grundsteuergesetz des Bundes leidet unter einem erheblichen kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehler.

2. Der Belastungsgrund ist nicht hinreichend erkennbar – Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG

⁶ Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRG), 3.4.2019, 9:53 Uhr, S. 96 f.

⁷ Vgl. BVerfG, 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (151 Rn. 4 f., 187 ff. Rn. 103 ff.) – Grundsteuer.

⁸ M. Krumm/P. Paßens, GrStG, 2022, Grundlagen Rn. 7 m.w.N.

⁹ BVerfG, 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 – Grundsteuer.

Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) fordert nach der Grundsteuer-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts und seiner weiteren Rechtsprechung, den Belastungsgrund einer Steuer im Gesetz erkennbar zu machen und aus diesem die Abgabe zu bemessen.¹⁰ Diesen Verfassungsauftrag erfüllt das Grundsteuergesetz des Bundes nicht. Der Belastungsgrund der Steuer wird nicht in hinreichender Klarheit geregelt.¹¹ Die Begründung des Gesetzentwurfs betont mehrfach, der Gesetzgeber müsse den Belastungsgrund einer Abgabe verfassungsrechtlich klären.¹² Sodann wird der Belastungsgrund aber nur ein Mal erwähnt – dies aber nicht in den allgemeinen Ausführungen zum neuen Recht, sondern in den Darlegungen zu den einzelnen Vorschriften. Hiernach werde der Belastungsgrund der Grundsteuer „mit der Anlehnung an die anerkannten Vorschriften zur Ermittlung von Verkehrswerten von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuchs“ erfasst.¹³ Die genannten Regelungen des Baugesetzbuchs gelten für verschiedene Steuern. Sie können daher den Belastungsgrund der Grundsteuer nicht erkennbar machen. Zudem ist der Verkehrswert das Bemessungsziel der neuen Grundsteuer. Dieses Ziel ist aber verfassungsrechtlich aus dem Belastungsgrund zu entwickeln und kann diesen daher allein nicht erklären. Auch die Verweise in der Begründung des Gesetzentwurfs auf den „Charakter einer Sollertragsteuer“, das „Innehaben von Grundbesitz“ und die „Verkehrswertermittlung“ genügen nicht.¹⁴ Das Grundsteuergesetz des Bundes verletzt Art. 3 Abs. 1 GG, weil es entgegen dem Auftrag des Grundgesetzes den Belastungsgrund nicht bestimmt. Ohne die Klarheit über den Belastungsgrund fehlt der steuerlichen Bemessung zudem der Ausgangspunkt, um die Abgabe gleichheitsgerecht und folgerichtig zu bemessen.

3. Bewertungsansatz der Einkommen- und Vermögensteuer und nicht der Grundsteuer – kein folgerichtiger Ausgangspunkt der Bewertung

¹⁰ BVerfG, 10.04.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f. Rn. 97 f., 201 Rn. 131, 212 Rn. 168) – Grundsteuer; BVerfG, 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (141 ff. Rn. 98 ff.) – Verlustverrechnung bei Kapitalgesellschaften; BVerfG, 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (244 f.) – Hinzurechnungsbesteuerung; BVerfG, 04.02.2009 – 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1 (23 f.) – Spielgerätesteuer Hamburg; BVerfG, 09.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210 (231) – Pendlerpauschale.

¹¹ Ausdrücklich: M. Eichholz, DStR 2020, 1158 (1161).

¹² Gesetzentwurf, BT-Drs. 19/11085, 81 f., 84.

¹³ Gesetzentwurf, BT-Drs. 19/11085, 107.

¹⁴ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, S. 84 f., 107.

In der Klarheit über den Belastungsgrund und das Bemessungsziel hat sich die Grundsteuer von Verfassungswegen von anderen Steuern, insbesondere von der Einkommensteuer und der Vermögensteuer rechtserheblich zu unterscheiden. Die Kompetenzordnung des Grundgesetzes, die eindeutige Verteilung des steuerlichen Ertrags zwischen Bund, Ländern und Gemeinden sowie die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verbieten dem Gesetzgeber, eine steuerliche Leistungsfähigkeit doppelt zu besteuern oder eine Steuer zweimal zu regeln.¹⁵ „Für die in Art. 105 und Art. 106 GG aufgeführten Steuern und Steuerarten verwendet das Grundgesetz Typusbegriffe. [...] Änderungen bestehender Steuergesetze oder die Erschließung neuer Steuerquellen sind“ – so fährt das Bundesverfassungsgericht fort – „unter dem Blickpunkt der Zuständigkeitsverteilung zumindest so lange nicht zu beanstanden, wie sie sich im Rahmen der herkömmlichen Merkmale der jeweiligen Steuern halten.“¹⁶ Die Einkommensteuer belastet den Ertrag, die Vermögensteuer das Vermögen. Die Erträge stehen einerseits Bund und Ländern gemeinsam (Einkommensteuer, Art. 106 Abs. 3 S. 1 GG), andererseits den Ländern zu (Vermögensteuer, Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG). Die Grundsteuer knüpft an den Grundbesitz an. Ihre Erträge gebühren den Gemeinden (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG).

Die Grundsteuer bemisst sich im Bundesmodell – wie früher die Einheitswerte – grundsätzlich nach dem Wert von Grund und Boden.¹⁷ Das Modell greift so strukturell in den Bereich der Vermögen- und Einkommensteuer ein. Der Wert von Grund und Boden entspricht dem Grundbesitzvermögen und damit der Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer sowie der Leistungsfähigkeit, auf die diese Abgabe zugreift. Die Grundsteuer darf aber keine kleine

¹⁵ BVerfG, 13.04.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rn. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131, Zitat: 123) – Rentenbesteuerung: „Was bereits der Einkommensteuer unterlegen hat, darf nicht ein zweites Mal, also doppelt, besteuert werden. Eine ‚spätere‘ steuerliche Erfassung einer Vermögenmehrung kommt dagegen in Betracht, wenn die Besteuerung zu einem – möglichen – früheren Zeitpunkt unterblieben ist oder ‚aufgeschoben‘ wurde.“ Siehe auch BFH, 18.05.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591.

¹⁶ BVerfG, 13.04.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff., Zitate 193 f. Rn. 65, 68) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG, 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f., 131) – Rentenbesteuerung; BVerfG, 07.05.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – Kommunale Verpackungsteuer; BFH, 18.05.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591.

¹⁷ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, S. 84 f., 107; Monatsbericht des BMF, Juli 2019, S. 13: „Die Grundsteuer orientiert sich daher weiterhin am Wert einer Immobilie.“ Der Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur erleichterten Umsetzung der Reform der Grundsteuer und Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (Grundsteuerreform-Umsetzungsgesetz – GrStRefUG), 22.4.2021, 19/28902, S. 1, 15, spricht von der Bemessungsgrundlage und dem „Bewertungsziel eines objektivierten Grundsteuerwerts.“

Vermögensteuer sein.¹⁸ Wird ein Grundstück verkauft, unterliegt der Ertrag grundsätzlich der Einkommensteuer. Zwar muss im Rahmen eines privaten Veräußerungsvorgangs keine Einkommensteuer entrichtet werden. Anderes gilt beim gewerblichen Grundstückshandel (sog. Drei-Objekt-Grenze).¹⁹ Dennoch unterliegt ein Verkaufserlös der Einkommensteuer und nicht der Vermögen- oder der Grundsteuer. Wenn nun der Bund die Bemessung der Grundsteuer an den Verkehrswerten und damit an möglichen Verkaufserlösen orientiert, rückt er die Steuerbemessung in die Nähe der Einkommensteuer, obwohl sich die Steuern von Verfassungswegen zu unterscheiden haben. Die verfassungsgebotebene Unterscheidung der Grundsteuer von der Einkommensteuer verbietet zwar nicht, Verkehrswerte für die Bemessung der Grundsteuer zu nutzen. Dann aber müssen sich der Belastungsgrund, die steuerliche Bemessung aus diesem und die Höhe der Abgabe hinreichend von der Einkommensteuer unterscheiden. Doch wird die Grundsteuer im Bundesgesetz nicht in hinreichender Eigenständigkeit entwickelt. Sie liegt zu nah an der Einkommen- und Vermögensteuer. Die Begründung des Gesetzentwurfs spricht von der „Verkehrswertermittlung“,²⁰ obwohl diese für die Bemessung der Einkommensteuer maßgeblich ist. Sodann beschreibt sie die Grundsteuer in ihrem „Charakter einer Sollertragsteuer.“²¹ Doch zeichnet die „Sollertragsteuer“ nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die verfassungsrechtliche Grenze der Vermögensteuer,²² nicht aber den Charakter der Grundsteuer. Die fehlende Klarheit im Belastungsgrund des Grundsteuermodells und die Friktionen in der Bemessung der Abgabe werden deutlich. Sie führen zu weiteren Grundgesetzverstößen.

4. Absolut gesetzte Bodenrichtwerte – gleichheitswidriger Sonderweg im Steuerrecht, effektiver Rechtsschutz

a) Art. 3 Abs. 1 GG: Gleichheit vor dem Gesetz und im Belastungserfolg

Art. 3 Abs. 1 GG bindet den Gesetzgeber und die vollziehende Gewalt in den Worten des Bundesverfassungsgerichts in einer „Gleichheit im Belastungserfolg.“ Die Gleichheit vor dem

¹⁸ M. Eichholz, DStR 2020, 1158 (1161 f.).

¹⁹ J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 8.517 m.w.N.

²⁰ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, S. 84 f., 107.

²¹ Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, S. 84 f.

²² BVerfG, 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (133 ff.) – Vermögensteuer.

Gesetz wird in der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung beim Wort genommen. Die Steuerlast ist grundsätzlich unausweichlich.²³ Das Gleichmaß rückt das verwirklichte Steuerrecht, die zu tragende Steuerlast in den Mittelpunkt. Das veränderte grundsteuerliche Bewertungssystem des Bundes verletzt diesen verfassungsrechtlichen Maßstab.

b) Das veränderte grundsteuerliche Bewertungssystem des Bundes

Die Höhe der Grundsteuer wird auch im veränderten System des Bundes in drei Stufen ermittelt, dem Grundsteuerwert, dem Grundsteuermessbetrag und dem Hebesatz der Gemeinden (§§ 1, 13, 25 GrStG 2025).²⁴ Die gegenwärtige Hauptfeststellung der neuen Grundsteuer soll zu der Hauptveranlagung am 1. Januar 2025 führen (§ 36 Abs. 1 GrStG 2023). Die Grundsteuerwerte sollen im Anschluss in Zeitabständen von je sieben Jahren allgemein festgestellt (Hauptfeststellung) und so aktualisiert werden (§ 221 Abs. 1 BewG). Die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens regeln die §§ 243 f. BewG. Unbebaute Grundstücke (§ 246 BewG) werden regelmäßig durch eine Multiplikation der Fläche mit dem Bodenrichtwert bewertet (§ 247 Abs. 1 S. 1 BewG). Die Bodenrichtwerte sind von den Gutachterausschüssen i.S.d. §§ 192 ff. BauGB zu ermitteln (§ 247 Abs. 2 BewG). Wird kein solcher Wert ermittelt, ist der Wert aus vergleichbaren Flächen abzuleiten (§ 247 Abs. 3 BewG). Bebaute Grundstücke (§§ 248 f. BewG) sind überwiegend nach dem veränderten Ertragswertverfahren zu bewerten (§ 250 Abs. 1 und Abs. 2 BewG). Hier werden die Bodenrichtwerte zunächst als Mindestwert maßgeblich (§ 251 BewG). Vor allem aber bilden sie einen zentralen Bewertungsfaktor, wenn sich der Grundsteuerwert aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags (§ 253 BewG) und des abgezinsten Bodenwerts nach § 257 BewG ergibt (§ 252 BewG).

c) Maßgebliche Bodenrichtwerte – kein verfassungsgebotener Gegenbeweis

Die Grundsteuer richtet sich im Bundesmodell daher insgesamt nach den Bodenrichtwerten (§§ 247, 252, 257, 258 Abs. 2 BewG). Das Steuerrecht nutzt diese Werte für unterschiedliche Abgaben. Es ist sich dabei aber bewusst, dass die Steuerbemessung nach diesen durchschnittlichen Lagewerten zuweilen ungenau ist, insbesondere wenn Gutachterausschüsse für ein Gebiet fehlen, die Kaufpreissammlungen nicht ausreichen, ein Bodenrichtwert nicht vorhanden ist und daher Werte vergleichbarer Flächen heranzuziehen

²³ BVerfG, 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134) – Vermögensteuer; BVerfG, 18.07.2018 – 1 BvR 1675/16 u.a., BVerfGE 149, 222 (257 f. Rn. 71 ff.) – Rundfunkbeitrag; jeweils m.w.N.

²⁴ M. Eichholz, DStR 2020, 1158 (1162).

sind oder lagebedingte Wertfraktionen entstehen.²⁵ Insgesamt weisen die Bodenrichtwerte „systematische Bewertungslücken“ auf.²⁶ Sie sind über die Bundesrepublik hinweg wenig vergleichbar.²⁷ So hat z.B. die hervorragende Wohnlage Wannsee in Berlin zum 1. Januar 2022 einen Bodenrichtwert von 2000. In der deutlich schlechteren Lage Neukölln liegt der Wert bei 4000 und ist damit doppelt so hoch.

Auch für lassen sich solche Beispiele finden. So liegt in der Bodenrichtwert für ältere Etagenwohnungen in Hochhäusern bei 920 Euro wohingegen in der deutlich besseren Lage mit einer Bebauung von neuen Doppelhaushälften ein Wert von 660 Euro gilt.

§ 198 Abs. 1 BewG erlaubt Steuerpflichtigen daher, einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen. Das Grundgesetz fordert diese Gegenbeweismöglichkeit. Um angesichts der Ungenauigkeiten der Bodenrichtwerte einen „Verstoß gegen das grundgesetzliche Übermaßverbot zu verhindern, ist“ – in den Worten des Bundesfinanzhofs – „der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts“ verfassungsrechtlich geboten.²⁸ Das Grundsteuermodell des Bundes aber verwehrt diesen Gegenbeweis. Die maßgeblichen §§ 243 ff. BewG sehen keine mit § 198 Abs. 1 BewG vergleichbare Regelung vor.²⁹ Auch besteht nicht die Möglichkeit, vom Bodenrichtwertgrundstück abweichende Geschossflächenzahlen, Grundstücksgrößen, Grundstückstiefen, Altlasten, Bodenbelastungen oder Bodenversiegelungen zu berücksichtigen.³⁰ Der Gleichheitssatz wird so verletzt. Parallel wird eine Verkürzung des effektiven Rechtsschutzes beklagt, weil die Werte im grundsteuerlichen System nicht kontrollierbar sind.³¹

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

²⁵ M. Eichholz, DStR 2020, 1158 (1166).

²⁶ K. Bizer/D. Joeris, Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge, No. 97-3, FiFo Köln, 1997, S. 8.

²⁷ D. Löhr, DStR 2019, 1433 (1435).

²⁸ BFH, 30.01.2019 – II R 9/16, BStBl. II 2019, 59 (Rn. 23); BFH, 25.04. 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, 26.04.2006 – II R 58/04, BStBl. II, 793 (Rn. 11); H.-J. Beck, DS 2019, 48 (49); S. Bartsch, KStZ 2011, 206 (206); R. Seer, FR 2019, 941 (947 f.); D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537 (541); K.-H. Günther, ErbStB 2019, 155; M. Eichholz, DStR 2020, 1217 (1218).

²⁹ D. Löhr, DStR 2019, 1433 (1436); R. Seer, FR 2019, 941 (947 f. m.w.N.).

³⁰ R. Seer, FR 2019, 941 (948); M. Eichholz, DStR 2020, 1158 (1166).

³¹ R. Seer, FR 2019, 941 (948).

der verfassungsgeforderte Gegenbeweis des niedrigeren gemeinen Werts zugelassen, würden sich angesichts der Vielzahl der Einheiten und der notwendigen wiederkehrenden Bewertung die Verwaltungslasten erheblich vergrößern. Wird der steuerliche Gegenbeweis aber verwehrt, wird die Verfassung verletzt. Die Bodenrichtwerte sollten daher für die Bemessung der Grundsteuer nicht genutzt werden. Das Bundesmodell setzt sie absolut. Es lässt einen abweichenden Beweis nicht zu. Dieser steuerliche Sonderweg verletzt den Gleichheitssatz und die Garantie des effektiven Rechtsschutzes.

5. Gleichheitswidrige Friktionen im Bemessungssystem – Entscheidungsraum des Gesetzgebers, pauschale Nettokaltmieten, Restnutzungsdauer

a) Das veränderte Ertragswertverfahren

Für bebaute private Grundstücke greift überwiegend das veränderte Ertragswertverfahren.³² Das Sachwertverfahren findet für Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, Teileigentum und sonstige Grundstücke Anwendung.³³ Der Grundsteuerwert wird im novellierten Ertragswertverfahren gem. § 252 BewG aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags (Barwert des Reinertrags, § 253 BewG) und dem abgezinsten Bodenwert (§ 257 BewG i.V.m. Anlage 36) ermittelt. Der kapitalisierte Reinertrag ergibt sich aus dem Rohertrag des Grundstücks abzüglich der Bewirtschaftungskosten (§ 253 Abs. 1 S. 2 BewG). Der Rohertrag des Grundstücks richtet sich wiederum nach der pauschalen Nettokaltmiete je Quadratmeter Wohnfläche, die nach dem Bundesland, der Gebäudeart, der Wohnfläche, dem Baujahr und nach sieben möglichen Mietniveaustufen, die je zehnpromtente Zu- und Abschläge bewirken, differenziert (§ 254 BewG i.V.m. Anlage 39).³⁴ Die Bewirtschaftungskosten nehmen unterschiedliche Parameter auf, die nach Erfahrungssätzen pauschaliert wurden (§ 255 BewG i.V.m. Anlage 40). Der Reinertrag ist mit einem Vervielfältiger zu kapitalisieren, der sich wiederum nach dem Liegenschaftszinssatz (§ 256 BewG) und der Restnutzungsdauer richtet (§ 253 Abs. 2 S. 1 und 2 BewG i.V.m. Anlage 37;

³² M. Eichholz, DStR 2020, 1217 (1217 f.).

³³ § 250 BewG; bereits unter 4.

³⁴ Die Gebäudeart unterscheidet Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Mietwohngrundstücke. Die Wohnfläche wird ebenfalls in drei Stufen unterteilt (unter 60 m², von 60 bis 100 m², 100 m² und mehr). Das Baujahr kennt fünf Stufen. In steigender Reihenfolge werden die Baujahre bis 1948, von 1991 bis 2000 und ab 2001 vergleichsweise hoch, die Baujahre 1949 bis 1978 sowie 1979 bis 1990 hingegen niedriger bewertet. Die Abschläge für die Mietniveaustufen reichen in Zehnerschritten von minus 20 % (Stufe 1) bis plus 40 % (Stufe 7; insgesamt: Anlage 39).

zur Restnutzungsdauer Anlage 38).³⁵ Insgesamt sind damit insbesondere die pauschalen Nettokaltmieten (Bundesland, Gebäudeart, Wohnfläche, Baujahr, Mietniveaustufen-Abschläge), die Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die Restnutzungsdauer sowie der abgezinste Bodenwert maßgeblich.³⁶

b) Der Bund verlässt seinen gesetzgeberischen Entscheidungsraum

Der Bund hat in seinem Grundsteuergesetz versucht, die Einheitswerte zu simplifizieren.³⁷ Der Gesetzgeber hat nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen weiten Entscheidungsraum, Steuergesetze zu vereinfachen, um diese im Massenverfahren gleichheitsgerecht anwenden zu können und den Steuerpflichtigen, den Steuerberatern, dem Fiskus und den Finanzgerichten Arbeitsaufwand zu ersparen. Das Gesetz darf auch grobe Typisierungen und Pauschalierungen nutzen. Die damit „unvermeidlich verbundenen Härten“ können in Kauf genommen, Besonderheiten generalisierend vernachlässigt, Begünstigungen oder Belastungen zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung in einem gewissen Maße pauschaliert werden. Die gesetzlichen Typisierungen müssen sich jedoch realitätsnah am Regelfall orientieren und das Maß der Verhältnismäßigkeit wahren.³⁸

Diesen Entscheidungsraum nutzt das Bundesgesetz aber nicht, weil es kein einfaches Bewertungssystem entwickelt, das im Massenverfahren leicht anwendbar ist. Die Bundesländer Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen haben Grundsteuersysteme entwickelt, in denen die Größe von Grund und Boden, Äquivalenzzahlen sowie zuweilen pauschalierte Wertfaktoren maßgeblich sind.³⁹ Diesen Modellen ist gemein, dass sie einfach

³⁵ Die Restnutzungsdauer ist der Unterschiedsbetrag zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (Anlage 38) und dem Alter des Gebäudes am Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 253 Abs. 2 S. 3 BewG).

³⁶ Hierzu auch Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, S. 113 f.

³⁷ Unter 1.

³⁸ BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 ff. Rn. 100 ff., Zitat: 314 Rn. 101) – Erstausbildungskosten; BVerfG, 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 ff. Rn. 106 ff.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; jeweils m.w.N.

³⁹ Bayerisches Grundsteuergesetz (BayGrStG) vom 10. Dezember 2021 (BayGVBl. 2021, 638), das durch § 4 des Gesetzes vom 23. Dezember 2022 (BayGVBl. 2022, 704) geändert worden ist; Hamburgisches Grundsteuergesetz (HmbGrStG) vom 24. August 2021 (HmbGVBl. 2021, 600), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 24. Januar 2023 (HmbGVBl. 2023, 66); <https://www.hamburg.de/fb/grundsteuer/16218638/grundsteuer/> (04.04.2023); Hessisches Grundsteuergesetz (HGrStG) vom 15. Dezember 2021 (GVBl. 2021, 906); <https://finanzamt.hessen.de/grundsteuerreform/grundsteuer-b-in-hessen> (04.04.2023); Niedersächsisches Grundsteuergesetz (NGrStG) vom 7. Juli 2021 (Nds.GVBl. 2021, 502), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 17. Mai 2022 (Nds.GVBl. 2022, 304); <https://www.mf.niedersachsen.de/startseite/themen/steuern/grundsteuer/> (04.04.2023).

sind. Es werden wenige Parameter genutzt, die in der Regel leicht zu ermitteln sind. Die Gesetze sind – nach den gegenwärtigen Datenerhebungen – langfristig ohne hohen Bewertungsaufwand weitgehend digital anwendbar. Zudem sind turnusmäßige Aktualisierungen – anders als im Bundesmodell⁴⁰ – nicht notwendig. Alle Steuerbetroffenen werden so entlastet. Das Bundesmodell greift hingegen auf deutlich mehr Parameter zurück, wenn im Rahmen der pauschalen Nettokaltmieten die Gebäudeart, Wohnflächen, das Baujahr und Mietniveaustufen-Abschläge maßgeblich, zudem die Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die Restnutzungsdauer sowie der abgezinste Bodenwert zu berücksichtigen sind. Das veränderte Ertragswertverfahren ist kein einfaches Grundsteuermodell, das im Massenverfahren leicht anwendbar ist und daher Härten verfassungsrechtlich rechtfertigen könnte.

Das Grundgesetz eröffnet dem Gesetzgeber einen Entscheidungsraum, damit dieser nach seinem Willen gestalten, sachgerechte Konzepte entwerfen und entsprechende Gesetze erlassen kann. Dieser Gestaltungsraum wird aber von vornherein nicht betreten, wenn der Bund unter der Annahme nicht mehr bestehender kompetenzrechtlicher Schranken⁴¹ kein neues Grundsteuersystem aus einem Belastungsgrund gestaltend entwirft,⁴² sondern versucht, die veralteten komplexen Einheitswerte ohne eine Systementscheidung zu simplifizieren. Insgesamt nutzt der Bund die verfassungsrechtliche Möglichkeit der Vereinfachung und Digitalisierung des Steuerrechts nicht.

c) Gleichheitswidrig pauschalisierte Nettokaltmieten

Das Grundsteuergesetz des Bundes weicht aufgrund des Ausgangspunktes der Einheitswerte, der nicht hätte gewählt werden müssen und sollen,⁴³ in den absolut gesetzten Bodenrichtwerten⁴⁴ und zudem in anderen Bereichen gleichheitswidrig von gängigen steuerlichen Bemessungen ab. Die Höhe der Erbschaft- und Schenkungsteuer richtet sich nach den jeweiligen Verhältnissen und der tatsächlich erzielten Nettokaltmiete (§ 186 BewG). Das veränderte Ertragswertverfahren für die Grundsteuer stellt demgegenüber auf landeseinheitlich pauschalisierte Nettokaltmieten ab, die sich nur hinsichtlich der Gebäudeart,

⁴⁰ Unter 4.

⁴¹ Unter 1.

⁴² Gesetzentwurf, BT-Drs. 19/11085, 90.

⁴³ Unter 1.

⁴⁴ Unter 4.

der Wohnfläche, des Baujahrs und der Mietniveaustufen-Abschläge unterscheiden (§ 254 BewG i.V.m. Anlage 39). Die tatsächlich vereinbarten oder üblichen Mieten sind nicht maßgeblich.⁴⁵ Diese Bemessungen spiegeln die Wirklichkeit nicht hinreichend wieder und verletzen daher den Gleichheitssatz.⁴⁶

Dies belegt der vorliegende Fall eindrucksvoll. Das Objekt ist aktuell mit einer Kaltmiete von Euro vermietet. Der Grundsteuerbescheid setzt einen Betrag von Euro als pauschalierte Miete nach dem neuen Bewertungssystem an. Dieser Wert ist nicht nur knapp ein Drittel höher als die erzielte Miete und daher realitätsfern. Dieser Wert ist tatsächlich nicht realisierbar.

d) Gleichheitsverstoß durch die Restnutzungsdauer

Auch die Restnutzungsdauer des jeweiligen Gebäudes führt im veränderten Ertragswertverfahren zu einem Gleichheitsverstoß. Die Dauer ist maßgeblich für den Vervielfältiger,⁴⁷ den Abzinsungsfaktor,⁴⁸ die pauschalierte Nettokaltmiete und die Bewirtschaftungskosten.⁴⁹ Der Gleichheitsverstoß wird am Beispiel der begehrten Altbauten z.B. aus der Gründerzeit deutlich. Die Restnutzungsdauer ist wegen des hohen Alters der Gebäude nicht maßgeblich. Die Altbauten werden so strukturell zu gering bewertet.⁵⁰

e) Individuelle Wertfaktoren bleiben verfassungswidrig unberücksichtigt

Bei der grundsteuerlichen Bewertung der Grundstücke werden insgesamt maßgebliche Parameter gleichheitswidrig außer Acht gelassen, wenn individuelle privatrechtliche Vereinbarungen und Belastungen, individuelle öffentlich-rechtliche Merkmale wie Baulasten, Denkmalschutzaufgaben, Bindungen der Wohnbauförderung oder auch Altlasten, Immissionen, ein besonders guter Erhaltungszustand oder Baumängel nicht berücksichtigt

⁴⁵ „Die Erklärung der tatsächlichen Mieteinnahmen durch den Steuerpflichtigen und die Ermittlung einer üblichen Miete im Sinne des § 79 Absatz 2 BewG ist entbehrlich“ (Gesetzesentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG), 25.6.2019, BT-Drs. 19/11085, S. 115); *D. Löhr*, DStR 2019, 1433 (1434).

⁴⁶ Insgesamt *D. Löhr*, DStR 2019, 1433 (1435); *R. Seer*, FR 2019, 941 (948 ff.).

⁴⁷ § 253 Abs. 2 S. 2 BewG i.V.m. Anlage 37.

⁴⁸ § 257 Abs. 2 BewG i.V.m. Anlage 41.

⁴⁹ §§ 254 f. BewG i.V.m. Anlagen 39 f.; Veränderungen wie Kernsanierungen können die Nutzungsdauer verlängern. Sie beträgt aber mindestens 30 % der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (§ 253 Abs. 2 S. 4 u. 5 BewG; *R. Seer*, FR 2019, 941 (948 ff.)).

⁵⁰ *R. Seer*, FR 2019, 941 (949).

werden.⁵¹ Der grundlegende Fehler des Bundesmodells liegt darin, den Belastungsgrund nicht erkennbar zu regeln und sodann zu versuchen, den Wert von Grund und Boden grob zu ermitteln.⁵²

6. Keine folgerichtige grundsteuerliche Bemessung

a) Keine folgerichtige, sondern eine halbherzige Wertermittlung

Art. 3 Abs. 1 GG verlangt eine bereichsspezifische und folgerichtige Gesetzgebung. Ausnahmen von einem steuerrechtlichen Ausgangstatbestand bedürfen – so fährt das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung fort – einer besonderen Rechtfertigung.⁵³

Die vorgenommene halbherzige Vereinfachung der Bewertungsverfahren,⁵⁴ die sich ihres Belastungsgrundes nicht bewusst ist,⁵⁵ verletzt dieses Gebot der folgerichtigen Steuerbemessung und damit den Gleichheitssatz. Das neue grundsteuerliche Bewertungsrecht wird als ein Kompromiss zwischen der wertorientierten Bemessung und dem Flächenmodell beschrieben. Doch liegen beiden Modellen so unterschiedliche Ansätze zu Grunde, dass ein solcher Kompromiss nicht verfassungskonform gelingen kann. „Die verfassungsrechtliche Vorgabe einer realitäts- bzw. relationsgerechten Bewertung ist, anders als in der Gesetzesbegründung behauptet, für Wohnimmobilien nicht folgerichtig umgesetzt.“⁵⁶

Das Gesetz sucht, die Einheitswerte zu vereinfachen. Die maßgeblichen Parameter werden erheblich reduziert. In einer der ersten Stellungnahmen des Bundesfinanzministeriums hieß es, dass im Rahmen der Einheitsbewertung für Wohngrundstücke 20 Parameter maßgeblich waren, gegenwärtig aber nur noch fünf notwendig seien. Bei Gewerbegrundstücken seien die Angaben von mehr als 30 auf maximal acht zurückgenommen worden.⁵⁷ Bewertungssysteme

⁵¹ R. Seer, FR 2019, 941 (948); D. Löhr, DStR 2019, 1433 (1436).

⁵² Unter 2. und 3.

⁵³ BVerfG, 10.04.2018 – 1 BvL 11, 12/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (184 f. Rn. 96) – Grundsteuer; BVerfG, 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (313 f. Rn. 100) – Erstausbildungskosten; jeweils m.w.N.

⁵⁴ Unter 5.

⁵⁵ Unter 2.

⁵⁶ D. Löhr, DStR 2019, 1433 (1435, 1436 – Zitat).

⁵⁷ 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>; 2.4.2020); vgl. Entwurf GrStRefG, BT-Drs. 19/11085, S. 107 ff.

werden durch ihre Parameter geprägt. Werden die maßgeblichen Faktoren von 20 auf fünf und von 30 auf acht reduziert, folgt dies zwar dem begrüßenswerten Anliegen der Vereinfachung. Doch erzeugt eine solche erhebliche Reduktion der entscheidenden Faktoren ein anderes Bewertungssystem. Die Einheitsbewertung wird für die Grundsteuer anders als geplant⁵⁸ nicht fortgeschrieben, sondern gleichheitswidrig verändert.⁵⁹ Immobilienwerte sind entweder in zahlreichen Faktoren genau zu ermitteln oder in klaren vereinfachenden Typisierungen gleichheitsgerecht zu bewerten. Das Grundsteuermodell des Bundes wählt einen verfassungswidrigen Mittelweg.

b) Gleichheitswidrige Berücksichtigung des Baujahrs

So ist das Baujahr einer Immobilie bei einer detaillierten Bewertung anhand zahlreicher Parameter ein wichtiger Faktor. Doch verletzt die nun geregelte Rolle des Gebäudealters bei der Ermittlung der pauschalen Nettokaltmiete⁶⁰ den Gleichheitssatz. In steigender Reihenfolge werden Immobilien aus den Baujahren bis 1948, von 1991 bis 2000 und ab 2001 vergleichsweise hoch, aus den Baujahren 1949 bis 1978 sowie 1979 bis 1990 hingegen niedriger bewertet (Anlage 39 zum BewG). Doch spiegeln diese Altersstufen den Wert einer Immobilie nicht treffend, wenn eine Gründerzeitvilla zu Beginn des 20. Jahrhunderts mit einem hoch soliden Steinhaus aus den 1970ern, einem Fertigbau aus den 1980ern, einem Passivhaus aus den 1990ern und einem Betonbau aus den 2020ern verglichen wird. Das neueste Gebäude ist – entgegen den geregelten Stufen – nicht wertvoller als die Gründerzeitvilla und das Passivhaus. Zudem ist das Steinhaus trotz des höheren Alters strukturell höher zu bewerten als der Fertigbau. Das neue grundsteuerliche Bewertungssystem verletzt das Gebot der folgerichtigen Besteuerung.

7. Das Bundesmodell verletzt die Freiheitsrechte – effektiver Rechtsschutz

a) Freiheitsrechte, Wohnsteuer – drohende Übermaßbesteuerung

Zu diesen Vorgaben der Gleichheit, der Folgerichtigkeit, der im erkennbaren Belastungsgrund verdeutlichten Belastungsentscheidung, der Typusbindung und des Unterscheidungsgebots von Steuern⁶¹ treten nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts das

⁵⁸ Unter 1.

⁵⁹ Siehe hierzu auch *J. Hey*, in: Scheffler/Hey, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform, 2019, 67 ff.

⁶⁰ Siehe bereits unter 5.

⁶¹ Soeben unter 2. bis 6.

Verbot der erdrosselnden Steuer,⁶² die rechtfertigungsbedürftigen steuerlichen Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Eigentums⁶³ und die allgemeine freiheitsschonende Besteuerung.⁶⁴ Steuern greifen in den Abgaben- und in den Verwaltungslasten in Freiheitsrechte ein. In der Zahllast sind das Vermögen und damit die Eigentumsfreiheit (Art. 14 Abs. 1 GG), jedenfalls die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) betroffen. Die Mitwirkungslasten belasten die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG), jedenfalls die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG). Das grundsteuerliche Bundesmodell muss in der Zahllast und in den Mitwirkungspflichten das Verhältnismäßigkeitsprinzip wahren. Doch wird das Übermaßverbot in beiden Säulen verletzt.

Die Grundsteuer wird oft in dem Befund gerechtfertigt, ein vermögender Steuerpflichtiger sei leistungsfähiger als der Kollege mit gleichem Einkommen ohne Vermögen.⁶⁵ Doch wird die Grundsteuer als Objektsteuer⁶⁶ ohne Ansehung der Person erhoben.⁶⁷ Die Steuerlast ist zu entrichten, gleichgültig ob ein Milliardär mit leichter Hand eine Villa gekauft hat oder 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. Die steuerliche Leistungsfähigkeit von Grund und Boden ist jedenfalls in diesen Fällen nur äußerst schwer zu begründen. Die Einkommensteuer wird demgegenüber als die gerechteste Steuer bezeichnet, weil sie am ehesten die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt.⁶⁸

Grundbesitz wird regelmäßig aus einer Finanzkraft erworben, die bereits der Ertragsbesteuerung – insbesondere der Einkommensteuer – unterlag. Zu diesen direkten Steuern treten die indirekten Steuern beim Erwerb und – bei Grundstücken – die Grundsteuer.

⁶² BVerfG, 24.09.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119 (128 f.) – Couponsteuer.

⁶³ BVerfG, 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (138) – Vermögensteuer; BVerfG, 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (114) – Halbteilungsgrundsatz; BVerfG, 30.06.2022 – 2 BvR 737/20, NVwZ 2022, 1722 (Rn. 73 ff.) – Verzinsung Kernbrennstoffsteuer.

⁶⁴ BVerfG, 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (114) – Halbteilungsgrundsatz; BVerfG, 30.06.2022 – 2 BvR 737/20, NVwZ 2022, 1722 (Rn. 77 ff.) – Verzinsung Kernbrennstoffsteuer; jeweils m.w.N.

⁶⁵ D. Birk, DStJG 22 (1999), 7 (16); Abweichende Meinung des Richters E.-W. Böckenförde, BVerfG, 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (153) – Vermögensteuer.

⁶⁶ BVerfG, 06.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (353) – Zweitwohnungssteuer.

⁶⁷ BFH, 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 957; BFH, 19.07.2006 – II R 81/05, BStBl. II 2006, 767; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Auflage 2003, S. 961.

⁶⁸ J. Lang, in: Tipke/ders., Steuerrecht, 20. Auflage 2010, § 9 Rn. 1.

Die so bewirkte kumulative Steuerlast bleibt bei der Grundsteuer unberücksichtigt. Die Kumulation muss aber das Maß der Verfassung wahren, in jedem Steuerfall verhältnismäßig sein. Die Grundsteuer kann nicht unmittelbar aus dem Grundbesitz, sondern nur aus nicht gebundener Finanzkraft entrichtet werden. Diese Finanzkraft wurde aber in aller Regel schon besteuert. Das Grundgesetz lässt für die Grundsteuer daher nur noch einen engen Belastungskorridor.⁶⁹

Generell privilegieren Vermögensteuern wie die Grundsteuer bestimmte Eigentümer. Wer aus seinem Eigentum einen Ertrag erwirtschaftet, hat einen Vorteil, weil er aus diesem die Ertragsteuern und die Grundsteuer entrichten kann. Ein Eigentümer, der seinen Grund hingegen ohne Ertrag privat nutzt, kann aus dem Grundbesitz und damit dem Steuergegenstand die Steuer nicht unmittelbar entrichten. Die Grundsteuer drängt so die Steuerpflichtigen, das Eigentum wirtschaftlich zu nutzen, es in Extremfällen gar zu veräußern. Sie benachteiligt privat genutztes Vermögen strukturell.

Ein Eigentümer, der seinen Grund vermietet und Grundsteuer entrichten muss, wird die Grundsteuerlast über die Miete auf die Mieter abwälzen. Letztlich tragen also Mieter und Eigentümer, die in der eigenen Immobilie wohnen, die Steuer. Die Grundsteuer wird daher pointiert als Wohnsteuer⁷⁰ und als Einwohnersteuer⁷¹ kritisiert. Sie darf in diesen Wirkungen jedenfalls nicht in den elementaren Schutz des Wohnens durch das Existenzminimum berühren.⁷² Aber auch oberhalb dieses zwingenden verfassungsrechtlichen Maßes greift die öffentliche Hand in der Grundsteuer auf das Wohnen und damit auf eine Existenzbedingung zu, die sie in Gestalt der Wohnungsbauförderung und des Wohngeldes unterstützt. In dieser gegenläufigen Wirkung im existenziellen Bereich wird teilweise ein Verfassungsverstoß, jedenfalls aber eine kaum zu stemmende steuerliche Rechtfertigungslast gesehen.⁷³ Daher müssen die Folgen der neuen grundsteuerlichen Bemessungsregeln gerade in Räumen mit hohen Mieten sorgsam antizipiert und gewertet werden.

⁶⁹ BVerfG, 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137 f.) – Vermögensteuer; A. Musil, DStR 2017, 1903 (1907); G. Kirchhof, StuW 2011, 189 (200 f.).

⁷⁰ Vgl. J. Hey, in: dies./Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung, 2012, 89 m.w.N.

⁷¹ R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 16.2 m.w.N.

⁷² BVerfG, 09.02.2010 – 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (223 m.w.N.) – Hartz IV-Gesetz; K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Auflage 2003, S. 958 f., 963.

⁷³ R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 16.3 m.w.N.

Das Grundsteuermodell des Bundes droht den insgesamt engen verfassungsrechtlichen Belastungskorridor der Grundsteuer zu verlassen. Die endgültige Steuerlast steht erst fest, wenn die Gemeinden über die Hebesätze entschieden haben. Zu diesem Zeitpunkt wird die überwiegende Zahl der Grundlagenbescheide aber bereits bestandskräftig sein. So droht, eine Rechtsschutzlücke zu entstehen. Zudem ist der Bestimmtheitsgrundsatz herausgefordert, weil die Folgen des Gesetzes noch nicht absehbar sind. Trotz dieser Ungewissheiten bewirkt die Bewertung nach dem Bundesmodell bereits jetzt eine strukturell mehr als doppelt so hohe Zahllast im Vergleich zu den einfach anzuwendenden Grundsteuermodellen der Bundesländer Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen.⁷⁴ Zudem drohen die strukturell zu hohen Bewertungen von Immobilien insbesondere in Zonen mit deutlich erhöhten Bodenrichtwerten, mit hohen pauschalen Nettokaltmieten, angesichts des Alters der Immobilie, von Restnutzungsdauern und von nicht berücksichtigten wertmindernden Faktoren⁷⁵ zu verfassungswidrigen Überbelastungen zu führen.

b) Ein schonendes Steuermodell wurde nicht gewählt – Zumutbarkeit

Die Grundsteuer ist die finanzielle Lebensader der Gemeinden. Der Grundbesitz ist gleichheits- und freiheitsgerecht zu belasten. Diesen Gesetzgebungsauftrag in einer Vereinfachung der Einheitswerte höchst komplex umzusetzen,⁷⁶ vermag nicht zu überzeugen. Der Gesetzgeber hat einen weiten Gestaltungsraum, wie er eine Steuer regelt, welchen Belastungsgrund er wählt und wie er diesen gleichheitsgerecht umsetzt. Entscheidet sich der Bund aber aus kompetenzrechtlichen Gründen, die zum Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes nicht mehr vorlagen,⁷⁷ und deshalb grundlos für ein höchst komplexes Modell,⁷⁸ verletzt er das Maß der Verhältnismäßigkeit. Von der Vielzahl der möglichen Wege, die Grundsteuer zu erheben, wählt er ein im Vergleich äußerst schwieriges. So mutet er den Grundsteuerpflichtigen ohne sachlichen Grund hohe Lasten zu. Die Grundsteuermodelle der Länder Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen belegen, dass der Bund sich nicht für die mildeste gleich effektive grundsteuerliche Last entschieden hat, wenn nicht drei leicht zu ermittelnde Parameter anzugeben, sondern u.a. die Gebäudeart, Wohnflächen, das Baujahr und Mietniveaustufen-Abschläge, Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die

⁷⁴ https://www.focus.de/finanzen/der-grosse-check-fuer-deutschland-staedte-vergleich-zeigt-das-komplette-ausmass-des-grundsteuer-wirrwarrs_id_187606272.html (4.4.23)

⁷⁵ Soeben unter 3. bis 6.

⁷⁶ Unter 1. und 6.

⁷⁷ Unter 1.

⁷⁸ Unter 5.

Restnutzungsdauer sowie der abgezinste Bodenwert zu berücksichtigen und in Teilen im Turnus zu aktualisieren sind.⁷⁹ Das Bundesmodell ist nicht erforderlich. Zudem ist es nicht zumutbar, wenn die öffentliche Hand Informationen von den Steuerpflichtigen erhebt und diese mit entsprechenden Ermittlungen belastet, obwohl dem Staat diese Informationen vorliegen.

Das Grundsteuermodell des Bundes verletzt in seiner unnötigen Komplexität die Freiheitsrechte und droht in unterschiedlichen Fällen auch in der Zahllast das Maß der Verfassung zu verlassen.

Zur weiteren Begründung ihres Einspruchs beruft sich die/der Einspruchsführer:in ergänzend auf die vertiefenden Ausführungen von Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. in seinem eingangs angesprochenen Gutachten, welches als Anlage diesem Einspruchsschreiben beigefügt ist.

Nach alledem ist der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben. Da die Entscheidungskompetenz hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit des Grundsteuergesetzes nicht bei der Finanzverwaltung liegt, wird um eine umgehende klagfähige Entscheidung gebeten.

Mit freundlichen Grüßen

⁷⁹ Unter 5.