

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. (Notre Dame)

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht
Direktor des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht
Juristische Fakultät der Universität Augsburg

Verletzt das Grundsteuergesetz des Bundes das Grundgesetz?

Verfassungsrechtliches Gutachten

im Auftrag

des Bundes der Steuerzahler e.V.

und des Verbandes Haus & Grund Deutschland

April 2023

Inhaltsverzeichnis

I. Das Grundsteuergesetz des Bundes ist verfassungswidrig – Zusammenfassung in Thesen.....	3
II. Das Bundesmodell und die vielstimmige verfassungsrechtliche Kritik	12
1. Der Ausgangspunkt: die verfassungswidrigen Einheitswerte	12
2. Die Grundsteuer und die Frage nach ihrem Belastungsgrund	13
3. Die lange Reformdebatte – ein Bundesgesetz und fünf Ländergesetze	18
4. Breite verfassungsrechtliche Kritik am wertorientierten Bundesgesetz.....	21
III. Der kompetenzrechtliche Konstruktionsfehler des Bundesgesetzes	24
1. Der Bund erließ das Gesetz auf Grundlage der alten Kompetenzordnung	24
2. Die Verfassungsreform in den 1990er Jahren und die Fortgeltung von Bundesrecht ...	25
3. Gleichwertige Lebensverhältnisse, Rechts- und Wirtschaftseinheit.....	26
4. Konstruktionsfehler: Das Grundsteuergesetz schreibt die Einheitswerte fort.....	28
IV. Kein erkennbarer Belastungsgrund – Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG	33
1. Art. 3 Abs. 1 GG: Erkennbarer Belastungsgrund, realitätsgerechte Bewertung	33
2. Der Rechtsbegriff des steuerlichen Belastungsgrundes	35
3. Keine hinreichende Klarheit über den Belastungsgrund im Bundesgesetz.....	37
4. Fehlendes grundsteuerliches Belastungssystem	39
V. Kein eigenes Bewertungssystem – Unterscheidungsgebot, Typenbindung.....	43
1. Das verfassungsrechtliche Unterscheidungsgebot von Steuern.....	43
2. Steuerliche Typenbindung des Gesetzgebers	44
3. Der Bewertungsansatz des Bundes greift strukturell in den Bereich anderer Steuern...	45
4. Keine eigenständige Begründung und Bewertung der Grundsteuer	46
VI. Absolut gesetzte Bodenrichtwerte – gleichheitswidriger Sonderweg.....	47
1. Art. 3 Abs. 1 GG: Folgerichtigkeit, Gestaltungsraum des Gesetzgebers	47
2. Steuerlicher Sonderfall: Bewertungssystem mit absolut gesetzten Bodenrichtwerten ..	49
3. Die Bodenrichtwerte sind – wie der Begriff es ausdrückt – reine Richtwerte	50
4. Gleichheitsverstoß: keine Korrektur fehlerhafter Bodenrichtwerte.....	52
VII. Keine folgerichtige Bewertung, sondern ein halbherziges Mischsystem.....	57
1. Das veränderte Ertragswertverfahren	57
2. Der Bund nutzt seinen gesetzgeberischen Entscheidungsraum nicht	58
3. Pauschalierte Nettokaltmieten, Restnutzungsdauer – maßgebliche Wertfaktoren werden gleichheitswidrig nicht berücksichtigt	59
4. Alter der Gebäude – keine folgerichtige, sondern eine halbherzige Wertermittlung.....	61
VIII. Das Grundsteuergesetz des Bundes verletzt die Freiheitsrechte	64
1. Doppeltes freiheitliches Maß – enger grundsteuerlicher Belastungsraum	64
2. Zahllast – Übermaßbesteuerung	66
3. Freiheitsverstoß – der Bund hat ohne Grund ein kompliziertes Gesetz erlassen.....	67
4. Unzumutbares Gesetz – vermeidbare überkomplizierte Mitwirkungspflichten	68
IX. Grundgesetzwidriger steuerlicher Sonderweg – Ergebnisse	71

I. Das Grundsteuergesetz des Bundes ist verfassungswidrig – Zusammenfassung in Thesen

1. Die neue Grundsteuer hat die Zielgerade erreicht. Ab dem Jahr 2025 werden die reformierten Grundsteuergesetze angewandt (Art. 125b Abs. 3 GG). Das Bundesverfassungsgericht hat im April 2018 das geltende Grundsteuergesetz für verfassungswidrig erklärt. Dieses Gesetz nutzte weiterhin die Einheitswerte aus den 1930er Jahren, obwohl die Werte ersichtlich gleichheitswidrig waren. Die Parameter wurden in den östlichen Bundesländern seit dem Jahr 1935 und in den westlichen Ländern seit 1964 nicht fortgeschrieben. Der Bund hat in Reaktion auf die Entscheidung aus Karlsruhe Ende 2019 ein neues Grundsteuergesetz erlassen. In der parallel in Kraft gesetzten Verfassungsreform wurde dem **Bund** die nun **unbeschränkte Kompetenz** zugewiesen, die Grundsteuer neu zu regeln. Die **Bundesländer** können aber abweichende eigene Grundsteuergesetze erlassen (Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG).

2. Die Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen haben eigene Grundsteuergesetze in Kraft gesetzt. Der Regelungswille dieser fünf Bundesländer beruht auf **zwei maßgeblichen Mängeln des Bundesgesetzes**. Die Grundsteuer des Bundes orientiert sich am Verkehrswert von Grund und Boden. Doch ist *erstens* der Aufwand, diese Werte zu ermitteln, deutlich zu hoch und – so fährt die vielstimmige Kritik fort – leicht vermeidbar. Bereits vor Jahren hat der Bundesrat einer grundsteuerlichen Orientierung am Verkehrswert daher eine klare Absage erteilt (BR-Drs. 515/16, 35). *Zweitens* verletzt das Grundsteuergesetz des Bundes – wie ebenfalls vielfach eingewandt wurde – das Grundgesetz.

3. Das Bundesgesetz bewirkt aufgrund des Grundgesetzverstoßes rechtswidrige grundsteuerliche Masseneingriffe. Die Verfassungsverletzungen drohen zudem, mit der Grundsteuer eine finanzielle Lebensader der Gemeinden zum Versiegen zu bringen. Dann würden sich schwierige Erstattungsfragen innerhalb der öffentlichen Hand stellen, wenn sich die Kommunen am Bund oder ihren Ländern schadlos halten wollen. Der Bund und die elf Länder, die das Bundesgesetz anwenden, müssen daher die Zeit bis zur Geltung des neuen Gesetzes im Jahr 2025 nutzen, um das Grundsteuerrecht in

das Maß der Verfassung zu führen. Diese **notwendige Reform** profitiert davon, dass in den vergangenen Monaten eine Fülle von Grundsteuerdaten erhoben wurde. Die **neuen Kenntnisse über die Grundsteuer** sind nun deutlich besser als die Informationen zur Zeit des Gesetzgebungsverfahrens. Die Verfassungsverletzungen durch das Bundesgesetz sind klarer zu erkennen und können besser korrigiert werden.

4. Die Grundsteuer belastet den inländischen Grundbesitz. Ihr Aufkommen steht den Gemeinden zu (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG). In der Klarheit über diesen Steuergegenstand und die Ertragszuweisung ist der **Belastungsgrund** der Abgabe nicht abschließend geklärt. Die sog. „Fundustheorie“ rechtfertigt die Grundsteuer nicht. Auch weitere Begründungen wie eine durch das Grundvermögen vermittelte Leistungsfähigkeit oder der mögliche Nutzen des Grundbesitzes vermögen nicht zu überzeugen. Ohnehin unterscheiden sie den Belastungsgrund der Grundsteuer nicht hinreichend von dem der Vermögensteuer. Der Gesetzgeber würde sicheren verfassungsrechtlichen Boden betreten, wenn er die Grundsteuer – wie die Länder Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen – als **Äquivalenzabgabe** begründen und bemessen würde. Die Steuer würde dann neben Gebühren und Beiträgen für gemeindliche Angebote entrichtet, die den Grundbesitz erschließen, besser nutzbar machen und ihm daher zugutekommen, für Straßen, Kindergärten und Schulen, für Grünanlagen, Spielplätze sowie für Kultur- und Sportstätten.

5. Zu Beginn der Bundesrepublik hatte der Bund die **Gesetzgebungskompetenz**, die Grundsteuer zu regeln. Im Zuge der Verfassungsreform Mitte der 1990er Jahre hat er diese Kompetenz an die Länder verloren. Das Grundsteuergesetz des Bundes blieb dennoch in Kraft. Durch ein sog. Freigabegesetz hätte der Bund den Ländern die neue Regelungsmöglichkeit eröffnen können (Art. 125a Abs. 2 GG). Ein solches Freigabegesetz ist für die Grundsteuer nie erlassen worden. Gilt ein Bundesgesetz in dieser Weise fort, soll es nicht versteinern. Der Bund darf das Gesetz zwar nicht neu regeln, weil die Kompetenz nun den Ländern zusteht. Doch kann er es unter „Beibehaltung der wesentlichen Elemente“ modifizieren. Diese sog. **Fortschreibungskompetenz** ist aber „eng auszulegen“ (BVerfG). Der Bund hat sein Grundsteuergesetz erarbeitet, bevor sich die Neuregelung der Grundsteuerkompetenzen im Herbst 2019 abzeichnete und er die unbeschränkte Kompetenz (Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG) innehatte. Das Grundsteuergesetz des Bundes versucht daher, in den engen Grenzen der Fortschreibungskompetenz die Einheitswerte zu vereinfachen und dabei ihre wesentlichen Elemente beizubehalten (BT-Drs. 19/11085, 90). Dieses Unterfangen war trotz des hohen ge-

setzgeberischen Aufwandes zum Scheitern verurteilt. Die Einheitswerte aus den 1930er Jahren sind für eine folgerichtige Vereinfachung zu kompliziert und nach 90 Jahren für das heutige steuerliche Massenfallrecht nicht mehr geeignet. Keiner würde versuchen, die ökologische Verkehrswende dadurch zu vollziehen, fahruntüchtige **Oldtimer** aus den 1930er Jahren für die Masse der Verkehrsteilnehmer in Elektroautos umzubauen. Das Grundsteuergesetz des Bundes leidet unter einem **kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehler**. Der Bund hätte, nachdem ihm die unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz über die Grundsteuer zugewiesen wurde, ein neues verfassungskonformes Gesetz erlassen müssen.

6. Dem Steuergesetzgeber steht nach dem **Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG** ein weiterer steuerlicher Gestaltungsraum offen, in dem er sich auch von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen und auch in größerem Umfang Typisierungen und Pauschalierungen nutzen darf, um den Vollzug des steuerlichen Massenfallrechts zu vereinfachen und alle Steuerbetroffenen zu entlasten. Dabei sind die eng miteinander verbundenen Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips sowie der folgerichtigen und gleichheitsgerechten Gesetzgebung zu wahren. Vereinfachungen müssen zu einer möglichst gleichmäßigen Steuerlast führen. Ein neues Steuergesetz hat den Belastungsgrund der Abgabe erkennbar zu regeln und aus diesem die Bewertung und damit die Steuerlast folgerichtig, realitäts- und gleichheitsgerecht zu entwickeln. Der jeweilige Belastungsgrund einer Steuer erklärt, warum auf einen Steuergegenstand zu wessen Gunsten zugegriffen wird und welche Bemessungsgrundlage deshalb mit welcher Erhebungstechnik und welchen Auswirkungen gewählt wird. In der verfassungsgeforderten Klarheit über den Belastungsgrund ist die Grundsteuer von anderen Steuern und insbesondere der Vermögen- und Einkommensteuer rechtserheblich zu unterscheiden. Der Gesetzgeber muss die Grenzen des jeweiligen Steuertypus wahren (insges. BVerfG).

7. Diese Verfassungsaufträge erfüllt das Grundsteuergesetz des Bundes – wie vielfach kritisiert wurde – nicht. Der allgemeine Gleichheitssatz wird verletzt. Der **Belastungsgrund der Grundsteuer** wird nicht in hinreichender Klarheit bestimmt. Die Begründung des Gesetzentwurfs betont zwar mehrfach, dass der Belastungsgrund verfassungsrechtlich zu klären ist. Der Begriff wird im Anschluss aber nur ein Mal und dies auch nicht in den allgemeinen Ausführungen zum neuen Bewertungsrecht, sondern in den Darlegungen zu den einzelnen Vorschriften erwähnt. Hiernach werde der Belastungsgrund der Grundsteuer in der „Anlehnung“ an die „Vorschriften zur Ermittlung von Verkehrswerten von Grundstücken auf der Grundlage des Baugesetzbuchs“ erfasst

(BT-Drs. 19/11085, 107, zum verfassungsrechtlichen Maßstab: 81 f., 84). Die genannten Regelungen des Baugesetzbuchs gelten für verschiedene Steuern. Sie können daher von vornherein den Belastungsgrund der Grundsteuer nicht erkennbar machen. Der Verkehrswert ist das Bemessungsziel der neuen Grundsteuer. Dieses Ziel ist aber aus dem Belastungsgrund zu entwickeln (BVerfG) und kann diesen daher nicht erklären.

8. Auch die **verstreuten Hinweise** auf den „Grundbesitz“ als Steuergegenstand, die verfassungsrechtliche Grenze der „Sollertragsteuer“, die „Infrastrukturleistungen“ der Gemeinde, die „objektive Leistungsfähigkeit“ des Vermögens und das Bewertungsziel eines „objektiviert-realen Werts“ geben keine Klarheit über den Belastungsgrund. Begriffe, die im Zusammenhang mit der Besteuerung von Vermögen maßgeblich sind, werden gleichsam im Gießkannenprinzip erwähnt, ohne eine erkennbare Belastungsentscheidung zu treffen. Ohnehin grenzen diese Begriffe die Grundsteuer nicht in der geforderten Weise von der Vermögensteuer ab. Entgegen der vom BVerfG, vom BFH, vom Bundesrat und auch von der Begründung des Gesetzentwurfs betonten Vorgabe bleibt der Belastungsgrund der neuen Grundsteuer unklar. Das widerspricht Art. 3 Abs. 1 GG.

9. Letztlich entwickelt das Bundesgesetz **kein eigenständiges Bewertungssystem** für die neue Grundsteuer. Dies liegt auch daran, dass sich die Bewertung am Verkehrswert von Grund und Boden orientiert. Dieser Wert kennzeichnet die Leistungsfähigkeit, nach der sich die Vermögensteuer richtet, sollte sie erhoben werden. Zudem ist der Wert für einen Verkauf maßgeblich, dessen Ertrag aber der Einkommensteuer und nicht der Grundsteuer unterliegt. In der fehlenden Eigenständigkeit der grundsteuerlichen Bemessung befolgt das Grundsteuergesetz des Bundes das steuerliche Unterscheidungsgebot von Abgaben und die Typusbindung nicht hinreichend. Dies ist auch eine Folge des kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehlers. Die Vereinfachung der zu komplizierten Einheitswerte führt nicht zu einem eigenständigen und gleichheitsgerechten Steuersystem.

10. Die **Bodenrichtwerte** spielen bei der Bemessung der Grundsteuer nach dem Bundesgesetz eine entscheidende Rolle. Es handelt sich um durchschnittliche Lagewerte, die von Gutachterausschüssen aufgrund von Kaufpreissammlungen ermittelt werden. Das Steuerrecht nutzt die Werte für unterschiedliche Abgaben. Es ist sich dabei bewusst, dass die Steuerbemessung dann zuweilen ungenau ist, insbesondere wenn Gutachterausschüsse für ein Gebiet fehlen, die maßgeblichen Kaufpreissammlungen nicht

ausreichen oder veraltet sind, ein Bodenrichtwert insgesamt ausbleibt und Werte vergleichbarer Flächen heranzuziehen sind. Die Werte weisen erhebliche systemische Bewertungsmängel auf und sind zuweilen kaum vergleichbar. Es handelt sich – der Selbstbezeichnung folgend – um reine Richtwerte. Um trotz dieser Ungenauigkeiten einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz und das grundgesetzliche Verbot der Übermaßbesteuerung zu verhindern, ist der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts mit dem BFH und vielen weiteren Stimmen verfassungsrechtlich geboten. Als der Gegenbeweis geregelt wurde, wies auch der Finanzausschuss des Bundestages hierauf hin (BT-Drs. 16/11107, 22). Doch verwehrt das Grundsteuergesetz des Bundes die Möglichkeit, durch einen Gegenbeweis den systemischen Ungenauigkeiten der Bodenrichtwerte zu begegnen. Die fehlende Korrekturmöglichkeit verletzt das Grundgesetz.

11. Die strukturellen Fehler der absolut gesetzten Bodenrichtwerte lassen sich am Beispiel der Stadt Berlin verdeutlichen. So hat die begehrte Wohnbaufläche (W) Wannsee einen vergleichsweise geringen Bodenrichtwert von 1.500 bei einer Geschossflächenzahl von 0,4. In der weniger attraktiven Lage Neukölln liegt der Wert bei 3.200 und ist damit – bei einer höheren Geschossflächenzahl – mehr als doppelt so hoch (W 2,5). In Charlottenburg-Wilmersdorf variieren die Werte in denselben Straßen bei gleicher Geschossflächenzahl zwischen 4.700 und 7.500 (W 2,5) sowie bei einer Mischnutzung von Wohnen und Gewerbe (M) zwischen 14.000 und 19.000 (M 4,5). Der Kurfürstendamm verbindet verschiedene Gegenden Berlins, dabei aber auch sehr unterschiedliche Bodenrichtwerte von 14.000 und 20.000 bis 23.000 (M 4,5). Zudem können aufgrund der absolut gesetzten Bodenrichtwerte abweichende Geschossflächenzahlen, Grundstückstiefen, Altlasten, Bodenbelastungen oder Bodenversiegelungen nicht berücksichtigt werden. Diese Steuerbemessung ist gleichheits- und freiheitswidrig, solange nicht – wie im Steuerrecht üblich und vom Grundgesetz gefordert – der Gegenbeweis eines niedrigeren gemeinen Werts zugelassen wird.

12. Die Bodenrichtwerte bewirken so für die grundsteuerliche Bemessung eine **Zwickmühle**. Würde für die Grundsteuer der verfassungsgeforderte Gegenbeweis zugelassen, würden sich angesichts der Vielzahl der Einheiten und der notwendigen wiederkehrenden Bewertung die Verwaltungslasten erheblich erhöhen. Wird der Gegenbeweis verwehrt, wird die Verfassung verletzt. Die Bodenrichtwerte sollten daher für die Bemessung der Grundsteuer nicht genutzt werden. Das Bundesgesetz setzt sie jedoch absolut und verstößt so gegen das Grundgesetz.

13. Der Steuergesetzgeber hat einen weiten **Entscheidungsraum**, das Steuerrecht zu vereinfachen, den Vollzug gleichheitsgerecht zu erleichtern und so alle Steuerbetroffenen zu entlasten. Diesen Entscheidungsraum zur Steuervereinfachung nutzt das Bundesgesetz nicht. Es regelt kein einfaches Bewertungssystem. Vielmehr greift es auf zahlreiche Parameter zurück, wenn die Gebäudeart, Wohnflächen, das Baujahr und Mietniveaustufen-Abschläge, Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die Restnutzungsdauer, der Abzinsungsfaktor sowie der Bodenwert maßgeblich sind. Diese aufwändige Bewertung ist turnusmäßig zu aktualisieren. Das Grundgesetz eröffnet dem Gesetzgeber einen Entscheidungsraum, damit dieser nach seinem Willen gestalten und entsprechende Gesetze erlassen kann. Dieser Gestaltungsraum wurde aber nicht geschaffen, um unter der Annahme nicht mehr bestehender kompetenzrechtlicher Schranken den vergeblichen Versuch zu unternehmen, veraltete und zu komplizierte Einheitswerte zu vereinfachen. Der Bund nutzt die verfassungsrechtliche Möglichkeit der Vereinfachung und Digitalisierung des Steuerrechts nicht.

14. Insgesamt lässt das veränderte Ertragswertverfahren **maßgebliche grundstücks-spezifische Parameter** gleichheitswidrig außer Acht, wenn die pauschalen Nettokaltmieten realitätsfern typisieren oder die Restnutzungsdauer eine begehrte Gründerzeitvilla aufgrund ihres hohen Alters strukturell zu gering bewertet. Auch werden privatrechtliche Vereinbarungen und Belastungen, spezifische öffentlich-rechtliche Merkmale wie Baulasten, Denkmalschutzauflagen, Bindungen der Wohnbauförderung, Altlasten, Immissionen, ein besonders guter Erhaltungszustand oder Baumängel nicht hinreichend berücksichtigt. Das Bundesgesetz folgt dem Gebot einer pauschalen, dabei aber möglichst gleichmäßigen Belastung augenscheinlich nicht.

15. In einer der ersten Stellungnahmen zum neuen Grundsteuergesetz wies das Bundesfinanzministerium auf die Vereinfachung des **Bewertungssystems** der Einheitswerte hin. Waren für Wohngrundstücke 20 Parameter maßgeblich, seien gegenwärtig nur noch fünf notwendig. Bei Gewerbegrundstücken seien die Kriterien von mehr als 30 auf maximal acht zurückgenommen worden. Zwar liegt hierin eine Vereinfachung. Doch erzeugt eine solche erhebliche Reduktion der entscheidenden Faktoren ein anderes und verfassungswidriges Bewertungsrecht. So ist das Baujahr einer Immobilie bei einer detaillierten Bewertung anhand zahlreicher Parameter ein wichtiger Faktor. Die nun geregelte Rolle des Gebäudealters verletzt jedoch den Gleichheitssatz. In steigender Reihenfolge werden Immobilien aus den Baujahren bis 1948, von 1991 bis 2000 und ab 2001 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 teure Gründerzeitvilla mit einem günstigen Bau aus den 2020ern verglichen wird, wenn ein hoch solides Steinhaus aus den 1970ern wertvoller ist als ein Fertigbau aus dem Jahr 1985 und wenn ein Passivhaus aus den 1990ern aufgrund des maßvollen Energieverbrauches begehrter ist als ein Betonbau aus den letzten fünf Jahren. Das neue Bewertungsrecht des Bundes führt insgesamt – wie vielfach kritisiert – zu unsystematischen und widersprüchlichen Grundsteuerlasten. Immobilienwerte sind entweder in zahlreichen Faktoren genau zu ermitteln oder in klaren vereinfachenden Typisierungen gleichheitsgerecht zu bewerten. Das Grundsteuergesetz des Bundes errichtet ein verfassungswidriges Mischsystem.

16. 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 heikel. Hausgrundstücke, die mit erheblichen Krediten finanziert werden, sind wirtschaftlich in Teilen der Bank zuzurechnen. Dennoch müssen die zuweilen hoch verschuldeten Grundbesitzer die volle Abgabe entrichten. In diesen bedenklichen Wirkungen benachteiligt die Grundsteuer privaten Grundbesitz, weil dieser keinen steuerlichen Ertrag erwirtschaftet, aus dem die Abgabe gezahlt werden kann. Die Grundsteuer wird zudem als Einwohnerabgabe kritisiert, weil sie Hauseigentümer und – über den Mietzins – auch Mieter und damit letztlich alle tragen. 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.

17. In diesen engen Grenzen muss das Grundsteuergesetz des Bundes in der Zahllast und in den Mitwirkungspflichten das **freiheitsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprinzip** wahren. Doch wird das Übermaßverbot in beiden Säulen verletzt. Zwar steht die endgültige Grundsteuerlast erst fest, wenn die Gemeinden über die Hebesätze entschieden haben. Doch werden die strukturell zu hohen Bewertungen von Immobilien aufgrund fehlerhafter Bodenrichtwerte oder pauschaler Nettokaltmieten, angesichts des Alters von Immobilien, von Restnutzungsdauern oder von nicht berücksichtigten

wertmindernden Faktoren verfassungswidrige Überbelastungen bewirken. Der Bund hat aus kompetenzrechtlichen Gründen, die zum Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes nicht mehr bestanden, ein unnötig kompliziertes und damit nicht erforderliches Grundsteuersystem in Kraft gesetzt. Die Länder Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen geben Beispiele für schonendere Grundsteuergesetze, die die öffentliche Hand verlässlicher finanzieren. Das neue Bundesgesetz verlangt, an Stelle der üblichen Kubikmeter die Brutto-Grundfläche eines Gebäudes anzugeben, obwohl diese Grundfläche die Steuerpflichtigen in der Regel erst ermitteln mussten, die Kubikmeter hingegen den Steuerpflichtigen und Finanzämtern in vielen Fällen vorliegen. Diese vermeidbare Belastung ist erkennbar nicht erforderlich und daher verfassungswidrig. Die grundrechtliche Freiheit wird auch dadurch verletzt, dass die öffentliche Hand die Steuerpflichtigen zu Informationen verpflichtet und die richtige Abgabe sodann strafbewehrt prüft, obwohl dem Staat die Daten bereits vorliegen.

18. Das Bundesgesetz mutet den Steuerbetroffenen insgesamt vermeidbare Mitwirkungslasten zu, obwohl nur die Zahllast den Auftrag der Steuer erfüllt, die öffentliche Hand zu finanzieren. Der Bund legt den Steuerpflichtigen, den Steuerberatern und auch dem Fiskus Verwaltungsobliegenheit auf, **nur weil er auf die nach der Verfassungsreform im Herbst 2019 bestehende unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz nicht mit einem neuen Grundsteuergesetz reagieren wollte**. Das zuvor entworfene Grundsteuergesetz des Bundes ist bereits deshalb ersichtlich verfassungswidrig. Es mag so an das **acqua alta** auf dem Markusplatz in Venedig erinnern. Der Bund hat das alte verwinkelte System der Stege, die bei einem Hochwasser genutzt werden, in breiten Holzpfaden vereinfacht. Doch zwingt er nun die Menschen, die neuen Stege zu nutzen, obwohl kein Hochwasser besteht, nur weil er die Stege nicht abbauen will.

19. Das Grundsteuergesetz des Bundes geht insgesamt in **zehn Schritten einen steuerlichen Sonderweg**, der das Grundgesetz verletzt. Das Gesetz wurde – *erstens* – in den schwierigen Schranken der Fortschreibungskompetenz konzipiert, obwohl diese Schranken zum Zeitpunkt seines Erlasses nicht mehr bestanden. Die Regelungen und die Begründung des Gesetzentwurfs lassen – *zweitens* – den Belastungsgrund der Grundsteuer und ein eigenes Bewertungssystem nicht erkennen. Anders als sonst im Steuerrecht können – *drittens* – die erheblichen Ungenauigkeiten der Bodenrichtwerte nicht durch einen Gegenbeweis in das Maß der Grundrechte geführt werden. Insgesamt nutzt der Bundesgesetzgeber – *viertens* – seinen Entscheidungsraum nicht, das Steuerrecht zu vereinfachen. Die gewählten Kriterien sind – *fünftens* – in Teilen zu

grob und daher gleichheitswidrig (pauschale Nettokaltmieten, Restnutzungsdauer, Alter des Gebäudes). Immobilienwerte sind – *sechstens* – entweder in zahlreichen Parametern genau zu ermitteln oder in vereinfachenden Typisierungen gleichheitsgerecht zu bewerten. Das Grundsteuergesetz des Bundes errichtet hingegen ein verfassungswidriges Mischsystem, das aufgrund der Ungenauigkeiten – *siebtens* – zu hohe Zahl-lasten bewirken wird. *Achtens* werden an Stelle von bekannten Parametern (Kubikmeter) ohne sachlichen Grund unbekannte Werte (Brutto-Grundfläche) genutzt. Es ist – *neuntens* – ebenfalls nicht erforderlich und zumutbar, wenn die öffentliche Hand Daten, die ihr bekannt sind, von den Steuerpflichtigen erhebt und strafbewehrt prüft. Insgesamt hat der Bund – *zehntens* – ein unnötig kompliziertes und daher freiheitswidriges Grundsteuergesetz in Kraft gesetzt.

20. Die Bundesländer Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen weisen demgegenüber den Weg, wie die notwendige Reform gelingen kann. Die Grundsteuergesetze dieser Länder nutzen wenige Parameter und sind bald vollständig digital anwendbar. Die Staatseinnahmen werden so gesichert. Vor allem aber werden in einem **wahrhaften Befreiungsschlag** alle Steuerbetroffenen entlastet: die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Gerichte, die Steuerberater und die Steuerpflichtigen.

IX. Grundgesetzwidriger steuerlicher Sonderweg – Ergebnisse

Das Grundsteuergesetz des Bundes geht in *zehn Schritten* einen steuerlichen Sonderweg, der das Grundgesetz verletzt. Die gegenwärtig noch geltende Grundsteuer bemisst sich nach den Einheitswerten aus den 1930er Jahren. Diese Werte wurden wegen des sehr hohen Bewertungsaufwandes in den östlichen Bundesländern seit dem Jahr 1935 und in den westlichen Ländern seit dem Jahr 1964 nicht aktualisiert. Das Bundesverfassungsgericht erklärte die Grundsteuer daher im Jahr 2018 für gleichheitswidrig. Der Bund hat deshalb Ende 2019 ein neues Grundsteuergesetz erlassen.

Dieses Grundsteuergesetz des Bundes leidet aber – *erstens* – unter einem erheblichen kompetenzrechtlichen Konstruktionsfehler. Der Bund hatte zu Beginn der Bundesrepublik die Gesetzgebungskompetenz, ein Grundsteuergesetz für den Gesamtstaat zu erlassen. Diese Kompetenz wurde im Zuge der Verfassungsreform Mitte der 1990er Jahre den Ländern zugewiesen. Das Bundesgesetz blieb gleichwohl in Kraft. Es konnte aber wegen der nunmehrigen Länderbefugnis nur noch den in sehr engen Grenzen der sog. Fortschreibungskompetenz geändert werden (Art. 125a Abs. 2 GG, BVerfG). Der Bund fühlte sich, als er sein neues Grundsteuergesetz entwarf, an diese engen Grenzen gebunden. Mit der Grundgesetznovelle im Herbst 2019 wurde dem Bund aber eine unbeschränkte Gesetzgebungskompetenz zugewiesen. Die Bundesländer können abweichende Regelungen in Kraft setzen (Art. 105 Abs. 2 S. 1, Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG). Dennoch hat der Bund kein grundlegend neues Grundsteuergesetz erlassen, sondern weiterhin die nicht mehr bestehenden Bindungen des Art. 125a Abs. 2 GG beachtet. So hält er bis heute grundlos an dem zum Scheitern verurteilten Unterfangen fest, die zu komplizierten Einheitswerte aus den 1930er Jahren zu vereinfachen.

In diesem fehlerhaften Ausgangspunkt entscheidet sich der Bundesgesetzgeber – *zweitens* – anders als vom Bundesverfassungsgericht, dem BFH, dem Bundesrat und den eigenen Ausführungen ausdrücklich gefordert, nicht für einen Belastungsgrund der Grundsteuer und ein eigenes Bewertungssystem. *Drittens* können – anders als sonst im steuerlichen Bewertungsrecht – die erheblichen Ungenauigkeiten der Bodenrichtwerte

nicht durch den Gegenbeweis eines niedrigeren gemeinen Werts korrigiert werden. Der Gleichheitssatz wird so verletzt (BFH und viele weitere Stimmen). Insgesamt nutzt der Bund – *viertens* – seinen grundgesetzlichen Entscheidungsraum nicht, wenn er nicht mehr vorhandene Kompetenzgrenzen einhält und daher zu viele Parameter für die grundsteuerliche Bemessung verwendet. Anders als in den Grundsteuergesetzen von Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen sind nicht nur wenige leicht zu ermittelnde Parameter maßgeblich, sondern die Gebäudeart, die Wohnflächen, das Baujahr, Mietniveaustufen-Abschläge, Bewirtschaftungskosten, der Liegenschaftszinssatz, die Restnutzungsdauer, der Abzinsungsfaktor und der Bodenwert zu berücksichtigen. Die gewählten Kriterien typisieren – *fünftens* und wie ebenfalls mehrfach vorgetragen – zuweilen zu grob und daher gleichheitswidrig, wenn die pauschalen Nettokaltmieten, die Restnutzungsdauer und das Alter des Gebäudes von einer realitäts- und gleichheitsgerechten Bewertung abweichen.

Immobilienwerte sind – *sechstens* – entweder in zahlreichen Faktoren genau zu ermitteln oder in vereinfachenden Typisierungen gleichheitsgerecht zu bewerten. Das Grundsteuergesetz des Bundes errichtet – auch dies wurde oft kritisiert – ein Mischsystem, das nicht folgerichtig ist. Das Gesetz wird daher – *siebtens* – in der Zahllast das Maß der Verfassung verletzen, wenn die Hebesätze der Gemeinden feststehen und die fehlerhaften Bewertungen eine Übermaßbesteuerung bewirken. *Achtens* nutzt das neue Grundsteuerrecht ohne sachlichen Grund und damit freiheitswidrig an Stelle von dem bewährten Parameter der Kubikmeter der Gebäude, der den Steuerpflichtigen und dem Fiskus vorliegt, in der Brutto-Grundfläche einen Wert, der erst umständlich ermittelt werden musste. Zudem ist es – *neuntens* – nicht erforderlich und zumutbar, wenn die öffentliche Hand Daten von den Steuerpflichtigen erhebt und strafbewehrt prüft, obwohl ihr diese zugänglich sind. Insgesamt hat der Bundestag – *zehntens* – ein unnötig kompliziertes und daher freiheitswidriges Grundsteuergesetz in Kraft gesetzt.

Das zu komplizierte und übermäßig belastende Grundsteuergesetz des Bundes mag an das *acqua alta* auf dem Markusplatz in Venedig erinnern. Das alte verwinkelte System der Stege, die bei einem Hochwasser genutzt werden, wurde – wie die Einheitswerte – durch neue breite Holzpfade vereinfacht. Doch zwingt das Bundesgesetz nun die Menschen, die neuen Stege zu nutzen, obwohl kein Hochwasser besteht. Die Grundrechte der Freiheit und Gleichheit werden so verletzt.

Der Bund hätte dem von ihm betonten zentralen Anliegen, das „existenzielle Grundbedürfnis“ des Wohnens nicht zu verteuern (BT-Drs. 19/11085, 123), selbst dienen sollen, indem er die grundsteuerlichen Zahllasten und vor allem die Mitwirkungspflichten nicht grundlos erhöht, sondern reduziert. Letztlich sind die Verfassungsverletzungen bereits in dem fehlerhaften Regelungsansinnen, die grundgesetzwidrigen Einheitswerte vereinfachen zu wollen, angelegt. Die ökologische Verkehrswende wird nicht gelingen, wenn man – wie der Bund in seinem Grundsteuergesetz – für die Masse an Autofahrern Oldtimer aus den 1930er Jahren in Elektroautos umbauen will. Sollen die Grundsteuereinnahmen der Gemeinden nicht gefährdet und eine Vielzahl an weiteren verfassungswidrigen Steuereingriffen auf den Weg gebracht werden, muss der Bund bis zur Erhebung der neuen Grundsteuer im Jahr 2025 sein Grundsteuergesetz korrigieren oder müssen die Bundesländer, die dieses Gesetz anwenden, eigene verfassungskonforme Grundsteuergesetze in Kraft setzen.

Die Bundesländer Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen weisen hier den Weg. Die notwendigen Daten sind vorhanden. Der Vollzug der neuen grundsteuerlichen Regeln ist vorbereitet. Die Länder geben Beispiele für moderne Steuergesetze, die wenige Parameter nutzen und bald vollständig digital anwendbar sind. Die Staatseinnahmen werden so gesichert. Keiner wird in der Zahl- und Verwaltungslast mehr belastet, als es für den Auftrag der Steuer, die öffentliche Hand zu finanzieren, notwendig ist. Vielmehr werden alle Steuerbetroffenen in einem wahrhaften Befreiungsschlag entlastet: die Gemeinden, die Finanzverwaltung, die Gerichte, die Steuerberater und die Steuerpflichtigen.

gez. Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M.