

Anfang Juni 2016 wurde eine Bundesratsinitiative zur Reform der Grundsteuer beschlossen. Dieser Reformvorschlag wurde im ifo Schnelldienst 18/2016 von einigen Experten vorgestellt und diskutiert. In Ergänzung dazu plädiert Gerhard Graf hier für einen Ersatz der Grundsteuer.

## Aktuelle Situation der Grundsteuer

Die Grundsteuer hat sich seit den 1950er Jahren als stetig wachsende und verlässliche Finanzquelle für die Kommunen erwiesen (vgl. Graf 1993; Statistisches Bundesamt 2016a). Auch wenn es immer wieder zu Hebesatzerhöhungen gekommen ist, so haben doch die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung und die zunehmende Zahl der Veranlagungsfälle sowie deren tendenziell steigender Wert bei Zurechnungsfortschreibungen und Artfortschreibungen das Aufkommen der Grundsteuer wesentlich geprägt. Die Kommunen nehmen somit aktuell etwa 13 Mrd. Euro pro Jahr ein (vgl. Deutsche Bundesbank 2016) und erzielen damit einen Beitrag zu ihrem Steueraufkommen von rund 14% (vgl. Bundesministerium der Finanzen 2016). Diese Finanzquelle ist im Übrigen die größte eigenständige Einnahme der Kommunen, die sie nicht – wie z.B. bei der Gewerbesteuer – mit anderen Gebietskörperschaften zu teilen haben und über die sie im Rahmen der Hebesatzfestsetzung selbständig entscheiden können. Die Aufkommensentwicklung der Grundsteuer wird gleichwohl dadurch begrenzt, dass die Einheitswerte der Grundstücke<sup>1</sup> aus den Jahren 1964 bzw. 1935 stammen und bis heute auch bei der Wertermittlung von neuen Veranlagungsfällen unverändert der Steuererhebung zugrunde liegen.

## Die Grundsteuer steht im Verdacht der Verfassungswidrigkeit

Der Bundesfinanzhof hat in einer Entscheidung vom 22. Oktober 2014 festgehalten, dass er »die Einheitsbewertung (spätestens) ab dem Bewertungsstichtag 1. Januar 2009 für verfassungswidrig [hält], weil

\* Prof. Dr. Gerhard Graf ist em. Professor an der Verwaltungsfachhochschule in Wiesbaden und Privatdozent am Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften an der Universität Mainz.

<sup>1</sup> Die Argumentation orientiert sich an der Grundsteuer B. Die wesentlichen Überlegungen gelten allerdings auch für die Grundsteuer A.

die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse ... vom 1. Januar 1964 zu Folgen führt, die mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht mehr vereinbar sind« (BFH 2014, II R 16/13, Leitsatz). Als Hauptursachen für die beklagten Wertverzerrungen sieht der BFH zum einen die Nichtberücksichtigung der allgemeinen Wertänderungen. Zum anderen werden Ausstattungsmerkmale, die sich seit 1994 bei neueren, aber auch älteren Wohnungen erheblich geändert haben, unberücksichtigt gelassen. Darüber hinaus hat sich die Struktur (Art und Größe von Wohnungen) am Wohnungsmarkt geändert. Schließlich finden Wertminderungen bei älteren Wohnungen keine Berücksichtigung über Abschreibungen. Der BFH plädiert zusammenfassend für eine erneute Hauptfeststellung, um die Wertverzerrungen und die Verletzung des Gleichheitssatzes zu beheben.

## Finanzwissenschaftliche Sicht der Grundsteuer

Die Grundsteuer steht nicht nur im Konflikt mit der grundgesetzlichen Rechtsordnung, sie ist seit vielen Jahren auch von finanzwissenschaftlicher Seite in der Diskussion. Sie scheint prima facie keinen hinreichenden Bezug zu dem vielfach für Steuererhebungen entscheidenden Leistungsfähigkeitsprinzip zu haben. Sie besitzt vielmehr vorrangig den Charakter einer Kopfsteuer und wird dann damit begründet, dass sie alle Einwohner einer Gemeinde äquivalent an der Finanzierung der kommunalen Leistungen beteiligen will (vgl. Tipke und Lang 2015, S. 870 f.). Betrachtet man die Grundsteuer als Einwohnersteuer, liegt es durchaus nahe, sie als Bestandteil der kommunalen Finanzautonomie zu sehen und für sie ein kommunales Hebesatzrecht zu fordern (vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2010, S. 2–3, S. 5).

Der Bezug zum Leistungsfähigkeitsprinzip fehlt der Grundsteuer aber nicht völlig, wird

jedoch nur indirekt erkennbar und ist keineswegs bei allen Veranlagungsfällen deutlich. Die Grundsteuer ist insoweit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip verknüpft, als in der Regel größere und teurere selbstgenutzte und gemietete Wohnungen oder Grundstücke auch mit einem höheren Einheitswert einhergehen und damit (bei gleichem Hebesatz innerhalb einer Gemeinde) zu einer höheren Grundsteuerschuld führen. Mit dem Wert des Grundstücks steigen daher auch die Zahlungen, die aus dem Einkommen des Grundstückseigentümers, aber auch des Mieters zu finanzieren sind. Die Zusammenhänge zwischen Grundstückswert und Einkommensbelastung unterliegen zwischen den Objekten jedoch keinem einheitlichen Wirkungskomplex, wie z.B. einem durchgängigen Tarif, sie sind lediglich als mögliche Tendenz zu unterstellen. Eine eher geringfügige Bindung an die Leistungsfähigkeit sieht im Übrigen der § 33 Grundsteuergesetz vor, der bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft sowie bei bebauten Grundstücken einen Erlass wegen wesentlicher Ertragsminderung erlaubt.

### Probleme bei der Vermögensbewertung

Die vom BFH angesprochenen Wertverzerrungen bei den Grundstücken sind nun keinesfalls auf die Sachverhalte für die Grundsteuererhebung beschränkt. Vielmehr ist jede Vermögensbewertung davon betroffen und daher unter Gleichheitsaspekten problematisch. Einerseits gibt es neben der Ermittlung der Vermögensgrößen an sich, die bei der Grundsteueranforderung allerdings keine Rolle spielen dürfte, die Frage der Bewertung der Vermögensgegenstände mit einem für Dritte nachvollziehbaren Nominalwert. Die Hilfskonstruktionen des Sachwertverfahrens oder des Ertragswertverfahrens führen dabei nicht notwendigerweise zum gleichen Resultat. Auch der Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats, eine Summe aus Boden- und Gebäudewert als Ersatz für die veralteten Einheitswerte anzusetzen (vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2010, S. 6), entbindet nicht von der Herkulesaufgabe, Bewertungen für viele Millionen von Objekten vergleichbar und bei einer Hauptfeststellung gleichzeitig vorzunehmen. Es bleibt auch unklar, ob die differierenden inhaltlichen oder ökonomischen Qualitäten der Vermögensgegenstände hinreichend erfassbar sein werden. Es kommt hinzu, dass einmal ermittelte oder geschätzte Vermögenswerte bereits nach wenigen Jahren Änderungen unterliegen werden. Diese Änderungen müssen nicht nur in Höherbewertungen bestehen, auf die gegebenenfalls mit einer Anpassung der Messzahlen zu reagieren wäre. Wertveränderungen nach unten lassen sich nicht in gleicher Weise und einfach kompensieren. In jedem Fall werden solche Wertänderungen, wie sie der BFH beschreibt, über die Zeit hin für die Grundstücke weder linear nach oben wie nach unten und damit nicht gleichartig erfolgen.

Bei der Grundsteuer potenziert sich die Bewertungsproblematik, weil bei einer neuen Hauptfeststellung nicht nur wenige Grundstücke für wirtschaftlich gleichgelagerte Fälle oder

ähnliche wirtschaftliche Gegebenheiten neu zu bewerten sind, sondern vielmehr für 35 Millionen Veranlagungsfälle Wertfortschreibungen vorzunehmen wären.<sup>2</sup> Für Grundstücke sieht § 21 des Bewertungsgesetzes alle sechs Jahre eine neue Hauptfeststellung vor. Wenn also dem Petitum des BFH nach einer Hauptfeststellung in den nächsten Jahren gefolgt würde, dann wäre dieser Prozess auch periodisch weiterzuführen, denn nach Ablauf weniger Jahre werden sich wiederum Umbewertungen und Wertverzerrungen ergeben, die dann erneut korrigiert werden müssten. Dieses Procedere würde nicht nur erhebliche Ressourcen beanspruchen, sondern mit Sicherheit auch zu zahllosen Rechtsstreitigkeiten führen.

### Was planen die Bundesländer?

Die anstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit der Einheitswerte und damit der Besteuerung der Grundstücke ist den Bundesländern bekannt. Sie wollen der Problematik in zweierlei Hinsicht begegnen. Zum einen durch eine Neubewertung, wobei allerdings zwischen den Bundesländern über das Verfahren keine Einigkeit besteht. Die Vorschläge reichen von einer ausschließlichen Bewertung des Bodens bis hin zu einem Aggregat aus Bodenrichtwerten und Kostenwerten für das Gebäude (vgl. Söder et al. 2016). Die Länder sind sich allerdings bewusst, dass jede aktuelle Neubewertung der Grundstücke im Durchschnitt zu – zum Teil viel – höheren Einheitswerten (bis zum Zehnfachen gegenüber heute) führte. Dem soll durch eine Absenkung der Messzahlen – eventuell je nach jedem Bundesland in unterschiedlicher Höhe – begegnet werden. Zudem wären die Hebesätze der Kommunen anzupassen, so dass das Ziel der Aufkommensneutralität erreicht werden könnte. Dieses Ziel erscheint deshalb vermessend, weil dem nicht nur der dringliche Wunsch der Kommunen nach höheren Einnahmen entgegensteht, sondern außerdem die kommunale Selbstverwaltung als Argument für die Eigenständigkeit der Kommunen in ihrer Entscheidung über den Hebesatz angeführt würde. Die Aufkommensneutralität gilt zudem in keinem Fall für einzelne Grundstücke, die durch eine Neubewertung einen viel höheren oder viel geringeren Wert erhielten. Sie könnte allenfalls für die Gesamteinnahmen der Kommunen aus der Grundsteuer angestrebt werden. Die Belastung der Grundstückbesitzer und der Mieter würde sich tatsächlich und in der Regel (erheblich) ändern, was auch zu Rechtsstreitigkeiten beitragen wird.

### Benötigen die Kommunen überhaupt die Grundsteuer?

Sind die Kommunen für ihre Finanzwirtschaft überhaupt auf die Grundsteuer angewiesen? Diese Frage kann deutlich

<sup>2</sup> Der Wissenschaftliche Beirat geht auf dieses Problem der Massenveranlagung nicht ein.

mit Nein beantwortet werden. Die Grundsteuer macht rund 14% ihrer Steuereinnahmen aus. Es gibt keinen Grund, einen möglichen Ausfall der Grundsteuer nicht durch andere Einnahmen zu kompensieren. Bereits heute erhalten die Kommunen Anteile aus der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer. Diese Anteile, die sich zusammen auf über 43% der Steuereinnahmen der Kommunen belaufen, wären leicht auszuweiten (vgl. Finanzbericht 2017, S. 180). Berücksichtigt man noch Zuweisungen, die den Gemeinden von den Ländern zufließen, gelangt man zu Anteilswerten gemessen z.B. am Verwaltungshaushalt, die weit mehr als 50–60% ausmachen. Die Kommunen werden also bereits seit langem vornehmlich über Finanzströme von den Ländern und den Gemeinschaftsteuern finanziert. Die Grundsteuer macht am Verwaltungshaushalt etwa 6% aus (vgl. Finanzbericht 2017, S. 187). Sie kann daher keinesfalls als faktisch unumgänglich für die Selbstverwaltung der Kommunen angeführt werden. Die Grundsteuer könnte also insgesamt abgeschafft werden.<sup>3</sup> Die Beschäftigungsprogramme für die staatlichen Finanzverwaltungen und die kommunalen Steuerverwaltungen für die Ermittlung neuer Einheitswerte und die Betreuung von tausenden von Rechtsstreitigkeiten sind nicht erforderlich und volkswirtschaftlich kontraproduktiv.

### Gibt es einen vertretbaren Ersatz für die Grundsteuer?

Änderungen von Steuern begegnen in der Öffentlichkeit nicht nur großer Aufmerksamkeit, sondern vielfach auch großer Skepsis, selbst wenn Steuern reduziert oder abgeschafft werden sollen. Die Grundsteuer hat nämlich Verteilungswirkungen für die davon betroffenen Haushalte – und es sind in Deutschland (fast) alle Haushalte davon betroffen. Die Grundsteuer wirkt zum einen wie eine Wohnungs- oder Kopfsteuer, die weitgehend unabhängig von den subjektiven Einkommensverhältnissen der Wohnungseigentümer und der Mieter erhoben wird. Die finanzielle Leistungsfähigkeit bleibt damit im unmittelbaren Grundsteuererhebungsverfahren unberücksichtigt.

Die Verteilungswirkungen der Grundsteuer lassen sich jedoch teilweise mit einer geringen Anhebung des Umsatzsteuersatzes beispielsweise auf 20% beim Regelsatz, aber auch durch eine geringe Anhebung beim ermäßigten Satz erreichen. Eine solche Erhöhung würde beim monatlichen Durchschnittseinkommen privater Haushalte von 4 101 Euro 2014<sup>4</sup> und von monatlichen Konsumausgaben von 2 375 Euro (unter Abzug der Mietaufwendungen) auf eine maximale Zusatzbelastung von etwa 15 Euro monatlich hinauslaufen.<sup>5</sup> Dies läge in der Dimension der aktuellen Grundsteuerbelastung eines Mieters.

<sup>3</sup> Vgl. Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (1969), Tipke und Lang (2015, S. 870–871), Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2011); darin wird die Abschaffung in abgeschwächter Form verteidigt.

<sup>4</sup> Vgl. die Angaben des Statistischen Bundesamts (2016b, S. 13 ff.).

<sup>5</sup> Schätzung des Autors.

Ergänzend wären daneben die Verteilungswirkungen zu berücksichtigen, die für die Eigentümer und Mieter größerer Wohnungen oder Häuser bestehen. Ihre Grundsteuerschuld wächst mit dem Einheitswert. Eine entsprechend anwachsende Belastung ergäbe sich durch eine Anhebung des Einkommensteuertarifs vorzugsweise in der ersten Proportionalzone, d.h., der gegenwärtige Grenzsteuersatz von 42% wäre auf beispielsweise 43% anzuheben.

Mit diesen beiden Anhebungen bei der Umsatz- sowie der Einkommensteuer ließen sich die aktuellen Verteilungswirkungen der Grundsteuer kompensieren. Es käme diesen Vorschlägen entgegen, wenn die bestehende Absicht, den Solidaritätszuschlag in den nächsten Jahren abzuschaffen, endlich realisiert würde. Schließlich könnte zur Not sogar noch an die Abgeltungsteuer als Kompensationsmöglichkeit gedacht werden. Bei einer gleichzeitigen Abschaffung des Solidaritätszuschlags wären dann 26% denkbar.

### Erforderliche Ausgleichsregelungen

Die nach diesem Vorschlag erzielbaren Mehreinnahmen aus der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer ließen sich am Besten im Rahmen einer Erhöhung der Beteiligungssätze der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern weiterleiten. Die jeweiligen Bundesländer könnten dabei leicht feststellen, ob der Ausfall an Grundsteuereinnahmen bei den Gemeinden tatsächlich kompensiert oder gar erheblich überkompensiert wird. Gegebenenfalls wären ergänzende Anpassungen im kommunalen Finanzausgleich erforderlich. Die Abschaffung der Grundsteuer könnte mit einer Grundgesetzänderung einhergehen. Es würde eventuell auch eine einfache Nichterhebung der Grundsteuer wegen ihrer gegenwärtigen Verfassungswidrigkeit genügen.

Die Grundsteuer ist eine besonders alte Realsteuer (vgl. Hansmeyer 1981). Realsteuern waren vor Hunderten von Jahren für die Staatsfinanzierung erforderlich, weil die heutigen Steuerobjekte Einkommen und Umsätze noch gar nicht zu ermitteln waren. Sie passen nicht mehr in unsere Zeit. In unseren heutigen Volkswirtschaften sind Einkommen und Umsätze gut feststellbar und für steuerliche Zwecke mit jeweils aktuellen Werten heranzuziehen. Eine weitere Beteiligung der Gemeinden an diesen Wertsteuern würde sie nicht nur vor der kaum sinnvoll zu bewältigenden Bewertungsproblematik verschonen, sondern sie auch an dynamisch wachsenden Steuerquellen beteiligen.

### Literatur

BFH (2014), Beschluss vom 22. Oktober 2014, II R 16/13.

Bundesministerium der Finanzen (2016), *Finanzbericht 2017*, Berlin.

Deutsche Bundesbank (2016), *Monatsberichte*, Frankfurt am Main.

Graf, G. (1993), »Die Entwicklung des Grundsteueraufkommens in der Bundesrepublik Deutschland«, *WiSt – Wirtschaftswissenschaftliches Studium* (7), 371–373.

Hansmeyer, K.-H. (1981), »Grundsteuer«, in: *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft* (HdWW), Bd. 3, Fischer/Mohr, Vandenhoeck & Ruprecht, 726–743.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (Hrsg.), (1969), *Heft 14: Grundsteuer – Plädoyer gegen eine veraltete Steuerform*, Wiesbaden.

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (Hrsg.), (2011), *Heft 109: Reform der Grundsteuer Handlungsbedarf und Reformoptionen*, Wiesbaden.

Söder, M., Th. Schäfer, W. Scheffler, G. Färber, D. Löhr, H. Dedy, R. Henger, Th. Schaefer und P. Tschentscher (2016), »Reform der Grundsteuer: Gerechtere Verteilung der Steuerlasten oder Kostenexplosion?«, *ifo Schnelldienst* 69(18), 3–26.

Statistisches Bundesamt (2016a), *Fachserie 14: Finanzen und Steuern – Realsteuervergleich*, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (2016b), *Fachserie 15, Reihe 1: Wirtschaftsrechnungen*, Wiesbaden.

Tipke, K. und J. Lang (2015), *Steuerrecht*, 22. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2010), *Reform der Grundsteuer*, Gutachten, Bundesministerium der Finanzen, Berlin.