

# ifo STUDIE

## Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen

Studie im Auftrag von Haus & Grund Deutschland – Zentralverband der Deutschen Haus-, Wohnungs- und Grundeigentümer e.V. sowie ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.

*vorgelegt von: ifo Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik  
Clemens Fuest, Lea Immel, Volker Meier, Florian  
Neumeier*



# Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen

Studie im Auftrag von Haus & Grund Deutschland – Zentralverband der Deutschen Haus-, Wohnungs- und Grundeigentümer e.V. sowie ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.

## *Autoren*

Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest

Lea Immel

Dr. Volker Meier

Dr. Florian Neumeier

August 2018

**ifo** INSTITUT

Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung  
an der Universität München e.V.

Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik

Auftraggeber:

Haus & Grund Deutschland — Zentralverband der Deutschen Haus-, Wohnungs- und Grundeigentümer e.V., Mohrenstraße 33, D-10117 Berlin

ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V., Leipziger Platz 9, D-10117 Berlin

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie die Übersetzung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

# Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis.....	I
Abbildungsverzeichnis .....	I
Executive Summary .....	1
1 Einleitung.....	1
2 Die Grundsteuer B – Zum gegenwärtigen Stand.....	3
2.1 Berechnung der Grundsteuer B nach aktuellem Stand.....	3
2.2 Die Feststellung des Einheitswerts nach dem Ertragswert- und Sachwertverfahren...	4
2.3 Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts .....	4
3 Kriterien für eine ökonomisch sinnvolle Reform der Grundsteuer B .....	6
3.1 Grundsteuer und Leistungsfähigkeitsprinzip .....	6
3.2 Grundsteuer und Äquivalenzprinzip .....	7
3.3 Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und die Frage der Wertbasierung .....	8
3.4 Implikationen für eine Reform der Grundsteuer B .....	9
3.5 Fazit .....	10
4 Darstellung und Bewertung aktueller Reformvorschläge .....	12
4.1 Existierende Reformvorschläge im Überblick.....	12
4.1.1 Modelle mit wertbasierter Bemessungsgrundlage .....	12
4.1.2 Das Modell einer flächenbasierten Grundsteuer .....	14
4.2 Bewertung der Reformvorschläge aus finanzwissenschaftlicher Perspektive.....	14
5 Belastungs- und Aufkommenswirkung der Reformvorschläge.....	17
5.1 Datengrundlagen und Vorgehen bei der empirischen Analyse.....	17
5.2 Aufkommenswirkungen auf Gemeindeebene .....	20
5.3 Belastungswirkungen für Grundbesitzer .....	23
5.4 Auswirkungen auf den Länderfinanzausgleich.....	26
6 Zusammenfassung und Schlussfolgerungen .....	30
Literaturverzeichnis.....	33



## Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Bemessungsgrundlagen der Grundsteuerreformmodelle.....	17
Tabelle 2: Variablen und Datenquellen .....	18
Tabelle 3: Grundsteueraufkommen der Gemeinden nach Gemeindetyp .....	21
Tabelle 4: Grundsteueraufkommen der Gemeinden getrennt nach Bundesländern.....	22
Tabelle 5: Grundsteuerlast für verschiedene Immobilientypen.....	24
Tabelle 6: Streuung der Grundsteuerlast für die Bodenwertsteuer .....	26
Tabelle 7: Auswirkungen der Grundsteuerreformmodelle auf den Länderfinanzausgleich .....	27

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Änderungen in den Beiträgen und Zuweisungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs .....	28
---	----



## Executive Summary

Im April dieses Jahres hat das Bundesverfassungsgericht die Regelungen zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt und dem Gesetzgeber eine Frist bis Ende 2019 gesetzt, die Bewertung des Grundvermögens neu zu regeln. Sollte der Gesetzgeber diese Frist verstreichen lassen, muss die Erhebung der Grundsteuer ausgesetzt werden. Da die existierenden Bewertungsregeln bereits seit geraumer Zeit der Kritik ausgesetzt sind und Zweifel an ihrer Verfassungsmäßigkeit bestehen, hat es in den vergangenen Jahren bereits einige Vorschläge für eine Reform der Grundsteuer gegeben. Das vorliegende Gutachten nimmt eine finanzwissenschaftliche Bewertung der Grundsteuer im Allgemeinen sowie verschiedener Reformmodelle im Besonderen vor. Der Fokus liegt dabei auf dem Verkehrswertmodell, dem Kostenwertmodell, der Bodenwertsteuer sowie dem wertunabhängigen, flächenbasierten Äquivalenzmodell. Darüber hinaus liefert das Gutachten eine empirische Analyse der Aufkommens- und Belastungswirkungen der verschiedenen Grundsteuerreformmodelle.

Aus finanzwissenschaftlicher Perspektive sprechen die besseren Argumente für eine Grundsteuer mit möglichst einfacher Bemessungsgrundlage. Das wertunabhängige, auf Grundstücks- und Gebäudeflächen basierende Äquivalenzmodell würde dieses Kriterium erfüllen. Das Bundesverfassungsgericht hat deutlich gemacht, dass eine wertbasierte Grundsteuer nur dann verfassungskonform sein kann, wenn die Bewertung des Grundbesitzes hinreichend nah an den aktuellen Verkehrswerten ist. Der Gesetzgeber ist aber keineswegs verpflichtet, auf eine wertbasierte Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer zurückzugreifen. Auch andere, beispielsweise an der Fläche ansetzende Bemessungsgrundlagen sind möglich. Die periodische Ermittlung von Verkehrswerten für sämtliche der insgesamt rund 35 Millionen Grundstücke in Deutschland wäre mit erheblichen administrativen Kosten für Steuerzahler und Finanzverwaltung verbunden, die angesichts des im Vergleich zu anderen Steuern relativ geringen Aufkommens aus der Grundsteuer kaum zu rechtfertigen wären. Pauschalisierungen im Rahmen der Wertermittlung mit dem Ziel, die administrativen Kosten zu verringern, wie beispielsweise beim Kostenwertmodell vorgesehen, würden wiederum verfassungsrechtliche Probleme nach sich ziehen. Aus diesem Grund ist eine wertunabhängige Bemessungsgrundlage vorzuziehen.

Der mit der Wertermittlung verbundene Aufwand ließe sich noch rechtfertigen, wenn mit der Wertbasierung ein entsprechend großer Nutzen in Form größerer Steuergerechtigkeit oder verbesserter Effizienz der Ressourcenallokation verbunden wäre. In diesem Zusammenhang wird verschiedentlich die Behauptung geäußert, eine gerechte Steuerlastverteilung erfordere eine Berücksichtigung von Grundstückswerten. Dieses Argument ist jedoch irreführend. Die Grundsteuer ist eine reine Objektsteuer, bei der die individuelle steuerliche Leistungsfähigkeit derjenigen, die die Grundsteuer zahlen müssen, keine Rolle spielt. Daran ändert auch eine Wertbasierung nichts. Zudem zählt die Grundsteuer bei Mietverhältnissen zu den umlagefähigen Nebenkosten, sodass letztlich nicht das Grundvermögen besteuert wird, sondern effektiv das Gut Wohnen. Auch die

Behauptung, durch eine wertbasierte Grundsteuer könne sichergestellt werden, dass die Grundeigentümer einen angemessenen Beitrag leisten für die Bereitstellung ihnen zugutekommender öffentlicher Leistungen, ist wenig stichhaltig. Denn tatsächlich werden viele kommunale Leistungen, die mit Grundbesitz in einem Zusammenhang stehen, über spezifische Gebühren und Abgaben finanziert.

Die Ergebnisse der empirischen Analyse machen deutlich, dass sich die verschiedenen Reformmodelle im Hinblick auf die Aufkommens- und Belastungswirkungen zum Teil erheblich unterscheiden. Insbesondere bei den wertbasierten Reformmodellen treten große Unterschiede bei der Verteilung der Steuerlast sowohl zwischen den Bundesländern als auch in Abhängigkeit von der Gemeindegröße auf. Sowohl beim Verkehrswertmodell als auch beim Modell einer Bodenwertsteuer nehmen das Grundsteueraufkommen sowie die Grundsteuerbelastung für Grundeigentümer und Mieter in Großstädten deutlich zu, während Aufkommen und Steuerbelastung in kleineren Gemeinden abnehmen. Am gravierendsten sind die Aufkommensverluste dabei in den Gemeinden in den neuen Bundesländern. Bei der Bodenwertsteuer kommt es konstruktionsbedingt zudem zu einer erheblichen Diskrepanz hinsichtlich der Steuerbelastung zwischen Eigentümern bzw. Mietern von Einfamilienhäusern und von Wohnungen in Mehrfamilienhäusern. In Großstädten ist die Steuerlast durch die Bodenwertsteuer für ein durchschnittliches Einfamilienhaus rund 5,5- bis 6,5-mal so hoch wie für eine durchschnittliche Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Beim grundstücks- und gebäudeflächenbasierten Äquivalenzmodell kommt es dagegen zu einer deutlich gleichmäßigeren Verteilung der Steuerlast sowohl zwischen West- und Ostdeutschland als auch zwischen Städten und Gemeinden von unterschiedlicher Größe.

Die Schätzung der Aufkommens- und Belastungswirkungen erfolgt im Rahmen dieses Gutachtens unter der Annahme gleichbleibender Hebesätze und einer insgesamt aufkommensneutralen Ausgestaltung der Reformmodelle durch geeignete Wahl der Steuermesszahlen. Prinzipiell ließen sich die zwischen den Gemeinden auftretenden Aufkommens- und Belastungsverschiebungen ausgleichen, indem die Gemeinden ihre Hebesätze entsprechend anpassen. Es ist jedoch eher zu bezweifeln, dass die Gemeinden dies tun werden. Dies hat nicht zuletzt mit den Auswirkungen der Grundsteuerreformmodelle auf die Zuweisungen und Beiträge der Bundesländer im Rahmen des Länderfinanzausgleichs zu tun. Für die Berechnung der Zuweisungen und Beiträge im Rahmen des Länderfinanzausgleichs ist die Steuerkraftzahl der Grundsteuer eines Bundeslands von Bedeutung. Bei Bundesländern, deren Gemeinden im Zuge einer Reform der Grundsteuer bei gegebenen Hebesätzen ein höheres Grundsteueraufkommen erzielen, steigt infolge der Reform auch die Steuerkraftzahl der Grundsteuer, sodass sie im Finanzausgleich im Allgemeinen höhere Beiträge zu zahlen haben bzw. weniger Zuweisungen erhalten. Muss ein Land infolge der Reform der Grundsteuer nun im Rahmen des Länderfinanzausgleichs höhere Beiträge leisten (bzw. enthält weniger Zuweisungen), so dürfte dies dazu führen, dass das Land die Zuweisungen an seine Kommunen kürzt, da der Nachteil im Rahmen des Finanzausgleichs letztlich auf eine höhere Grundsteuerertragskraft der Kommunen zurückzuführen ist. Um den Rückgang an Zuweisungen aufzufangen, könnten die Kommunen wiederum auf eine Reduktion der Hebesätze

verzichten. Die Aufkommens- und Belastungswirkungen einer Grundsteuerreform für gegebene Hebesätze sollten bei der Ausgestaltung der Reform daher berücksichtigt werden.

Im Hinblick auf die Auswirkungen der Reformmodelle auf die Zahlungen im Länderfinanzausgleich zeigen die Ergebnisse der empirischen Analyse eine deutliche Korrespondenz zwischen den Befürwortern und Gegnern der einzelnen Reformmodelle auf der einen Seite und den Gewinnern und Verlierern im Rahmen des Länderfinanzausgleichs auf der anderen Seite. Das Äquivalenzmodell würde den Schätzungen zufolge dazu führen, dass die derzeitigen Geberländer Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, die gleichzeitig die Urheber des Modells sind, geringere Beiträge zu leisten hätten. Das Verkehrswertmodell dagegen würde ebenso wie die Bodenwertsteuer dazu führen, dass unter anderem die Nordländer Bremen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein finanziell besser gestellt würden, auf Kosten anderer Bundesländer.

Die in diesem Gutachten im Detail analysierten Grundsteuerreformmodelle repräsentieren nur einen Ausschnitt der bis dato diskutierten Reformvorschläge. Insbesondere bei den wertbasierten Modellen gibt es diverse ergänzende und alternative Vorschläge, um die Bestimmung der Bemessungsgrundlage durch Pauschalisierungen zu vereinfachen. Zumeist orientieren sich diese Vorschläge am Vergleichs-, Sach- oder Ertragswertverfahren bzw. kombinieren Elemente dieser drei Verfahren. Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass sich die Ergebnisse der finanzwissenschaftlichen Analyse in Bezug auf eine Wertbasierung der Grundsteuer prinzipiell auf andere Varianten wertbasierter Grundsteuermodelle übertragen lassen. Auch im Hinblick auf die Belastungs- und Aufkommenswirkungen sind qualitativ keine nennenswerten Unterschiede durch eine Anwendung alternativer Verfahren der Wertermittlung zu erwarten, da zwischen den Verkehrswerten von Immobilien auf der einen Seite und den im Rahmen eines vergleichs-, sach- oder ertragswertbasierten Verfahrens bestimmten Werten auf der anderen Seite eine hohe Korrelation bestehen dürfte.



# 1 Einleitung

In seiner Entscheidung vom 10. April 2018 hat das Bundesverfassungsgericht die derzeit geltenden Regelungen zur Bewertung von Grundvermögen im Rahmen der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt. Die Bewertung des Grundvermögens auf Basis sogenannter Einheitswerte nach aktueller Ausgestaltung ist unvereinbar mit dem allgemeinen Gleichheitssatz. Das Gericht hat dem Gesetzgeber eine Frist bis Ende 2019 gesetzt, eine Neuregelung zur Bewertung von Grundvermögen zu schaffen. Sollte diese Frist verstreichen, dürfen die derzeitigen Regeln nicht mehr angewendet werden. Die Erhebung der Grundsteuer müsste ausgesetzt werden.

Da die bis dato angewandten Bewertungsregeln schon seit geraumer Zeit in der Kritik stehen und als ungerecht und willkürlich empfunden werden, existieren bereits diverse Vorschläge für eine Reform der Grundsteuer. Schon im Jahr 2011 hatten die Finanzminister der Bundesländer verschiedene Reformkonzepte diskutiert. Zu einer Einigung auf ein gemeinsames Modell kam es aber letztlich nicht. Das nun verkündete Urteil des Bundesverfassungsgerichts hat den Druck auf die politischen Akteure, zeitnah zu einer Lösung zu kommen, weiter erhöht.

Ziel des Gutachtens ist es, eine finanzwissenschaftliche Bewertung der Grundsteuer im Allgemeinen sowie verschiedener Reformmodelle im Besonderen vorzunehmen. Auf Basis dieser Analysen werden schließlich Empfehlungen für eine Reform der Grundsteuer B abgeleitet. Außerdem liefert das Gutachten eine empirische Analyse der Aufkommens- und Belastungswirkungen derzeit diskutierter Reformvorschläge. Das Gutachten gliedert sich dabei in insgesamt sechs Kapitel. Nach der Einleitung werden im **zweiten Kapitel** des Gutachtens die Grundzüge der aktuellen Grundsteuer B skizziert. Im **dritten Kapitel** werden Kriterien für eine ökonomisch sinnvolle Gestaltung der Grundsteuer herausgearbeitet. Im Zuge dessen wird unter anderem die ökonomische Funktion der Grundsteuer dargestellt sowie ihre Legitimation aus finanzwissenschaftlicher Perspektive diskutiert. Darüber hinaus wird das Problem der Bewertung von Grundvermögen adressiert, deren Sinnhaftigkeit bei einer Objektsteuer sowie die daraus resultierenden Kosten der Steuererhebung. Im **vierten Kapitel** erfolgt eine Darstellung verschiedener Reformvorschläge für die Grundsteuer sowie eine Diskussion der Vorschläge vor dem Hintergrund der im dritten Kapitel herausgearbeiteten Kriterien. Im Fokus stehen dabei das Modell einer auf Bodenrichtwerten basierenden Bodenwertsteuer, ein auf Verkehrswerten basierendes Modell, das sogenannte Kostenwertmodell sowie ein wertunabhängiges, flächenbasiertes Modell. Im **fünften Kapitel** erfolgt eine empirische Analyse der Aufkommens- und Belastungswirkungen der Grundsteuerreformmodelle. Dabei wird untersucht, welche Folgen sich aus den Reformoptionen für das Grundsteueraufkommen der Gemeinden (bei gegebenen Hebesätzen) ergeben sowie ob und ggf. in welchem Umfang die einzelnen Modelle zu Verschiebungen zwischen Gemeinden in Bezug auf das Grundsteueraufkommen führen. Ferner findet eine Bewertung der sich aus den einzelnen Reformmodellen ergebenden Grundsteuerlast für gemeindetypische Immobilien statt. Schließlich werden ebenfalls im fünften Kapitel die Auswirkungen der verschiedenen Reformmodelle auf die Zuweisungen und Beiträge der Länder im Rahmen des Länderfinanzausgleichs untersucht.

## Einleitung

Im **sechsten Kapitel** schließlich werden die wesentlichen Ergebnisse des Gutachtens zusammengefasst und Empfehlungen für eine Reform der Grundsteuer herausgearbeitet.

## 2 Die Grundsteuer B – Zum gegenwärtigen Stand

### 2.1 Berechnung der Grundsteuer B nach aktuellem Stand

Gegenwärtig wird die Grundsteuerschuld in einem mehrstufigen Verfahren berechnet und von drei Faktoren bestimmt: Dem Einheitswert des Grundbesitzes, der Grundsteuermesszahl sowie dem Grundsteuerhebesatz. Das Produkt aus Einheitswert und Grundsteuermesszahl ergibt den Grundsteuermessbetrag, der dann mit dem Grundsteuerhebesatz multipliziert wird um die Höhe der Grundsteuerschuld zu bestimmen.

Der Grundsteuerhebesatz ist ein von den Gemeinden individuell festgelegter Prozentsatz. Anders als bei der Gewerbesteuer sind den Gemeinden bei der Festlegung der Höhe des Hebesatzes für die Grundsteuer grundsätzlich keine Grenzen gesetzt. Im Durchschnitt beträgt der Hebesatz in Deutschland etwa 365 Prozent (Stand: 2017). Allerdings ist die regionale Variation beträchtlich. Mit 960 Prozent weist das hessische Nauheim den höchsten Hebesatz auf. In insgesamt zehn Gemeinden dagegen liegt der Hebesatz bei null Prozent, sodass Grundbesitzer hier keine Grundsteuer zu zahlen haben.

Die Grundsteuermesszahl gibt an, welcher Teil des Einheitswertes grundsteuerpflichtig ist. Die Höhe der Grundsteuermesszahl ist abhängig vom Grundstückstyp sowie der Höhe des Einheitswertes des Grundbesitzes. In den westdeutschen Bundesländern variiert sie zwischen 2,6 Promille und 3,5 Promille, in den ostdeutschen Bundesländern zwischen fünf und zehn Promille. Die höheren Grundsteuermesszahlen in den ostdeutschen Bundesländern sind bedingt durch die im Allgemeinen geringeren Einheitswerte.

Der Einheitswert soll den auf einen bestimmten Stichtag bezogenen Wert des Grundbesitzes widerspiegeln. Das Bewertungsgesetz sieht vor, dass die Einheitswerte in einem standardisierten Verfahren wiederkehrend alle sechs Jahren bestimmt werden (sogenanntes Hauptfeststellungsverfahren; vgl. §§19 ff. BewG). Tatsächlich erfolgte in der Bundesrepublik Deutschland jedoch die letzte vollständige Neubewertung des Grundbesitzes im Rahmen eines zwischen Mitte der 1960er und Anfang der 1970er Jahre durchgeführten Hauptfeststellungsverfahrens. Die Einheitswerte wurden dabei für den Stichtag 1. Januar 1964 ermittelt. Das letzte Hauptfeststellungsverfahren, bei dem auch Einheitswerte für den Grundbesitz auf dem Gebiet der neuen Bundesländer ermittelt wurden, datiert sogar noch vor dem 2. Weltkrieg. Die Bewertung des Grundbesitzes bezog sich dabei auf den Stichtag 1. Januar 1935. Zu einer Neubewertung des Grundbesitzes ist es seither nicht mehr gekommen. Die gegenwärtig für die Berechnung der Grundsteuerschuld verwendeten Einheitswerte entsprechen daher noch immer den Wertverhältnissen aus dem Jahr 1964 für die westdeutschen Bundesländer bzw. 1935 für die ostdeutschen Bundesländer. Bei Einheiten, die nach 1964 bzw. 1935 entstanden sind, wurde bzw. wird der Einheitswert nachträglich festgestellt. Für die Einheitswertbestimmung im Zuge der sogenannten Nachfeststellung sind jedoch die Wertverhältnisse aus den Jahren 1964 (West) bzw. 1935 (Ost) maßgeblich.

## 2.2 Die Feststellung des Einheitswerts nach dem Ertragswert- und Sachwertverfahren

Bei der Ermittlung der Einheitswerte wird grundsätzlich zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken unterschieden. Bei unbebauten Grundstücken wird die Grundstücksfläche einfach mit dem entsprechenden Bodenrichtwert aus dem Jahr 1964 (West) bzw. 1935 (Ost) multipliziert. Die Bewertung bebauter Grundstücke ist dagegen komplizierter. Sie erfolgt in der Regel über das sogenannte Ertragswertverfahren, in Ausnahmefällen auch über das sogenannte Sachwertverfahren.

Das Ertragswertverfahren wird angewandt bei Mietwohngrundstücken, Geschäftsgrundstücken, gemischt-genutzten Grundstücken sowie bei Ein- und Zweifamilienhäusern. Beim Ertragswertverfahren multiplizieren die Finanzämter die Jahresrohmiete, die ein Mieter im Jahr 1964 oder 1935 hätte entrichten müssen, mit einem sogenannten Vervielfältiger, der wertmindernde und werterhöhende Faktoren berücksichtigt. Die Höhe des Vervielfältigers variiert dabei je nach Grundstücksart (Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischt-genutzte Grundstücke, Ein- und Zweifamilienhäuser), Baujahrguppe (Altbauten bis Baujahr 1924, „Neubauten“ mit Baujahr 1925 bis 1948, Nachkriegsbauten ab Baujahr 1948), Bauausführung (Massivbauten, Holzfachwerkbauten mit Ziegelsteinausmauerung, Holzfachwerkbauten) sowie nach der Größe der Gemeinde, wobei auch hier die Einwohnerzahl der Gemeinde im Jahr 1964 bzw. 1935 maßgeblich ist.

Das Sachwertverfahren wird angewandt, wenn sich die Jahresrohmiete für 1964 bzw. 1935 nicht ermitteln lässt sowie bei besonders gestalteten oder ausgestatteten Ein- und Zweifamilienhäusern. Im Zuge des Sachwertverfahrens werden die Werte von Boden, Gebäude und Außenanlage addiert, wobei der Bodenwert mit dem Wert anzusetzen ist, der sich ergeben würde, wenn das Grundstück unbebaut wäre. Der Gebäudewert sowie der Wert der Außenanlage wird mithilfe der durchschnittlichen Herstellungskosten zum 1. Januar 1964 bzw. zum 1. Januar 1935 berechnet. Eine Sonderregelung existiert für Mietwohngrundstücke oder Einfamilienhäuser in den neuen Bundesländern, für die sich der Wert im Jahr 1935 nicht ermitteln lässt. In diesen Fällen greift eine Ersatzbemessungsgrundlage, die sich an der Wohnfläche des Grundstücks orientiert.

## 2.3 Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht hat mit seinem Urteil vom 10. April 2018 die Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt. Laut dem Gericht sind die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den alten Bundesländern mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) unvereinbar. Der Grund hierfür ist, dass bei der Feststellung der Einheitswerte noch immer die Wertverhältnisse aus dem Jahr 1964 maßgeblich sind. Nach dem Gerichtsurteil

führt die lange Aussetzung einer erneuten Hauptfeststellung systembedingt zu Wertverzerrungen und Ungleichbehandlungen, die sich weder durch die Vermeidung eines allzu großen Verwaltungsaufwands noch aus Gründen der Typisierung und Pauschalierung rechtfertigen lassen. Die für das Jahr 1964 ermittelten Einheitswerte haben mit den tatsächlichen Wertverhältnissen nur noch wenig zu tun, weshalb es bei der Grundsteuer zu einer letztlich willkürlichen Lastenverteilung kommt. Das Verfassungsgericht hat daher den Gesetzgeber verpflichtet, bis zum 31. Dezember 2019 eine Neuregelung zu treffen. Sollte der Gesetzgeber diese Frist verstreichen lassen, darf die Grundsteuer nicht mehr erhoben werden. Sollte der Gesetzgeber die Frist einhalten, darf das für verfassungswidrig erachtete Bewertungsverfahren noch maximal fünf Jahre ab Zeitpunkt der Verkündung der Neuregelung angewendet werden. Kann das neue Verfahren nach Ablauf der längstens fünf Jahre nicht umgesetzt werden, darf die Grundsteuer ebenfalls nicht mehr erhoben werden.

### 3 Kriterien für eine ökonomisch sinnvolle Reform der Grundsteuer B

Die Grundsteuer hat eine sehr lange Geschichte (Hansmeyer, 1981; Musgrave et al., 1985), was vermutlich dem Umstand geschuldet ist, dass sie vergleichsweise einfach zu erheben ist – vor allem dann, wenn die Verteilung des Grundbesitzes in den Händen weniger konzentriert ist. Dies trifft auf die Verhältnisse vor und zu Beginn der industriellen Revolution zu, sehr viel weniger allerdings heutzutage. Ein wichtiges Merkmal der Grundsteuer liegt darin, dass Ausweichreaktionen unmöglich oder deutlich schwieriger als bei anderen Steuern sind. Der Bestand an Grund und Boden ist gegeben, und auch die darauf stehenden Gebäude können der Besteuerung nicht ausweichen. Allenfalls Investitionen in Neubauten oder Ersatzinvestitionen bei bestehenden Gebäuden können auf die Grundbesteuerung reagieren. Da die Grundsteuer eine Objektsteuer ist, kann man ihr nicht ausweichen, indem man ein Grundstück oder eine Immobilie verkauft. Beim Verkauf der Immobilie werden gegenwärtige und erwartete zukünftige Grundsteuern den erzielbaren Verkaufspreis verringern. Da gesamtwirtschaftliche Kosten von Steuern eng mit Ausweichreaktionen verbunden sind, erscheinen Grundsteuern unter Effizienzaspekten zunächst einmal weniger schädlich als andere Steuern, von denen viele stärkere Ausweichreaktionen verursachen.

Auch aus rein fiskalischer Sicht erscheint die Grundsteuer attraktiv. Da die Grundsteuer in ihrer gegenwärtigen Form ertragsunabhängig und ihre auf Einheitswerten basierende Bemessungsgrundlage konjunkturunabhängig ist, stellt sie eine beständige und gut planbare Einnahmequelle für die Gemeinden dar. Die Kehrseite dieser Aufkommensstabilität liegt allerdings darin, dass die Besteuernten die Grundsteuer unabhängig von ihrer eigenen und der gesamtwirtschaftlichen Lage zahlen müssen. Deshalb werden Substanzsteuern wie die Grundsteuer in wirtschaftlich schlechten Zeiten häufig als krisenverschärfend kritisiert.<sup>1</sup>

Welche Gründe sprechen für die Erhebung von Grundsteuern? Prinzipiell lassen sich Steuern mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip oder dem Äquivalenzprinzip rechtfertigen.

#### 3.1 Grundsteuer und Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip gehört zu den grundlegenden und weithin anerkannten Kriterien für eine gerechte Steuerlastverteilung. Steuerzahler mit hoher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sollen mehr zum Steueraufkommen beitragen als weniger leistungsfähige. Als Indikator für wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dabei üblicherweise das Einkommen herangezogen. Wei-

<sup>1</sup> Bei vermögensbezogenen Steuern, zu denen die Grundsteuer gehört, entfällt die automatische Stabilisierungswirkung im Konjunkturzyklus, die andere Steuern auszeichnet, vor allem die Einkommensteuer.

tere häufig diskutierte Indikatoren für wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sind das Nettovermögen, der Konsum insgesamt oder auch der Konsum bestimmter Güter, vor allem sogenannter Luxusgüter.

Im Kontext der Grundsteuer wird vor allem das Vermögen als Indikator für Leistungsfähigkeit zitiert. Häufig wird argumentiert, eine Grundsteuer trage zu einer gerechten Steuerlastverteilung bei, weil Grundstücke und Immobilien Vermögen darstellen. Diese Argumentation ist allerdings irreführend, und zwar aus mehreren Gründen. Erstens ist die Grundsteuer eine Objektsteuer, bei der definitionsgemäß die individuelle steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers keine Rolle spielt. Die Grundsteuer belastet den Steuerpflichtigen unabhängig von dessen Einkommen oder Nettovermögen, kennt keine Freibeträge, die das persönliche Existenzminimum schützen, und erlaubt keinen Schuldzinsenabzug (Schulemann, 2011). Darüber hinaus ändert sich die Grundsteuerlast auch dann nicht, wenn sich die Familien- oder Beschäftigungsverhältnisse des Steuerpflichtigen ändern, beispielsweise weil ein lediger Grundstückseigentümer heiratet und Kinder in seinen Haushalt aufnimmt oder aber seinen Ehepartner oder seine Beschäftigung verliert. Ob ein Haus einer verarmten und hoch verschuldeten Witwe gehört oder einem Multimillionär spielt keine Rolle, die Höhe der Steuer ist davon unabhängig. Zweitens stellt sich bei vermieteten Immobilien die Frage, ob der Grundstückseigentümer die ökonomische Last der Steuer trägt oder aber der Mieter. Bei vollständig flexiblen Mieten kann man davon ausgehen, dass die Last der Steuer beim Grundstückseigentümer und Vermieter liegt. Bei gesetzlich gedeckelten Mieten, wie sie in Deutschland häufig vorkommen, werden Grundsteuern über die Nebenkostenabrechnung auf die Mieter überwältigt. Effektiv belastet die Grundsteuer damit nicht das Grundvermögen, sondern wirkt wie eine Steuer auf das Gut Wohnen (Homburg, 2015). Wenn man davon ausgeht, dass einkommensschwache Personen und Haushalte durchschnittlich einen größeren Anteil ihres Einkommens für Miete ausgeben, entfaltet die Grundsteuer potenziell sogar eine degressive Wirkung, belastet also leistungsschwache Personen und Haushalte in stärkerem Maße (Schulemann, 2011).<sup>2</sup> Drittens ist nicht einsichtig, warum aus dem Gesamtvermögen ausgerechnet das Grundvermögen als Indikator für die Leistungsfähigkeit herausgegriffen wird.

### 3.2 Grundsteuer und Äquivalenzprinzip

Nach dem Äquivalenzprinzip sollen Steuerzahler, die stärker als andere von öffentlichen Leistungen profitieren, auch höhere Steuern zahlen und umgekehrt. Die Höhe der Steuerzahlung sollte möglichst dem empfangenen Nutzen aus der öffentlichen Leistung entsprechen. Auf der einen Seite dürfte bei der Grundsteuer grundsätzlich zwar eine positive Korrelation zwischen der Leistung des Staates für den Steuerzahler und der Höhe der Steuerzahlung bestehen. Das gilt vor allem für lokale öffentliche Leistungen, die von Städten und Gemeinden erbracht werden. So dürfte beispielsweise der individuelle Nutzen durch den Schutz des Privateigentums durch den

<sup>2</sup> Entsprechend kann man allerdings argumentieren, dass dort, wo die Grundsteuer eher die Immobilieneigentümer belastet, eine im Durchschnitt progressive Wirkung entsteht, weil Immobilieneigentum und Einkommen positiv korreliert sind.

Staat mit der Größe und dem Wert des Grundstücks wachsen. Ferner ist es plausibel, dass staatliche Infrastrukturausgaben zugunsten eines Grundstücks höher ausfallen, wenn dieses flächenmäßig größer ist. Soweit öffentliche Leistungen den Nutzern direkt zugeordnet werden können, ist es auf der anderen Seite allerdings sinnvoll, sie über spezifische Abgaben und Gebühren zu finanzieren, sodass es der Grundsteuer als Finanzierungsinstrument über diese Abgaben und Gebühren hinaus nicht bedarf. Tatsächlich erheben vor allem Städte und Gemeinden eine Vielzahl solcher nutzerspezifischen Abgaben und Gebühren, von Anliegerbeiträgen für den Anschluss an das Verkehrsnetz, den Straßenausbau und die Straßenreinigung bis hin zu Gebühren für Schmutz- und Niederschlagswasser (Homburg, 2018). Dementsprechend kann das Äquivalenzprinzip lediglich als Rechtfertigung für die Finanzierung solcher öffentlichen Leistungen durch eine Grundsteuer dienen, die sich nicht einzelnen Nutzern zurechnen lassen. Da in solchen Fällen allerdings der Wert der öffentlichen Leistungen für den Nutzer kaum zu bestimmen ist, kann eine Grundsteuer allenfalls „äquivalenzähnlich“ gestaltet sein (Schulemann, 2011).

### 3.3 Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und die Frage der Wertbasierung

Eine zentrale Frage bei der Gestaltung von Grundsteuern ist die Wahl der Bemessungsgrundlage und dabei insbesondere die Frage, ob die Steuer an Immobilienwerten ansetzen soll. Es gibt verschiedene Argumente, die für eine Verwendung von Immobilienwerten angeführt werden. Erstens wird immer wieder behauptet, eine gerechte Steuerlastverteilung erfordere eine Berücksichtigung von Grundstückswerten. Dabei wird übersehen, dass die Grundsteuer als Objektsteuer keinerlei Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Grundstückseigentümers oder des Mieters nimmt, wie in Abschnitt 3.1 bereits ausgeführt wurde. Zweitens wird angeführt, dass bestimmte öffentliche Leistungen – zum Beispiel der Bau einer U-Bahn – Immobilienpreise im unmittelbaren Umfeld deutlich erhöhen. Die öffentlichen Leistungen kämen damit einer relativ kleinen Gruppe von Immobilieneigentümern zugute, während die Lasten der Finanzierung breit verteilt werden. Eine auf Immobilienwerten basierende Grundsteuer könne in diesem Zusammenhang dafür sorgen, dass es zu einem gewissen Interessenausgleich innerhalb der Gemeinde kommt, also zu einer Beteiligung der Gemeinde an der Wertsteigerung über die Besteuerung.<sup>3</sup> Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass Grundstückswerte von vielen Faktoren beeinflusst werden und sie deshalb als Indikator dafür, wer von öffentlichen Leistungen in welchem Maße profitiert, wenig geeignet sind.

Der wichtigste Einwand gegen wertbasierte Grundsteuern liegt allerdings darin, dass die Bewertung von Immobilien mit einem hohen Aufwand verbunden ist. Sowohl die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als auch das ökonomische Argument, dass öffentliche Leistungen sich auf Grundstückswerte auswirken, verlangen, dass eine Grundsteuer, wenn sie wertbasiert

<sup>3</sup> Siehe dazu Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2010), S.3.

ausgestaltet wird, auf jeden Fall auf möglichst aktuellen Marktwerten beruhen sollte. Die Bestimmung von Marktwerten für individuelle Immobilien ist jedoch mit einem großen Aufwand verbunden. Es ist zu beachten, dass Steueraufkommen und Erhebungsaufwand in einem vernünftigen Verhältnis zueinanderstehen müssen. Im Jahr 2017 betrug das Aufkommen aus der Grundsteuer rund 14 Milliarden EUR. Eine auf aktuellen Marktwerten beruhende Grundsteuer würde die Bewertung von 35 Millionen Grundstücken erfordern. Wenn man davon ausgeht, dass jedes Grundstück alle fünf Jahre neu bewertet wird, steht den Kosten einer einmaligen Bewertung einer Immobilie ein Steueraufkommen von 2.000 EUR im zugehörigen 5-Jahres-Zeitraum gegenüber. Unter der Annahme, dass eine für Zwecke der Besteuerung hinreichend präzise Bewertung einer Immobilie beispielsweise durchschnittlich 500 EUR an Kosten verursacht<sup>4</sup>, machen die Bewertungskosten bereits 25% des Steueraufkommens aus. Man braucht schon sehr gute Argumente für die Wertbasierung, um diesen Aufwand zu rechtfertigen. Wie in diesem Kapitel erläutert wurde, sind die Argumente, die für Wertbasierung vorgetragen werden, allerdings entweder irreführend oder sie stehen zumindest auf schwachen Füßen.

### 3.4 Implikationen für eine Reform der Grundsteuer B

Insgesamt betrachtet besteht kein spezifischer Vorteil der Verwendung der Grundsteuer relativ zu alternativen Verfahren der Finanzierung der Gemeinden, etwa aus Beiträgen und Gebühren oder aber höheren Schlüsselzuweisungen durch die Länder auf Basis der Steuern mit größerem Volumen. Die eigentliche Rechtfertigung der Grundsteuer liegt letztlich darin, den Gemeinden eine eigenständige und zuverlässige Einnahmequelle zu bieten, die ein Steueraufkommen in einer gewünschten Höhe generiert und durch kommunale Entscheidungen (über die Grundsteuerhebesätze) angepasst werden kann. Kommunale Autonomie wird bei der Grundsteuer auch dadurch vereinfacht, dass Grund und Boden immobil sind und der Besteuerung in einer Gemeinde nicht durch Abwanderung entgehen können. In dieser kommunalen Flexibilität und der direkten Verbindung zwischen kommunalen Leistungen und lokal erhobenen Steuern liegt der besondere Vorteil der Grundsteuer relativ zu einer Finanzierungslösung über Schlüsselzuweisungen des Bundeslands.

Ein bedeutendes Manko der Grundsteuer in ihrer gegenwärtigen Form liegt in ihren hohen Erhebungskosten, die sich Schätzungen zufolge auf rund 6% des Aufkommens belaufen und damit in etwa doppelt so hoch ausfallen wie die Erhebungskosten anderer Steuern (IW, 2011). Dies ist insbesondere deswegen beachtlich, weil die letzte umfassende Neubewertung des Grundvermögens mehr als vier Jahrzehnte zurückliegt. Die hohen Erhebungskosten der Grundsteuer sind also hauptsächlich durch Nachfeststellungsverfahren und Wertfortschreibungen bedingt. Daher ist es im Zuge einer Reform der Grundsteuer aus Effizienzgründen wichtig, die Steuererhebungs- und Befolgungskosten so gering wie möglich zu halten. Da die administrativen Kosten sehr schnell

<sup>4</sup> Verlässliche Daten über die Bewertungskosten von Immobilien liegen nicht vor. Man kann davon ausgehen, dass die Bewertungskosten je nach Verfahren und Immobilientyp erheblich variieren.

ansteigen, wenn spezifische Sachverhalte wie etwa die individuelle Wertentwicklung jedes einzelnen Grundstücks Berücksichtigung finden sollen, erscheint es angeraten, sich neben der Fläche auf wenige zusätzliche Merkmale zu beschränken, etwa auf die bisher relevante Unterscheidung nach bebauter Fläche, unbebautem Bauland sowie land- und forstwirtschaftlicher Nutzung. Als Kriterien zur Differenzierung kommen also am ehesten Größen in Betracht, die sich gar nicht oder nur in größeren zeitlichen Abständen ändern und keine Streitfälle zwischen Eigentümern und Steuerverwaltung erzeugen.

Wichtig ist außerdem die Frage, wie sich das Aufkommen der Grundsteuer künftig entwickeln soll. Hier gibt es in der aktuellen Reformdebatte die weithin geteilte politische Vorgabe, dass das insgesamt mit der Grundsteuer erhobene Aufkommen nicht verändert werden soll. Ob das tatsächlich so kommt, und ob man Aufkommensneutralität für jede Gemeinde oder auf Landes- oder Bundesebene erwarten kann, hängt allerdings davon ab, ob und wie die Gemeinden auf die Reform der Grundsteuer reagieren, wie im Folgenden noch näher diskutiert wird.

### 3.5 Fazit

Die Grundsteuer stellt eine bedeutende Einnahmequelle für die Gemeinden dar. Sie ist als Einnahmequelle von Kommunen fiskalisch besonders attraktiv, weil bei ihr nicht die Gefahr einer Erosion durch Mobilität besteht. Außerdem ist sie aufgrund ihrer Unabhängigkeit von der konjunkturellen Lage eine stetige und verlässliche Einnahmequelle. Die Kehrseite dieser Eigenschaft besteht allerdings darin, dass die Steuerzahler unabhängig sowohl von ihrer individuellen Situation als auch von der gesamtwirtschaftlichen Lage die Grundsteuer abführen müssen. Die automatische Stabilisierungswirkung, die andere Steuern wie etwa die Einkommensteuer auszeichnet, entfällt bei der Grundsteuer. Nicht zu rechtfertigen ist die Grundsteuer mit dem Argument, sie fördere die Steuergerechtigkeit im Sinne einer Steuerlastverteilung nach der Leistungsfähigkeit, denn die Grundsteuer ist eine Objektsteuer, bei der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers keinerlei Rolle spielt. Auch das Äquivalenzprinzip der Besteuerung taugt nur bedingt zur Rechtfertigung der Erhebung einer Grundsteuer, da viele kommunale Leistungen durch nutzerspezifische Gebühren und Beiträge finanziert werden. Damit verbleibt als Hauptfunktion der Grundsteuer, die Gemeinden mit einer eigenständigen Einnahmequelle zu versorgen, die ein Aufkommen in gewünschter Höhe sicherstellt und eine direkte Verbindung herstellt zwischen den in einer Gemeinde ansässigen Immobilienbesitzern bzw. Mietern und dem Gemeindehaushalt. Was die Bemessungsgrundlage angeht, sind die Argumente, die dafür vorgetragen werden, die Grundsteuer müsse auf jeden Fall an Immobilienwerten ansetzen, nicht tragfähig.

Als Kriterien für die Ausgestaltung einer reformierten Grundsteuer ergeben sich:

- **Einfachheit:** Die Steuer soll möglichst einfach festgesetzt werden können, sodass die administrativen Kosten durch die Steuerverwaltung und die Befolgungskosten durch die Steuerpflichtigen gering bleiben.
- **Gleichmäßigkeit:** Ungerechtfertigte Diskriminierungen unter den Steuerzahlern sind zu vermeiden, um eine verfassungskonforme Ausgestaltung zu erreichen.
- **Flexibilität und Finanzautonomie der Gemeinden:** Die Finanzautonomie der Gemeinden wird durch den Hebesatz sichergestellt.

## 4 Darstellung und Bewertung aktueller Reformvorschläge

Da die bis dato angewandten Bewertungsregeln schon seit längerem in der Kritik stehen und spätestens seit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögensteuer aus dem Jahre 1995 Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Bewertungspraxis im Rahmen der Grundsteuer bestehen, existieren bereits seit geraumer Zeit diverse Vorschläge für eine Reform der Grundsteuer. Vier dieser Vorschläge stehen gegenwärtig besonders im Fokus. Drei dieser Vorschläge sehen eine wertbasierte Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer vor. Hierzu zählen ein auf Verkehrswerten basierendes Modell, das sogenannte Kostenwertmodell sowie das Modell einer auf Bodenrichtwerten basierenden Bodenwertsteuer. Diesen Modellen gegenüber steht ein wertunabhängiges, auf Grundstücks- und Gebäudeflächen basierendes Modell. Ziel dieses Kapitels ist es, die vier Modelle zu skizzieren und unter Berücksichtigung der im dritten Kapitel herausgearbeiteten Anforderungen an eine ökonomisch sinnvolle Ausgestaltung der Grundsteuer zu bewerten.

### 4.1 Existierende Reformvorschläge im Überblick

#### 4.1.1 Modelle mit wertbasierter Bemessungsgrundlage

Zu den gegenwärtig diskutierten Reformmodellen mit einer wertbasierten Bemessungsgrundlage gehören das sogenannte Verkehrswertmodell, das Kostenwertmodell sowie die Bodenwertsteuer. Ihnen ist gemein, dass die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer allein über eine Wertkomponente bestimmt wird. Während beim Verkehrswertmodell und dem Kostenwertmodell sowohl der Bodenwert als auch der Wert der aufstehenden Gebäude bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird, sind beim Bodensteuermodell ausschließlich die Bodenwerte maßgeblich.

Das Verkehrswertmodell wurde von einer Arbeitsgruppe aus Vertretern der Länder Berlin, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein unter der Leitung von Bremen entwickelt und wird daher auch ‚Nordmodell‘ bzw. ‚Nordländermodell‘ genannt. Ziel ist es, die Grundsteuer auf einen Verkehrswert reflektierende Bemessungsgrundlage zu erheben (Senatorin für Finanzen Bremen, 2009). Da der Verkehrswert kaum zu ermitteln ist und ein Verfahren zur Bewertung von Boden und Gebäuden massentauglich sein muss, soll der Verkehrswert mithilfe automationsgestützter mathematisch-statistischer Verfahren näherungsweise bestimmt werden. Bei unbebauten Grundstücken sollen die von den Gutachterausschüssen bereitgestellten Bodenrichtwerte maßgeblich sein. Bei bebauten Grundstücken sollen Werte für Grundstücke inklusive der aufstehenden Gebäude aus Kaufpreisen für vergleichbare Immobilien abgeleitet werden. Zu diesem Zweck soll der Einfluss verschiedener Merkmale (z.B. Lage, Grundstücksgröße, Wohnfläche) auf den Kaufpreis einer Immobilie mithilfe einer multiplen Regressionsanalyse für verschie-

dene Teilmärkte bestimmt werden, wobei sich die Abgrenzung der Teilmärkte an typischen Eigenschaften der zu bewertenden Objekte orientieren soll (z.B. Einfamilienhäuser samt Grundstück, Mehrfamilienhäuser samt Grundstück, gewerbliche Immobilien samt Grundstück). Zusätzlich soll hierbei eine regionale Differenzierung vorgenommen werden. Die Ergebnisse der Regressionsanalyse sollen dann genutzt werden, um verkehrswertnahe Vergleichswerte für sämtliche zu bewertende Grundstücke zu ermitteln.

Für die Ermittlung von verkehrswertnahen Vergleichswerten für verschiedene Teilmärkte und unter Berücksichtigung diverser wertbestimmender Merkmale bedarf es allerdings einer umfangreichen Datengrundlage. Neben den Kaufpreisen für Immobilien werden zusätzlich für jedes Objekt Informationen zu den Ausprägungen sämtlicher wertbestimmender Merkmale benötigt, die in der Regressionsanalyse berücksichtigt werden sollen. Darüber hinaus müssen sämtliche, für die Identifikation des relevanten Teilmarktes notwendigen Informationen über den Grundstücks- und Immobilientyp vorliegen. Die Mitglieder der Arbeitsgruppe geben an, dass ein Teil der notwendigen Vergleichsdaten bereits von den Gutachterausschüssen gesammelt und in Kaufpreissammlungen zusammengetragen werde. Es ist allerdings zu bedenken, dass die Anwendung einer multiplen Regressionsanalyse hinreichend große Fallzahlen voraussetzt (siehe Kapitel 4.2). Liegen die teilmarkt- und merkmalspezifischen Ergebnisse der Regressionsanalyse dann vor, so lässt sich die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer auf Basis der entsprechenden Informationen über die zu bewertenden Immobilien ermitteln. Die hierfür notwendigen Daten, so die Arbeitsgruppe, lägen zum Teil bereits bei den Finanzämtern sowie Vermessungs- und Katasterämtern vor. Weitere Informationen müssten ggf. von den Grundeigentümern eingeholt werden.

Das Kostenwertmodell geht auf eine Bundesratsinitiative aus dem Jahr 2016 zurück. Es hatte von Seiten der Bundesländer eine breite Unterstützung erfahren, lediglich Bayern und Hamburg lehnten das Modell ab. Wie auch beim Verkehrswertmodell soll die Wertermittlung bei unbebauten Grundstücken auf Basis der Bodenrichtwerte erfolgen (Bundesrat, 2016). Bei bebauten Grundstücken werden die Werte für das Grundstück und die aufstehenden Gebäude getrennt ermittelt. Während für die Grundstückswerte Bodenrichtwerte angesetzt werden, sollen für die aufstehenden Gebäude sogenannte Gebäudepauschalherstellungswerte bestimmt werden. Diese ergeben sich aus der Multiplikation pauschalisierter Herstellungskosten für eine Grundflächeneinheit mit der Bruttogrundfläche des Gebäudes. Bei den pauschalisierten Herstellungskosten sind Differenzierungen nach dem Gebäudetyp vorgesehen. Von den Gebäudepauschalherstellungswerten werden für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer noch Alterswertminderungen abgezogen, wobei der resultierende Wert der Bemessungsgrundlage nicht kleiner als 30 Prozent des Gebäudepauschalherstellungswerts sein darf. Im Vergleich zum Verkehrswertmodell werden beim Kostenwertmodell weniger Informationen für die Ermittlung der Grundsteuerbemessungsgrundlage benötigt. Insbesondere entfällt hier die Notwendigkeit des

Aufbaus einer umfangreichen Datenbank über Kaufpreise von Immobilien nebst kaufpreisbestimmenden Merkmalen zum Zweck der Wertermittlung. Allerdings müssten einige Informationen auch hier zunächst von den Grundeigentümern erhoben werden.

Bei der Bodenwertsteuer bleibt der Wert der auf einem Grundstück aufstehenden Gebäude bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gänzlich unberücksichtigt, allein der Wert des Grundstücks ist hier ausschlaggebend. Die Art der Nutzung des Grundstücks, also beispielsweise die Frage, ob es sich um eine Wohngrundstücksfläche oder aber eine gewerblich genutzte Fläche handelt, spielt ebenfalls keine Rolle bei der Wertermittlung. Wie auch beim Verkehrswert- und dem Kostenwertmodell soll der Grundstückswert auf Basis der Bodenrichtwerte bestimmt werden. Vom Grundstückswert sollen dann allerdings pauschal 20% abgezogen werden, um die Gefahr zu verringern, dass es zu einer Überbewertung des Grundstücks kommen könnte und um die Akzeptanz des Verfahrens zu erhöhen (IW, 2015). Zu den Befürwortern dieses Modells gehören verschiedene Kommunalpolitiker ebenso wie Naturschutzverbände und der Deutsche Mieterbund.

#### **4.1.2 Das Modell einer flächenbasierten Grundsteuer**

Das Modell einer flächenbasierten Grundsteuer wurde in einer Arbeitsgruppe bestehend aus Vertretern der Bundesländer Baden-Württemberg, Bayern und Hessen ausgearbeitet und wird deswegen auch als ‚Südmodell‘ bzw. ‚Südländermodell‘ bezeichnet. Da die Befürworter dieses Modells argumentieren, dass es dem Äquivalenzprinzip der Besteuerung in besonderer Weise gerecht wird, also die Leistungen der Gemeinden für die Bereitstellung öffentlicher Infrastruktur angemessen widerspiegeln, wird es auch ‚Äquivalenzmodell‘ genannt. Im Gegensatz zu den wertbasierten Modellen spielen beim flächenbasierten Modell die Werte von Grund und Boden sowie der aufstehenden Gebäude für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage keine Rolle. Maßgeblich sind ausschließlich die Fläche des Grundstücks sowie die Bruttogrundfläche der aufstehenden Gebäude bzw. bei unbebauten Grundstücken die Grundstücksfläche allein. Um den administrativen Aufwand weiter in Grenzen zu halten, sollen die Bruttogrundflächen aufstehender Gebäude pauschalisiert auf Basis von Informationen über die Gebäudehöhe ermittelt werden, die bereits im Amtlichen Liegenschaftskataster enthalten sind. Die Grundstücksflächen können den Grundbüchern entnommen werden. Bei der Berechnung der Grundsteuerbemessungsgrundlage werden Grundstücks- und Wohn- bzw. Gebäudefläche jeweils mit Äquivalenzzahlen gewichtet. Bei Wohnimmobilien werden 0,02 EUR pro qm für die Grundstücksfläche angesetzt und 0,2 EUR pro qm für die Bruttogrundfläche. Bei Gewerbeimmobilien sind es ebenfalls 0,02 EUR pro qm für die Grundstücksfläche und 0,4 EUR pro qm für die Gebäudefläche.

## **4.2 Bewertung der Reformvorschläge aus finanzwissenschaftlicher Perspektive**

Wie in Kapitel 3 erläutert wurde, stoßen Reformkonzepte, die eine wertbasierte Grundsteuer vorsehen, auf das grundsätzliche Problem, dass die Ermittlung von Immobilienwerten für Zwecke

der Grundbesteuerung einerseits nicht zu viel Aufwand verursachen sollte, andererseits aber so genau und aktuell sein muss, dass die Steuer den verfassungsrechtlichen Vorgaben entspricht. Es ist jedoch nicht zwingend, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Grundsteuer auf eine wertbasierte Bemessungsgrundlage zurückgreift. Wenn er sich aber dafür entscheidet, muss die Wertermittlung hinreichend präzise sein.

Das Reformkonzept des Verkehrswertmodells sieht vor, mithilfe multipler Regressionen den Einfluss wertbestimmender Faktoren auf Kaufpreise zu ermitteln und die Ergebnisse dieser Analysen für eine verkehrswertnahe Bewertung von Immobilien zu nutzen. Entsprechende Regressionen sollen dabei für verschiedene Teilmärkte und Regionen durchgeführt werden, damit eine hinreichend präzise Bewertung vorgenommen werden kann. Um solche Regressionsanalysen durchführen zu können, müssen in einem ersten Schritt für jeden Teilmarkt Daten zu den tatsächlichen Kaufpreisen von Immobilien sowie den Ausprägungen der als relevant erachteten wertbestimmenden Faktoren erhoben werden. Um dabei verwertbare Ergebnisse zu erhalten, muss allerdings die Anzahl an Beobachtungen für jeden Teilmarkt die Anzahl an wertbestimmenden Faktoren, die in den Regressionsmodellen berücksichtigt werden, deutlich übersteigen. Denn nur dann ist die Anzahl an sogenannten „Freiheitsgraden“ der Regression hinreichend groß für eine statistisch valide Auswertung. Darüber hinaus sollten die Beobachtungen idealerweise innerhalb eines überschaubaren Zeitraums von möglichst wenigen Jahren gewonnen werden, damit es bei der Schätzung des Regressionsmodells nicht zu Verzerrungen kommt und eine hinreichende Aktualität der ermittelten Werte gewährleistet ist. Eine Studie des Bundesinstituts für Bau-, Stadt- und Raumforschung (BBSR, 2012) zeigt in diesem Zusammenhang, dass die Anzahl an Transaktionen von Wohnungen und Häusern gerade in ländlichen Regionen sehr gering ist; pro Jahr werden hier im Schnitt weniger als drei Transaktionen je 1.000 Einwohner gezählt. Das macht die Ermittlung von Referenzwerten anhand von Regressionsanalysen in ländlichen, dünn besiedelten Gebieten nahezu unmöglich. Werden mehrere regionale Teilmärkte zusammengefasst, um die Anzahl an Beobachtungen zu erhöhen, würde dies wiederum zulasten der Genauigkeit der berechneten verkehrswertnahen Vergleichswerte gehen. In einem zweiten Schritt müssen dann die Ergebnisse der Regressionsanalyse auf sämtliche der rund 35 Millionen zu bewertenden Immobilien übertragen werden. Hierfür müssen die Ausprägungen aller wertbestimmenden Faktoren, die in der multiplen Regressionsanalyse berücksichtigt werden und der Abgrenzung der einzelnen Teilmärkte dienen, für jede dieser Immobilien erhoben werden. Schließlich müssen die auf diese Weise ermittelten verkehrswertnahen Vergleichswerte mindestens alle sechs Jahre einer Prüfung unterzogen und aktualisiert werden. Die administrativen Kosten des Verfahrens dürften jedenfalls deutlich höher ausfallen, als dies beim gegenwärtigen Bewertungsverfahren der Fall ist, bei dem seit nunmehr mehr als vier Jahrzehnten auf eine umfassende Neubewertung verzichtet wurde.

Das Kostenwertmodell verfolgt das Ziel, den administrativen Aufwand der Bewertung möglichst gering zu halten. Die Bemessungsgrundlage, die Bodenrichtwerte und typisierte Herstellungs-

kosten miteinander kombiniert, soll einen pauschalisierten Verkehrswert darstellen (Eigentha-ler, 2018). In der ökonomischen Literatur wird jedoch stark bezweifelt, dass die Ermittlung der typisierten Herstellungskosten tatsächlich mit geringerem Aufwand verbunden ist als die Bestim-mung von Verkehrswerten (Homburg, 2018). Darüber hinaus wird angemerkt, dass das Kosten-wertmodell in der Fassung des Gesetzesentwurfs von 2016 aufgrund der vorgesehenen Alters-wertminderungen bei Immobilien, die vor 1972 errichtet wurden, effektiv einer Flächensteuer entspricht (Houben, 2017). Eine Nähe zum Marktwert einer Immobilie, so die einhellige Meinung, sei durch die Kombination von Bodenrichtwerten und typisierten Herstellungskosten jedenfalls nicht gewährleistet, weshalb erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Kostenwert-modells bestehen.

Generell ließe sich der mit einer Wertermittlung verbundene Aufwand rechtfertigen, wenn mit der Wertbasierung ein entsprechend großer Nutzen in Form größerer Steuergerechtigkeit oder verbesserter Effizienz der Ressourcenallokation verbunden wäre. Genau das ist aber nicht der Fall. Die Grundsteuer ist eine Objektsteuer, bei der die individuelle steuerliche Leistungsfähigkeit derjenigen, die die Grundsteuer zahlen müssen, keine Rolle spielt. Daran ändert auch eine Wert-basierung nichts. Eine Wertbasierung ist auch nicht erforderlich, um die kommunale Finanzau-tonomie zu sichern. Hier reicht ein kommunaler Hebesatz auf die Grundsteuer, unabhängig von ihrer Bemessungsgrundlage.

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht sprechen die besseren Argumente eindeutig für eine Grund-steuer mit möglichst einfacher Bemessungsgrundlage. Eine auf Grundstücks- und Gebäudeflä-chen basierende Grundsteuer würde dieses Kriterium erfüllen. Sofern die Einbeziehung einer Wertkomponente dennoch politisch gewünscht sein sollte, könnte man erwägen, eine Kombina-tion aus Bodenrichtwerten und Gebäudeflächen als Bemessungsgrundlage zu wählen. Boden-richtwerte werden ohnehin in regelmäßigen Abständen aktualisiert und könnten mit vertretba-rem Aufwand für Zwecke der Grundbesteuerung verwendet werden. Zu beachten ist allerdings, dass sich die Qualitätsstandards bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte derzeit über die Bun-desländer hinweg unterscheiden, sodass es zunächst einer Vereinheitlichung der Standards bei den Ermittlungsverfahren bedarf (Löhr, 2011). Ferner basieren Bodenrichtwerte letztlich auf den durchschnittlichen Verkaufspreisen von Grundstücken. Der Aufwand bei der Ermittlung der Bo-denrichtwerte sowie ihre Zuverlässigkeit hängen damit letztlich von der Anzahl an Grundstücks-verkäufen in einer Gemeinde ab und variieren somit über städtische und ländliche Gebiete hin-weg. Schließlich würde die Verwendung von Bodenrichtwerten mit hoher Wahrscheinlichkeit erneut zu rechtlichen Auseinandersetzungen führen. Ob Bodenrichtwerte als Wertkomponente in der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht werden, müsste wohl letztlich erneut gerichtlich geklärt werden. Daran, dass sie die tatsächli-chen Wertverhältnisse besser abbilden als die bislang verwendeten Einheitswerte, wird aller-dings niemand zweifeln.

## 5 Belastungs- und Aufkommenswirkung der Reformvorschläge

In diesem Kapitel sollen die Auswirkungen der in Kapitel 4 diskutierten Grundsteuerreformmodelle empirisch untersucht werden, und zwar im Hinblick auf das Grundsteueraufkommen der Gemeinden (Abschnitt 5.2), die Grundsteuerbelastung für Grundbesitzer (Abschnitt 5.3) sowie die Ausgleichszahlungen und -beiträge der Bundesländer im Rahmen des Länderfinanzausgleichs (Abschnitt 5.4). In Abschnitt 5.1 werden zunächst das Vorgehen im Rahmen der empirischen Analyse sowie die Datengrundlagen erläutert.

### 5.1 Datengrundlagen und Vorgehen bei der empirischen Analyse

Um die fiskalischen Auswirkungen sowie die Belastungswirkung der verschiedenen, im vierten Kapitel diskutierten Reformmodelle für die mehr als 11.000 Gemeinden und 16 Bundesländer in Deutschland evaluieren zu können, muss die Höhe der jeweiligen Grundsteuerbemessungsgrundlage aggregiert auf Ebene der einzelnen Gemeinden bzw. Bundesländer bestimmt werden. Dabei ist zu beachten, dass die Grundsteuer B nicht nur auf Wohnimmobilien erhoben wird, sondern auch auf Gewerbeimmobilien.<sup>5</sup> Tabelle 1 zeigt die Formeln zur Berechnung der Bemessungsgrundlagen für die einzelnen Reformmodelle.<sup>6</sup>

**Tabelle 1: Bemessungsgrundlagen der Grundsteuerreformmodelle**

Reformmodell	Bemessungsgrundlage Grundsteuer B
<i>Äquivalenzmodell</i>	
Wohnimmobilien	$(0,02 \text{ EUR/qm} \times \text{Grundstücksfläche} + 0,2 \text{ EUR/qm} \times \text{Gebäudefläche}) \times \text{SMZ}_{\text{ÄQM}}$
Gewerbeimmobilien	$(0,02 \text{ EUR/qm} \times \text{Grundstücksfläche} + 0,4 \text{ EUR/qm} \times \text{Gebäudefläche}) \times \text{SMZ}_{\text{ÄQM}}$
<i>Verkehrswertmodell</i>	$\text{Verkehrswert} \times \text{SMZ}_{\text{VWM}}$
<i>Bodenwertsteuer</i>	$0,8 \times \text{Grundstücksfläche} \times \text{Bodenrichtwert} \times \text{SMZ}_{\text{BWSt}}$

Anmerkungen: SMZ steht für die Steuermesszahl.

Um das Grundsteueraufkommen der Gemeinden und Bundesländer für die verschiedenen Reformmodelle schätzen zu können, werden umfangreiche Daten über die für die einzelnen Bemessungsgrundlagen relevanten Bestimmungsgrößen benötigt. Da entsprechende Daten zum Teil

<sup>5</sup> Da auf Gemeindeebene keine Daten zur Anzahl und Größe unbebauter Grundstücke vorliegen, werden diese bei der Schätzung der Aufkommens- und Belastungswirkungen außer Acht gelassen.

<sup>6</sup> Hier werden die auf Immobilienwerten beruhenden Reformkonzepte unter dem Begriff des Verkehrswertmodells gemeinsam behandelt.

(noch) nicht verfügbar sind, werden an dieser Stelle Proxy-Variablen verwendet. Tabelle 2 bietet einen Überblick über die im Rahmen der empirischen Analyse verwendeten Proxy-Variablen samt Datenquellen. Das Kostenwertmodell wird bei der Aufkommens- und Belastungsschätzung nicht berücksichtigt, da wichtige Variablen, die für die Schätzung benötigt werden, ebenso wenig verfügbar sind wie geeignete Proxy-Variablen.

**Tabelle 2: Variablen und Datenquellen**

<b>Reformmodell</b>	<b>Proxy-Variablen</b>	<b>Datenquelle</b>
<i>Äquivalenzmodell</i>		
Wohnimmobilien	Gebäude- und Freifläche Wohnen	Regionaldatenbank
	Wohnfläche in Wohngebäuden	Regionaldatenbank
Gewerbeimmobilien	Gebäude- und Freifläche Gewerbe	Regionaldatenbank
	Verhältnis Wohn- zu Gewerbefläche	Regionaldatenbank
<i>Verkehrswertmodell</i>		
Wohnimmobilien	Durchschnittliche Verkehrswerte EFH, ZFH, Wohnungen in MFH	EVS, F+B
	Anzahl EFH, ZFH, MFH	Regionaldatenbank
Gewerbeimmobilien	Durchschnittliche Verkehrswerte für verschiedene Gewerbeimmobilien	F+B
	Verhältnis Wohn- zu Gewerbefläche	Regionaldatenbank
<i>Bodenwertsteuer</i>		
Wohnimmobilien	Durchschnittliche Bodenrichtwerte Wohnflächen	Div. Gutachterausschüsse
	Durchschnittliche Kaufpreise Bauland	Regionaldatenbank
	Gebäude- und Freifläche Wohnen	Regionaldatenbank
Gewerbeimmobilien	Durchschnittliche Bodenrichtwerte Gewerbeflächen	Div. Gutachterausschüsse
	Gebäude- und Freifläche Gewerbe	Regionaldatenbank

Anmerkungen: EFH steht für Einfamilienhäuser, ZFH für Zweifamilienhäuser, MFH für Mehrfamilienhäuser und EVS für die Einkommens- und Verbrauchsstichprobe.

Sämtliche Variablen, die für die Aufkommens- und Belastungsschätzungen im Rahmen des Äquivalenzmodells sowie des Verkehrswertmodells benötigt werden, sind auf Gemeindeebene für das gesamte Bundesgebiet verfügbar. Die für die Berechnung der Aufkommens- und Belastungswirkung durch die Bodenwertsteuer benötigten Bodenrichtwerte liegen ausschließlich für sechs der insgesamt 16 Bundesländer vor, nämlich Berlin, Hamburg, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Sachsen und Thüringen. Im Zuge der Bewertung der Aufkommens- und Belastungswirkung der Bodenwertsteuer auf Ebene der Städte und Gemeinden (Abschnitte 5.2 und 5.3) werden die Ergebnisse für diese sechs Bundesländer auf das gesamte Bundesgebiet hochgerechnet. Bei der Analyse der Aufkommenswirkung der Bodenwertsteuer auf Länderebene (Abschnitt 5.2) sowie der Auswirkungen der Reformmodelle auf den Länderfinanzausgleich (Abschnitt 5.4) verwenden

wir anstelle von Bodenrichtwerten Daten zu den Kaufpreisen von Bauland. Diese liegen flächendeckend für ganz Deutschland auf Ebene der Landkreise und kreisfreien Städte vor. Sämtliche in Tabelle 2 aufgelisteten Daten beziehen sich auf das Jahr 2016.

Noch unbestimmt sind in den in Tabelle 1 angegebenen Formeln die Steuermesszahlen, die im Rahmen einer Reform der Grundsteuer B neu festgelegt werden müssen. In den existierenden Reformvorschlägen sind aktuell keine Angaben zur geplanten Höhe der Steuermesszahlen enthalten. Allerdings wurde verschiedentlich die Absicht geäußert, die Steuermesszahlen so festzusetzen, dass eine Reform der Grundsteuer bei gegebenen Hebesätzen aufkommensneutral ist, also das Aufkommen aus der reformierten Grundsteuer genauso hoch ausfällt wie bei Anwendung des aktuellen Grundsteuermodells. Im Rahmen der Aufkommenschätzung setzen wir die Steuermesszahlen daher so fest, dass bei gegebenen Hebesätzen die Aufkommensneutralität auf gesamtwirtschaftlicher Ebene gewährleistet ist. Informationen zu den Hebesätzen und dem Aufkommen aus der Grundsteuer B auf Ebene der Gemeinden sind dem Realsteuervergleich der Regionaldatenbank Deutschland entnommen. Die aktuellsten Daten aus dem Realsteuervergleich beziehen sich dabei auf das Jahr 2015, sodass wir dieses Jahr als Ausgangspunkt für unsere Schätzungen verwenden.

Unsere empirische Analyse liefert uns für jede Gemeinde in Deutschland und jedes Grundsteuerreformmodell einen Schätzwert für das Aufkommen aus der Grundsteuer B. Für die Darstellung der Ergebnisse fassen wir die einzelnen Gemeinden in Gruppen zusammen und berichten unsere Ergebnisse für die Gemeindegruppen im Aggregat. Die Einteilung der Gemeinden in Gruppen orientiert sich dabei an der Einwohnerzahl (Gemeinden mit bis zu 20.000 Einwohnern, 20.000 bis 100.000 Einwohnern, 100.000 bis 500.000 Einwohnern und mehr als 500.000 Einwohnern), dem Bundesgebiet (Flächenländer West, Flächenländer Ost, Stadtstaaten) sowie dem Bundesland.

Um neben dem Aufkommen auch die Belastungswirkung der einzelnen Grundsteuermodelle für die Wohneigentümer und Mieter zu verdeutlichen, berechnen wir in Abschnitt 5.3 exemplarisch die Grundsteuerlast für ein gemeindetypisches Einfamilienhaus und eine gemeindetypische Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Gemeindetypisch bedeutet dabei, dass wir für die Analyse eine entsprechende Immobilie betrachten, die die durchschnittlichen bemessungsgrundlagerelevanten Eigenschaften einer entsprechenden Immobilie in einer bestimmten Gemeindegruppe aufweist. Zur Bestimmung der Eigenschaften einer durchschnittlichen Immobilie in einer Gemeindegruppe nutzen wir Daten aus verschiedenen Quellen. Angaben zur gegenwärtigen Grundsteuerlast von Einfamilienhäusern und Wohnungen in Mehrfamilienhäusern je nach Gemeindetyp stammen aus der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe. Zur Berechnung der durchschnittlichen Verkehrswerte von Einfamilienhäusern und Wohnungen verwenden wir Daten aus der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe sowie Immobilienmarktdaten von F+B. Durchschnittliche Wohnflächen für Einfamilienhäuser und Wohnungen wurden ebenfalls basierend auf der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe berechnet. Informationen zur durch-

schnittlichen Grundstücksgröße stammen aus einer Publikation des Instituts der deutschen Wirtschaft (IW, 2015). Die durchschnittliche Anzahl an Wohnungen pro Mehrfamilienhaus wurde basierend auf den Daten zum Wohnungsgebäude- und Wohnungsbestand der Regionaldatenbank Deutschland ermittelt.<sup>7</sup>

## 5.2 Aufkommenswirkungen auf Gemeindeebene

In diesem Abschnitt stellen wir dar, wie sich das Grundsteueraufkommen verschiedener Gemeinden unter der Annahme verändert, dass insgesamt Aufkommensneutralität gewahrt bleibt und die Hebesätze sich nicht verändern. Natürlich können die einzelnen Kommunen lokale Aufkommensveränderungen durch Anpassungen der Hebesätze ausgleichen.

Tabelle 3 zeigt die Ergebnisse der Aufkommensschätzungen auf Ebene der Gemeinden und Städte getrennt für die Stadtstaaten sowie die Flächenländer in West- und Ostdeutschland. Dabei sind die Gemeinden und Städte in Abhängigkeit von ihrer Einwohnerzahl in vier Gruppen aufgeteilt. Die ersten vier Spalten zeigen das kumulierte Aufkommen der einzelnen Gemeindegruppen nach dem gegenwärtigen Grundsteuermodell sowie über die verschiedenen Reformmodelle hinweg (in Millionen EUR). Die letzten drei Spalten zeigen die relative Aufkommensänderung für die Reformmodelle im Vergleich zum gegenwärtigen Modell (in Prozent).

Die Ergebnisse verdeutlichen, dass sich die Aufkommenseffekte der drei Reformmodelle über das Bundesgebiet sowie in Abhängigkeit von der Gemeindegröße deutlich unterscheiden. Vom Äquivalenzmodell würden vor allem die Städte und Gemeinden in den neuen Bundesländern profitieren. Im Durchschnitt liegen die Aufkommenszuwächse hier bei fast 40%, wobei kleine und mittelgroße Kommunen in stärkerem Maße an Aufkommen dazugewinnen als Großstädte. Neben den Kommunen in den neuen Bundesländern profitieren auch die kleineren Gemeinden mit bis zu 20.000 Einwohnern in Westdeutschland beim Äquivalenzmodell. Hier beträgt der geschätzte Aufkommenszuwachs durchschnittlich 19%. Größere Städte und Gemeinden im Westen sowie

<sup>7</sup> Ein gemeindetypisches Einfamilienhaus weist die folgenden Eigenschaften auf (sämtliche nachfolgenden Werte sind gerundet). In den Stadtstaaten beträgt die Wohnfläche 115 qm, die Grundstücksfläche 508 qm, der Verkehrswert 495.000 EUR, der Bodenrichtwert 400 EUR je qm. In den Flächenländern gelten die folgenden Werte (West/Ost). Gemeinden bis 20.000 Einwohner: Wohnfläche 137 qm/117 qm, Grundstücksfläche 614 qm, Verkehrswert 317.000 EUR/86.000 EUR, Bodenrichtwert 79 EUR je qm/38 EUR je qm. Gemeinden mit 20.000 bis 100.000 Einwohnern: Wohnfläche 132 qm/117 qm, Grundstücksfläche 545 qm, Verkehrswert 342.000 EUR/105.000 EUR, Bodenrichtwert 156 EUR je qm/70 EUR je qm. Gemeinden mit 100.000 bis 500.000 Einwohnern: Wohnfläche 128 qm/115 qm, Grundstücksfläche 508 qm, Verkehrswert 469.000 EUR/184.000 EUR, Bodenrichtwert 246 EUR je qm/147 EUR je qm. Gemeinden mit mehr als 500.000 Einwohnern: Wohnfläche 125 qm/115 qm, Grundstücksfläche 508 qm, Verkehrswert 1.070.000 EUR/257.000 EUR, Bodenrichtwert 462 EUR je qm/195 EUR je qm. Eine gemeindetypische Wohnung in einem Mehrfamilienhaus in den Stadtstaaten hat die folgenden Eigenschaften. Wohnfläche (je Wohnung) 67 qm, Grundstücksfläche (für das Mehrfamilienhaus insgesamt) 822 qm, Anzahl Wohnungen (im Mehrfamilienhaus insgesamt) 11, Verkehrswert 298.000 EUR (je Wohnung). Für die Flächenländer gelten die folgenden Werte (West/Ost). Gemeinden bis 20.000 Einwohner: Wohnfläche 80 qm/69 qm, Grundstücksfläche 683 qm, Anzahl Wohnungen 6/6, Verkehrswert 192.000 EUR/45.000 EUR. Gemeinden mit 20.000 bis 100.000 Einwohnern: Wohnfläche 76 qm/65 qm, Grundstücksfläche 763 qm, Anzahl Wohnungen 6/8, Verkehrswert 184.000 EUR/59.000 EUR. Gemeinden mit 100.000 bis 500.000 Einwohnern: Wohnfläche 72 qm/65 qm, Grundstücksfläche 822 qm, Anzahl Wohnungen 7/10, Verkehrswert 229.000 EUR/91.000 EUR. Gemeinden mit mehr als 500.000 Einwohnern: Wohnfläche 70 qm/65 qm, Grundstücksfläche 822 qm, Anzahl Wohnungen 9/11, Verkehrswert 546.000 EUR/156.000 EUR.

die Stadtstaaten zählen dagegen zu den Verlierern des Äquivalenzmodells. Die geschätzten Aufkommensverluste betragen bei den Stadtstaaten 21%, bei den westdeutschen Großstädten gar 35%.

**Tabelle 3: Grundsteueraufkommen der Gemeinden nach Gemeindetyp**

	Grundsteueraufkommen absolut (in Mio. EUR)				Veränderung (in %)		
	Aktuell	ÄQM	VWM	BWSt	ÄQM	VWM	BWSt
Stadtstaaten	1.388	1.098	1.607	1.590	-21%	16%	15%
<i>Flächenländer West</i>							
bis 20.000 Einwohner	3.237	3.867	2.861	2.739	19%	-12%	-15%
20.000 bis 100.000 Einwohner	3.168	3.071	2.580	3.389	-3%	-19%	7%
100.000 bis 500.000 Einwohner	2.147	1.934	2.179	2.374	-10%	2%	11%
mehr als 500.000 Einwohner	1.538	999	2.708	1.842	-35%	76%	20%
Insgesamt	10.089	9.871	10.328	10.344	-2%	2%	3%
<i>Flächenländer Ost</i>							
bis 20.000 Einwohner	634	880	237	242	39%	-63%	-62%
20.000 bis 100.000 Einwohner	366	520	188	161	42%	-49%	-56%
100.000 bis 500.000 Einwohner	171	244	153	158	43%	-11%	-7%
mehr als 500.000 Einwohner	170	204	307	324	20%	80%	90%
Insgesamt	1.341	1.848	884	884	38%	-34%	-34%

Anmerkungen: Die Tabelle zeigt das aggregierte Aufkommen aus der Grundsteuer B aller Gemeinden mit den entsprechenden Einwohnerzahlen. ÄQM steht für das Äquivalenzmodell, VWM für das Verkehrswertmodell und BWSt für die Bodenwertsteuer. Die Spalte *Aktuell* zeigt das Aufkommen der Gemeinden in 2015. Aufkommenszuwächse sind grün markiert, Aufkommensverluste rot. Quelle: Eigene Berechnungen.

Von den wertbasierten Grundsteuermodellen würden den Schätzungen zufolge insbesondere Großstädte profitieren. Sowohl beim Verkehrswertmodell als auch bei der Bodenwertsteuer gewinnen neben den Stadtstaaten sowohl die westdeutschen als auch die ostdeutschen Großstädte deutlich an Grundsteueraufkommen dazu. Beim Verkehrswertmodell steigt das aggregierte Grundsteueraufkommen der Großstädte in Westdeutschland im Schnitt um 76% an, bei den Großstädten in Ostdeutschland beträgt der Zuwachs gar 80%. Bei der Bodenwertsteuer fällt der Aufkommenszuwachs bei den westdeutschen Großstädten mit 20% etwas geringer aus als beim Verkehrswertmodell, bei den ostdeutschen Großstädten ist der Zuwachs dagegen sogar noch einmal um 10 Prozentpunkte höher und liegt bei 90%. Zu den Verlierern der wertbasierten Grundsteuermodelle gehören in West und Ost kleinere Städte und Gemeinden, in den neuen Bundesländern zusätzlich auch die mittelgroßen Kommunen. Am drastischsten fällt der Aufkommenseinbruch dabei in den ostdeutschen Gemeinden mit weniger als 20.000 Einwohnern aus, wo er sowohl im Verkehrswertmodell als auch bei der Bodenwertsteuer bei über 60% liegt. Durch die hohen Aufkommensverluste kleinerer und mittelgroßer Städte und Gemeinden in den neuen

Bundesländern steht Ostdeutschland insgesamt als Verlierer der Einführung eines wertbasierten Grundsteuermodells dar. Im Mittel beträgt der Verlust an Grundsteueraufkommen sowohl beim Verkehrswertmodell als auch bei der Bodenwertsteuer hier 34%, während die westdeutschen Flächenländer im Aggregat 2-3% an Aufkommen dazugewinnen.

Im Hinblick auf die Aufkommenswirkungen gibt es allerdings nicht nur erhebliche Unterschiede zwischen West- und Ostdeutschland insgesamt. Auch zwischen den einzelnen Bundesländern in West- und Ostdeutschland wären die Aufkommenswirkungen der verschiedenen Grundsteuermodelle sehr heterogen, wie Tabelle 4 zeigt.

**Tabelle 4: Grundsteueraufkommen der Gemeinden getrennt nach Bundesländern**

	Grundsteueraufkommen absolut (in Mio. EUR)				Veränderung (in %)		
	Aktuell	ÄQM	VWM	BWSt	ÄQM	VWM	BWSt
Baden-Württemberg	1.642	1.506	2.011	1.706	-8%	22%	4%
Bayern	1.675	1.610	2.898	3.089	-4%	73%	84%
Berlin	781	661	861	835	-15%	10%	7%
Brandenburg	250	489	174	255	95%	-30%	2%
Bremen	163	131	107	113	-20%	-34%	-30%
Hamburg	445	275	639	642	-38%	44%	44%
Hessen	1.051	859	1.222	1.002	-18%	16%	-5%
Mecklenburg-Vorpommern	167	262	121	78	56%	-28%	-53%
Niedersachsen	1.276	1.314	720	794	3%	-44%	-38%
Nordrhein-Westfalen	3.378	3.117	2.686	3.013	-8%	-20%	-11%
Rheinland-Pfalz	539	605	482	389	12%	-11%	-28%
Saarland	125	163	79	48	31%	-36%	-62%
Sachsen	479	690	348	359	44%	-27%	-25%
Sachsen-Anhalt	223	407	120	83	82%	-46%	-63%
Schleswig-Holstein	404	383	229	302	-5%	-43%	-25%
Thüringen	221	345	121	109	56%	-45%	-51%

Anmerkungen: Die Tabelle zeigt das aggregierte Aufkommen aus der Grundsteuer B aller Gemeinden im jeweiligen Bundesland. ÄQM steht für das Äquivalenzmodell, VWM für das Verkehrswertmodell und BWSt für die Bodenwertsteuer. Die Spalte *Aktuell* zeigt das Aufkommen in 2015. Aufkommenszuwächse sind grün markiert, Aufkommensverluste rot. Quelle: Eigene Berechnungen.

Beim Äquivalenzmodell fallen die Einkommenszuwächse bei den Kommunen in Brandenburg, Sachsen-Anhalt und Mecklenburg-Vorpommern am größten aus. Aber auch unter den westdeutschen Bundesländern gibt es mit dem Saarland, Rheinland-Pfalz und Niedersachsen Bundesländer, deren Kommunen beim Äquivalenzmodell im Durchschnitt einen Aufkommenszuwachs verzeichnen. Zu den größten Verlierern des Äquivalenzmodells zählen vor allem die Stadtstaaten.

Bei den wertbasierten Grundsteuermodellen sind gemessen am Aufkommen die Städte und Gemeinden in Bayern die größten Profiteure. Aber auch die Kommunen in Baden-Württemberg sowie die Stadtstaaten Berlin und vor allem Hamburg dürften sowohl beim Verkehrswertmodell als auch bei der Bodenwertsteuer im Mittel mit einem höheren Aufkommen aus der Grundsteuer B rechnen. Die größten Verlierer der Einführung eines wertbasierten Grundsteuermodells sind neben den Kommunen in Ostdeutschland vor allem Städte und Gemeinden im Saarland und in Niedersachsen sowie Bremen.

### 5.3 Belastungswirkungen für Grundbesitzer

Die verschiedenen Grundsteuerreformmodelle wirken sich nicht nur sehr unterschiedlich auf das Grundsteueraufkommen der Gemeinden aus, sondern auch auf die Grundsteuerbelastung für Grundeigentümer bzw. Mieter in den Gemeinden. Die Belastungsverschiebungen innerhalb der Gemeinden sind besonders bedeutsam, weil sie sich nicht durch Anpassungen der Hebesätze der einzelnen Gemeinden aus der Welt schaffen lassen. Wenn man die aktuelle Lastenverteilung als ungerecht oder willkürlich betrachtet, ist es auch nicht zu vermeiden, dass es unter den einzelnen Steuerzahlern zu Lastenverschiebungen kommt.

Tabelle 5 zeigt die aktuelle sowie die aus den Reformmodellen resultierende durchschnittliche Grundsteuerlast exemplarisch für (i) ein gemeindegruppentypisches Einfamilienhaus und (ii) eine gemeindegruppentypische Eigentumswohnung in einem Mehrfamilienhaus.

Das Äquivalenzmodell zeichnet sich durch eine gleichmäßige Verteilung der Grundsteuerlast und eine moderate Höhe der durchschnittlichen Grundsteuerschuld über das Bundesgebiet hinweg sowie zwischen Immobilieneigentümern in kleineren und größeren Städten und Gemeinden aus. Im Vergleich zum gegenwärtigen Grundsteuermodell werden beim Äquivalenzmodell vor allem die Eigentümer bzw. Mieter von Wohnungen in den Stadtstaaten sowie den westdeutschen Flächenländern finanziell bessergestellt. In den Stadtstaaten und den größeren Städten und Gemeinden in Westdeutschland (ab 100.000 Einwohnern) halbiert sich die durchschnittliche Grundsteuerlast für Eigentümer bzw. Mieter von Wohnungen nahezu. Bei den Einfamilienhäusern führt das Äquivalenzmodell in den westdeutschen Flächenländern in Städten und Gemeinden ab einer Größe von 20.000 Einwohnern im Schnitt zu einer Verringerung der Grundsteuerlast. Schlechter gestellt werden im Vergleich zum Status Quo dagegen die Eigentümer bzw. Mieter von Einfamilienhäusern in kleineren westdeutschen Städten und Gemeinden (bis 20.000 Einwohner) sowie in den ostdeutschen Flächenländern insgesamt, da sie beim Äquivalenzmodell eine höhere Grundsteuerlast zu tragen haben als gegenwärtig. Allerdings fällt die finanzielle Mehrbelastung hier in der Regel moderat aus.

**Tabelle 5: Grundsteuerlast für verschiedene Immobilientypen**

	Aktuell		ÄQM		VWM		BWSt	
	EFH	WHG	EFH	WHG	EFH	WHG	EFH	WHG
Stadtstaaten	478	358	476	206	702	422	2,231	332
<i>Flächenländer West</i>								
bis 20.000 Einwohner	285	159	297	136	234	142	280	56
20.000 bis 100.000 Einwohner	358	233	338	153	305	165	590	128
100.000 bis 500.000 Einwohner	490	326	399	175	515	251	1,068	236
mehr als 500.000 Einwohner	559	332	389	167	1,169	596	1,999	364
<i>Flächenländer Ost</i>								
bis 20.000 Einwohner	227	135	282	125	67	35	140	25
20.000 bis 100.000 Einwohner	239	173	305	129	92	52	261	45
100.000 bis 500.000 Einwohner	293	182	345	146	189	93	595	95
mehr als 500.000 Einwohner	322	189	437	183	334	203	1,001	153

Anmerkungen: Die Tabelle zeigt die durchschnittliche Grundsteuerbelastung für verschiedene Immobilientypen. ÄQM steht für das Äquivalenzmodell, VWM für das Verkehrswertmodell, BWSt für die Bodenwertsteuer, EFH für Einfamilienhäuser, WHG für Wohnungen in Mehrfamilienhäusern. Alle Angaben in EUR pro Jahr. Quelle: Eigene Berechnungen.

Bei den wertbasierten Modellen kommt es dagegen zu einer sehr ungleichen Verteilung der Steuerlast sowohl über das Bundesgebiet als auch zwischen kleineren und größeren Städten und Gemeinden. Beim Verkehrswertmodell müssen Eigentümer bzw. Mieter in den Stadtstaaten und westdeutschen Großstädten aufgrund der höheren Verkehrswerte der Immobilien deutlich mehr Grundsteuer zahlen, als dies gegenwärtig der Fall ist. Besonders deutlich fällt der Anstieg der Grundsteuerlast dabei bei den westdeutschen Großstädten aus. Für die Eigentümer bzw. Mieter von Einfamilienhäusern ist hier die Grundsteuerlast beim Verkehrswertmodell im Schnitt mehr als doppelt so hoch wie bei der aktuellen Grundsteuer, bei Wohnungen steigt die durchschnittliche Grundsteuerlast um etwa 80% an. In den kleineren und mittleren westdeutschen Städten und Gemeinden (bis 100.000 Einwohner) nimmt die Grundsteuerlast im Vergleich zum Status Quo dagegen leicht ab. Ein deutlicher Rückgang der Grundsteuerlast ist beim Verkehrswertmodell in den ostdeutschen Flächenländern zu verzeichnen; die einzige Ausnahme bilden dabei die ostdeutschen Großstädte.

Bei der Bodenwertsteuer tritt konstruktionsbedingt eine enorme Diskrepanz zwischen Einfamilienhäusern und Wohnungen im Hinblick auf die Grundsteuerbelastung auf. In den Stadtstaaten beträgt die Grundsteuerschuld für ein durchschnittliches Einfamilienhaus etwa 2.200 EUR im Jahr bzw. 185 EUR im Monat – eine beträchtliche Summe. Das ist rund 6,5-mal so hoch wie die Grundsteuerlast für eine durchschnittliche Wohnung in einem Mehrfamilienhaus und fast fünfmal so hoch wie die Grundsteuerlast im aktuellen Grundsteuermodell. In den ostdeutschen Großstädten beträgt das Verhältnis zwischen der Grundsteuerlast für Einfamilienhäuser und Wohnungen ebenfalls rund 6,5, allerdings fällt sie absolut gesehen mit etwa 1.000 EUR im Jahr für ein

Einfamilienhaus und 150 EUR im Jahr für eine Wohnung deutlich geringer aus als in den Stadtstaaten. In den westdeutschen Großstädten ist das Verhältnis der durchschnittlichen Steuerlast von Einfamilienhäusern im Vergleich zu Wohnungen mit 5,5 nur geringfügig kleiner. Die Grundsteuerlast für ein durchschnittliches Einfamilienhaus beträgt dabei rund 2.000 EUR pro Jahr, für eine durchschnittliche Wohnung rund 360 EUR.

Die Angaben zur durchschnittlichen Steuerbelastung geben jedoch keinen Aufschluss über die Streuung der Grundsteuerlast innerhalb der Städte und Gemeinden. Da uns Daten zu den Bodenrichtwerten bis hinunter auf die Ebene der Bodenrichtwertzonen innerhalb der Gemeinden vorliegen, verdeutlichen wir im Folgenden die Streuung der Grundsteuerlast innerhalb der Städte und Gemeinden exemplarisch für die Bodenwertsteuer. Dazu bestimmen wir für jede Gemeinde zunächst das 75%- sowie das 90%-Perzentil der Bodenrichtwerte und ermitteln die daraus resultierende Grundsteuerlast für ein durchschnittliches Einfamilienhaus sowie eine durchschnittliche Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Anschließend berechnen wir die durchschnittlichen Perzentilwerte über sämtliche Gemeinden innerhalb einer Gemeindegruppe. Die Ergebnisse sind in Tabelle 6 abgetragen. Technisch betrachtet gibt das 75%-Perzentil (90%-Perzentil) an, wie hoch der Bodenrichtwert in den 25% (10%) teuersten Bodenrichtwertzonen in einer Gemeinde mindestens ist. Da die Bodenrichtwerte auf Basis von Verkaufspreisen für Grundstücke ermittelt werden, können die Werte in Tabelle 6 für das 75%-Perzentil (90%-Perzentil) interpretiert werden als jene Grundsteuerschuld, die der Eigentümer bzw. Mieter eines typischen Einfamilienhauses bzw. einer typischen Wohnung in einem Mehrfamilienhaus mindestens zu zahlen hat, wenn sich das Haus in einer Wohngegend befindet, die – gemessen an den Grundstückspreisen – zu den 25% (10%) der teuersten Wohngegenden in einer Stadt bzw. Gemeinde gehört.

Die Ergebnisse verdeutlichen, dass sich die Grundsteuerlast bei der Bodenwertsteuer innerhalb einer Stadt bzw. Gemeinde extrem ungleich verteilt. In den Stadtstaaten ist die Grundsteuerbelastung für ein durchschnittliches Einfamilienhaus, das in einer der 25% teuersten Wohngegenden – gemessen an den Bodenrichtwerten bzw. Grundstückspreisen – steht, mindestens 1,9-mal so hoch wie für dasselbe Haus, das in einer Wohngegend mit durchschnittlichen Grundstückspreisen steht. In einer der 10% teuersten Wohngegenden wäre die Grundsteuerlast für dasselbe Haus sogar mehr als viermal so hoch. Exakt dieselben Relationen gelten für eine durchschnittliche Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Dabei sind gerade in den Großstädten die Wohngegenden mit den höchsten Grundstückspreisen auch die bevölkerungsreichsten. In Berlin beispielsweise liegen die Bodenrichtwerte für den rund 280.000 Einwohner zählenden Bezirk Friedrichshain-Kreuzberg nahezu durchgängig oberhalb des 75%-Perzentils der Bodenrichtwerte. Im mit etwa 380.000 Einwohnern zweitbevölkerungsreichsten Bezirk Mitte sowie dem mit rund 335.000 Einwohnern viertbevölkerungsreichsten Bezirk Charlottenburg-Wilmersdorf liegen die Bodenrichtwerte im Durchschnitt sogar deutlich über dem 90%-Perzentil. Da gerade in den Großstädten und hier insbesondere in den bevölkerungsreichsten Gebieten die Mietquoten besonders hoch sind, dürfte die höhere Grundsteuerlast hier vor allem zu einem spürbaren Anstieg der Mietpreise führen. Da von einer hohen Korrelation zwischen den Bodenrichtwerten von

Grundstücken und dem Verkehrswert einer Immobilie auszugehen ist, sind für das Verkehrswertmodell qualitativ ähnliche Ergebnisse zu erwarten.

**Tabelle 6: Streuung der Grundsteuerlast für die Bodenwertsteuer**

	75%-Perzentil		90%-Perzentil	
	EFH	Wohnung	EFH	Wohnung
Stadtstaaten	4.173	620	9.731	1.447
<i>Flächenländer West</i>				
bis 20.000 Einwohner	329	66	373	74
20.000 bis 100.000 Einwohner	674	146	774	167
100.000 bis 500.000 Einwohner	1.215	269	1.479	327
mehr als 500.000 Einwohner	2.305	420	3.307	602
<i>Flächenländer Ost</i>				
bis 20.000 Einwohner	168	29	195	34
20.000 bis 100.000 Einwohner	321	56	388	68
100.000 bis 500.000 Einwohner	712	114	1.077	173
mehr als 500.000 Einwohner	1.142	175	1.669	256

Anmerkungen: Die Tabelle zeigt die durchschnittliche Grundsteuerbelastung für das 75%- und 90%-Perzentil der Bodenrichtwerte. EFH steht für Einfamilienhäuser. Alle Angaben in EUR pro Jahr. Quelle: Eigene Berechnungen.

## 5.4 Auswirkungen auf den Länderfinanzausgleich

In der politischen Diskussion erhalten neben den Aufkommens- und Belastungsverschiebungen auf regionaler Ebene vor allem auch die Auswirkungen der verschiedenen Reformmodelle auf den Länderfinanzausgleich eine besonders große Aufmerksamkeit. Und auch für die Chancen der Reformmodelle bei einer Abstimmung im Bundesrat dürften Auswirkungen der Modelle auf die Zuweisungen und Beiträge im Zuge des Länderfinanzausgleichs eine große Bedeutung haben. Für die Berechnung der Zahlungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs sind neben den Einnahmen der Länder auch anteilig die Steuereinnahmen der Gemeinden relevant (§6 FAG). In Bezug auf die Grundsteuern der Gemeinden ist dabei jedoch nicht das tatsächliche Aufkommen maßgeblich, sondern die sogenannte Steuerkraftzahl der Grundsteuer (§8(1) und (2) FAG). Die Steuerkraftzahl der Grundsteuer stellt dabei eine Art normiertes Grundsteueraufkommen dar. Die Normierung hat den Effekt, dass Unterschiede im Grundsteueraufkommen zwischen den Gemeinden, die auf Unterschiede bei den Grundsteuerhebesätzen zurückzuführen sind, korrigiert werden. Die Steuerkraftzahl der Grundsteuer eines Bundeslandes lässt sich damit interpretieren als dasjenige Grundsteueraufkommen, das die Gemeinden eines Bundeslandes im Aggregat erzielt hätten, wären die Grundsteuerhebesätze bundesweit einheitlich.

Tabelle 7 zeigt, wie hoch die Zahlungen der einzelnen Bundesländer im Rahmen des Länderfinanzausgleichs in den einzelnen Reformmodellen ausfallen würden. Die erste Spalte zeigt die Zahlungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs im Status Quo (Stand: 2015). Länder, die Ausgleichszahlungen erhalten („Nehmerländer“), sind grün markiert, Länder, die Ausgleichsbeiträge leisten („Geberländer“), sind rot markiert.

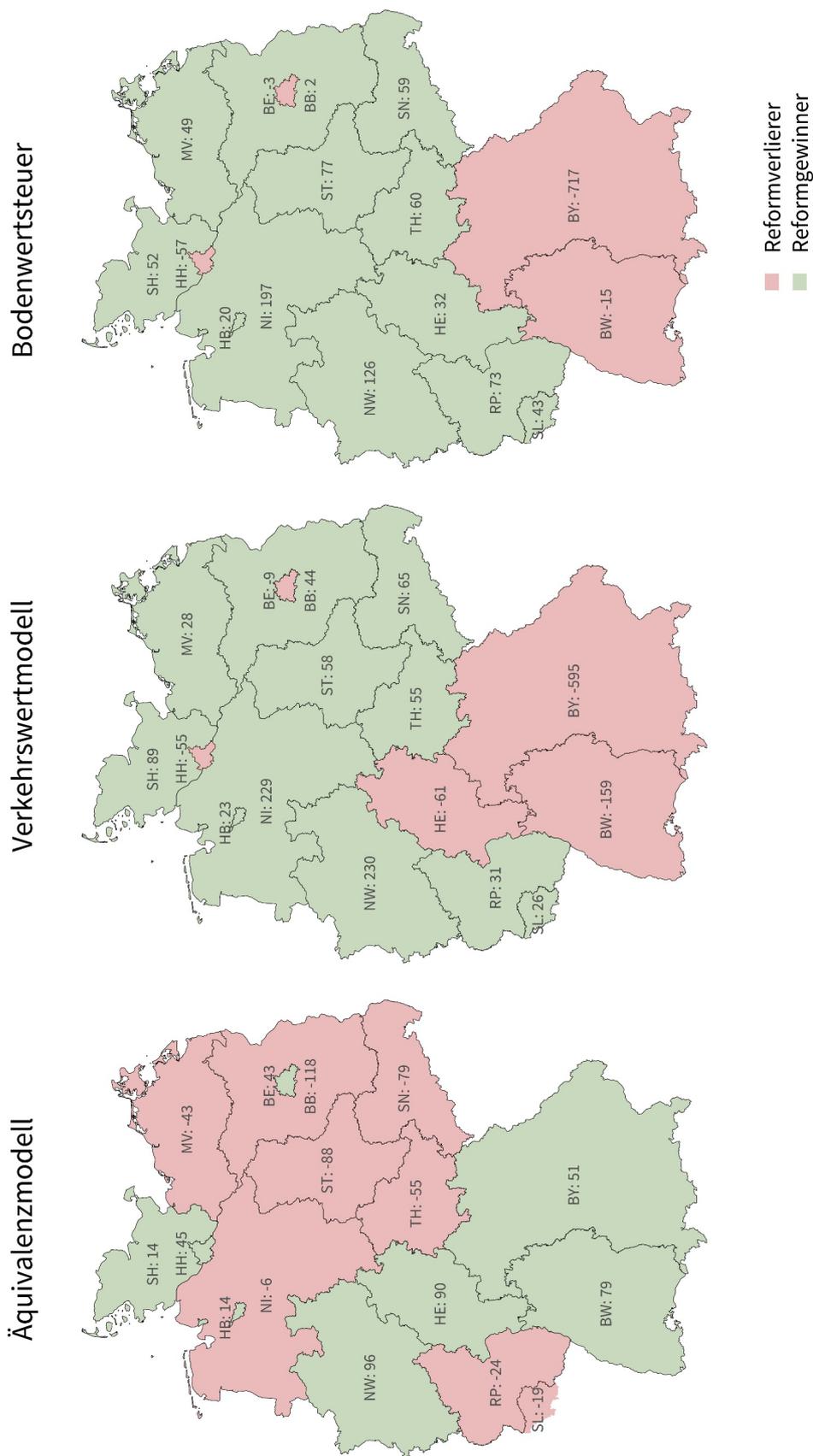
**Tabelle 7: Auswirkungen der Grundsteuerreformmodelle auf den Länderfinanzausgleich**

	Höhe der Zuweisungen und Beiträge im Länderfinanzausgleich (in Mio. EUR)			
	Aktuell	ÄQM	VWM	BWSt
Baden-Württemberg	-2.313	-2.234	-2.472	-2.328
Bayern	-5.449	-5.398	-6.044	-6.166
Berlin	3.613	3.656	3.604	3.610
Brandenburg	495	377	539	497
Bremen	626	640	649	646
Hamburg	-112	-67	-167	-169
Hessen	-1.720	-1.630	-1.781	-1.688
Mecklenburg-Vorpommern	473	430	501	522
Niedersachsen	418	412	647	615
Nordrhein-Westfalen	1.021	1.117	1.251	1.147
Rheinland-Pfalz	349	325	380	422
Saarland	152	133	178	195
Sachsen	1.023	944	1.088	1.082
Sachsen-Anhalt	597	509	655	674
Schleswig-Holstein	248	262	337	300
Thüringen	581	526	636	641
Transfervolumen insg.	9.636	9.331	10.465	10.351

Anmerkungen: Die Tabelle zeigt die Ausgleichsbeiträge bzw. -zuweisungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs. Bezieher von Ausgleichszuweisungen (sog. „Nehmerländer“) sind grün markiert, Zahler von Ausgleichsbeiträgen sind rot markiert (sog. „Geberländer“). Quelle: Eigene Berechnungen.

Auf den Status der einzelnen Länder als Geber- oder Nehmerland hätten die einzelnen Reformmodelle keinen Einfluss. Allerdings ändert sich im Vergleich zum Status Quo die Höhe der Zuweisungen bzw. Beiträge, die einzelne Länder erhalten bzw. leisten, zum Teil deutlich, wie Abbildung 1 grafisch veranschaulicht. Die Abbildung zeigt die absolute Veränderung in der Höhe der erhaltenen Ausgleichszuweisungen bzw. geleisteten Ausgleichsbeiträge in Millionen EUR. Bundesländer, die durch das jeweilige Reformmodell höhere Zuweisungen erhalten bzw. geringere Beiträge leisten müssen, sind grün markiert, Länder, die weniger Zuweisungen erhalten bzw. höhere Beiträge leisten müssen, sind rot markiert.

Abbildung 1: Änderungen in den Beiträgen und Zuweisungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs



Anmerkungen: Die Zahlen geben die absolute Änderung in der Höhe der erhaltenen Zuweisungen bzw. geleisteten Beiträge im Vergleich zum Status Quo in Millionen EUR an. Bundesländer, die im Vergleich zum Status Quo höhere Zuweisungen erhalten bzw. weniger Beiträge leisten, sind grün markiert, Länder, die weniger Zuweisungen erhalten bzw. höhere Beiträge leisten, sind rot markiert. Quelle: Eigene Darstellung basierend auf eigenen Berechnungen.

Es zeigt sich, dass es eine beachtliche Korrespondenz gibt zwischen den Lagern, die die einzelnen Reformmodelle unterstützen, und den Auswirkungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs; die Befürworter der einzelnen Reformmodelle sind zumeist gleichzeitig auch deren Profiteure. So würde unseren Schätzungen zufolge die Einführung des Äquivalenzmodells dazu führen, dass die drei Urheber des Modells Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, die gleichzeitig Geberländer sind, in Zukunft einen geringeren Beitrag im Rahmen des Finanzausgleichs zu leisten hätten, während es mit Ausnahme Hamburgs insbesondere aktuelle Nehmerländer sind, die durch das Äquivalenzmodell im Finanzausgleich verlieren. Insgesamt würde das Transfervolumen im Äquivalenzmodell abnehmen (siehe Tabelle 7, unterste Zeile).

Beim Verkehrswertmodell sind es dagegen abgesehen von Berlin ausschließlich die Geberländer, die sich durch die Reform im Länderfinanzausgleich schlechter stellen, da sie höhere Beiträge zu leisten haben. Dementsprechend nimmt das Transfervolumen insgesamt zu (siehe Tabelle 6, unterste Zeile). Am stärksten betroffen ist dabei Bayern, dessen Beiträge beim Verkehrswertmodell den Schätzungen zufolge um fast 600 Millionen EUR ansteigen würden. Berlin verliert zwar ebenfalls, und dass, obwohl es als Befürworterin des Verkehrswertmodells gilt; als Stadtstaat steht Berlin jedoch das Grundsteueraufkommen zu, wodurch hier ein deutlich positiver Saldo zu Buche steht (vgl. Abschnitt 5.2, Tabelle 4). Bei der Bodenwertsteuer sind es neben Berlin noch drei von vier Geberländer, die als Reformverlierer dastehen. Auch hier ist Bayern im Finanzausgleich mit einem zusätzlichen Beitrag 717 Millionen EUR der größte Verlierer.

## 6 Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Die Regelungen zur Bewertung des Grundvermögens im Rahmen der Grundsteuer stehen bereits seit geraumer Zeit in der Kritik. Mit seiner Entscheidung vom 10. April dieses Jahres, in der es die existierenden Regelungen zur Bewertung des Grundvermögens für verfassungswidrig erklärt hat, sowie der Vorgabe, die Bewertung des Grundvermögens bis spätestens Ende 2019 neu zu regeln, hat das Bundesverfassungsgericht nun den Druck auf die Politik erhöht, die Grundsteuer zeitnah zu reformieren. Das vorliegende Gutachten verfolgt das Ziel, Kriterien für eine ökonomisch sinnvolle Reform der Grundsteuer herauszuarbeiten und die existierenden Reformvorschläge einer finanzwissenschaftlichen Analyse zu unterziehen. Ferner werden die Aufkommens- und Belastungswirkungen verschiedener Reformmodelle empirisch analysiert. Im Fokus stehen dabei das Verkehrswertmodell, das Kostenwertmodell, die Bodenwertsteuer sowie das wertunabhängige, flächenbezogene Äquivalenzmodell.

Die Grundsteuer ist eine Objektsteuer, die die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers unberücksichtigt lässt. Damit verletzt die Grundsteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip, welches das Grundprinzip für eine gerechte Verteilung der Steuerlast darstellt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer wert- oder flächenbasiert ist. Dem Äquivalenzprinzip wird die Grundsteuer nur bedingt gerecht, da sich viele kommunale Leistungen, die an den Grundbesitz anknüpfen, über spezifische Gebühren und Abgaben finanzieren lassen und finanziert werden. Die Notwendigkeit einer Wertbasierung lässt aus dem Äquivalenzprinzip jedenfalls nicht ableiten. Damit verbleiben im Wesentlichen drei Kriterien für die Ausgestaltung einer reformierten Grundsteuer: Die Bestimmung der Bemessungsgrundlage sollte möglichst einfach sein, um den administrativen Aufwand und damit die Erhebungskosten gering zu halten; ungerechtfertigte Diskriminierungen zwischen den Steuerzahlern sind zu vermeiden; und das Recht zur Anpassung der Hebesätze sollte bei den Gemeinden verbleiben, um ihre Finanzautonomie zu wahren.

Aus finanzwissenschaftlicher Perspektive sprechen die besseren Argumente für eine Grundsteuer, die auf Grundstücks- und Gebäudeflächen basiert. Von den existierenden Reformvorschlägen ist damit das Äquivalenzmodell den anderen Modellen vorzuziehen. Aufgrund der einfachen Bestimmung der Bemessungsgrundlage dürfte das Äquivalenzmodell nur geringe administrative Kosten verursachen. Bei den wertbasierten Reformmodellen bestehen dagegen erhebliche Zweifel, ob eine verfassungsmäßige Ausgestaltung der Bewertungsvorschriften mit vertretbarem Aufwand zu realisieren ist. Denn das Bundesverfassungsgericht hat deutlich gemacht, dass für den Fall, dass sich der Gesetzgeber für eine wertbasierte Bemessungsgrundlage entscheidet, diese hinreichend nah an den Marktwerten sein muss. Darüber hinaus verdeutlichen die Ergebnisse der empirischen Analyse, dass das Äquivalenzmodell zu einer deutlich gleichmäßigeren Verteilung der Steuerlast unter den Steuerpflichtigen führt, als dies bei den wertbasierten Modellen der Fall ist. Die wertbasierten Modelle führen dagegen zu einer zum Teil deutlich

höheren Grundsteuerbelastung insbesondere für Grundeigentümer bzw. – aufgrund der Tatsache, dass die Grundsteuer zu den umlagefähigen Nebenkosten zählt – Mieter in den alten Bundesländern sowie in Großstädten.

Die Schätzung der Aufkommens- und Belastungswirkungen im Rahmen dieses Gutachtens erfolgt unter der Annahme konstanter Hebesätze. Prinzipiell könnten die Gemeinden die Aufkommens- und Belastungsverschiebungen ausgleichen, indem sie ihre Hebesätze entsprechend anpassen. Es ist jedoch keineswegs gewährleistet, dass insbesondere Gemeinden, für die im Zuge einer Grundsteuerreform bei gegebenen Hebesätzen ein höheres Einkommen prognostiziert wird, ihre Hebesätze senken. Erstens stellen die hier vorgestellten Ergebnisse durchschnittliche Schätzwerte dar. Das tatsächliche reformbedingte Einkommen kann sowohl im Aggregat, besonders aber im Einzelfall sowohl nach oben als auch nach unten von den Schätzergebnissen abweichen. Um zu verhindern, dass das Einkommen ex post, also nach Einführung der Reform zum Zeitpunkt der Steuerfestsetzung, dann durch eine ex ante erfolgte Anpassung der Hebesätze geringer ausfällt als dies im gegenwärtigen Grundsteuermodell der Fall wäre, dürften Gemeinden, für die ein Einkommenszuwachs prognostiziert wird, die Hebesätze ex ante gar nicht oder nur in geringerem Maße nach unten anpassen. Hat sich die Einkommensschätzung ex post dann aber als realistisch erwiesen und die Grundsteuerreform zu einem Einkommenszuwachs geführt, ist fraglich, ob die Gemeinden die Hebesätze in den folgenden Jahren dann noch in dem Maße nach unten korrigieren werden, wie es nötig wäre, um die Einkommens- und Belastungswirkung wieder auf das Niveau vor der Reform zurückzufahren. Zweitens erhalten jene Bundesländer, deren Kommunen durch die Reform der Grundsteuer bei gegebenen Hebesätzen insgesamt ein höheres Einkommen erzielen, weniger Zuweisungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs bzw. müssen höhere Beiträge leisten. Denn die Zahlungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs sind abhängig von der Steuerkraftzahl der Grundsteuer und nicht vom tatsächlichen Grundsteuereinkommen. Erhält ein Land infolge der Reform der Grundsteuer nun weniger Zahlungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs (bzw. muss höhere Beiträge leisten), so dürfte dies dazu führen, dass das Land die Zuweisungen an seine Kommunen kürzt, da der Nachteil im Rahmen des Finanzausgleichs auf eine höhere Grundsteuerertragskraft der Kommunen zurückzuführen ist. Um den Rückgang an Zuweisungen aufzufangen, dürften die Kommunen wiederum auf eine Reduktion der Hebesätze verzichten.

Das vorliegende Gutachten analysiert jene vier Grundsteuerreformmodelle im Detail, die in der politischen und öffentlichen Diskussion bis dato die größte Aufmerksamkeit erhalten haben. Tatsächlich existieren aber insbesondere bei den wertbasierten Modellen diverse ergänzende und alternative Vorschläge, um die Bestimmung der Bemessungsgrundlage durch Pauschalisierungen und Typisierungen zu vereinfachen. In vielen Fällen lehnen sich diese Vorschläge an das Vergleichs-, Sach- oder Ertragswertverfahren an bzw. kombinieren Elemente dieser drei Verfahren. Ziel all dieser Verfahren ist, sich dem Verkehrswert zu nähern. Es sei daher angemerkt, dass sich die Ergebnisse der finanzwissenschaftlichen Analyse in Bezug auf eine Wertbasierung der Grundsteuer generell auf andere Varianten wertbasierter Grundsteuermodelle übertragen lassen. Dies

gilt insbesondere für die Ausführungen zum administrativen Aufwand der Steuererhebung durch eine verfassungskonforme Ausgestaltung der Bewertungsvorschriften. Auch hinsichtlich der Belastungs- und Aufkommenswirkungen sind qualitativ keine nennenswerten Unterschiede durch eine Anwendung alternativer Verfahren der Wertermittlung zu erwarten, da zwischen den Verkehrswerten von Immobilien auf der einen Seite und den im Rahmen eines vergleichs-, sach- oder ertragswertbasierten Verfahrens bestimmten Werten auf der anderen Seite eine hohe Korrelation bestehen dürfte.

## Literaturverzeichnis

- Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (BBSR) (2012): Immobilienpreise und Transaktionen am Wohnimmobilienmarkt. BBSR-Analysen Kompakt, 10/2012.
- Bundesrat (2016): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes. Gesetzentwurf des Bundesrates, Drucksache 515/16.
- Egenthaler, T. (2018): Wesentliche Parameter einer Grundsteuerreform. Wirtschaftsdienst, 98. Jg., Nr. 3/2018, S. 159-162.
- Hansmeyer, K.-H. (1981): Grundsteuer. In: W. Albers et al. (Hrsg.), Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft (HdWW), Dritter Band, S. 726-743, Gustav Fischer, J. C. B. Mohr und Vandenhoeck & Ruprecht: Stuttgart u.a.
- Homburg, S. (2015): Allgemeine Steuerlehre. 7. Auflage, Vahlen: München.
- Homburg, S. (2018): Ein Vorschlag zur Grundsteuerreform. Wirtschaftsdienst, 98. Jg., Nr. 3/2018, S. 169-175.
- Houben, H. (2017): Bewertung für grundsteuerliche Zwecke zwischen Wunsch und Wirklichkeit. Steuer und Wirtschaft, S. 186 und 188.
- Institut der deutschen Wirtschaft (IW) (2011): Steuerwerte neu messen. IW-Dienst, 37. Jg., Nr. 11, S. 2.
- Institut der deutschen Wirtschaft (IW) (2015): Mehr Boden für die Grundsteuer – Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle. IW Policy Paper 32/2015.
- Löhr, Dirk (2011): Reform der Grundsteuer: Zu einem blinden Fleck in der Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen. Wirtschaftsdienst, 91. Jg., Nr. 5/2011, S. 333-338.
- Musgrave, R. A., Musgrave, P. B. und Kullmer, L. (1985): Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis 2. 3. Auflage, J. C. B. Mohr: Tübingen.
- Schulemann, O. (2011): Reform der Grundsteuer – Handlungsbedarf und Reformoptionen. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler: Berlin.
- Senatorin für Finanzen Bremen (2009): Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten. Mimeo.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Finanzen (2010): Reform der Grundsteuer: Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, Dezember 2010, Berlin.