

*Clemens Fuest, Lea Immel, Volker Meier und Florian Neumeier*

# Reformoptionen für die Grundsteuer B: Eine empirische Analyse der Belastungswirkungen

Am 10. April dieses Jahres hat das Bundesverfassungsgericht die derzeit gültigen Vorschriften für die Bemessung der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt. Laut Urteilsbegründung verstößt die gegenwärtige Bewertung des Grundvermögens auf Basis sogenannter Einheitswerte gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. Da bei der Feststellung der Einheitswerte noch immer die Wertverhältnisse aus dem Jahr 1964 (für Westdeutschland) bzw. 1935 (für Ostdeutschland) maßgeblich sind, komme es zu Wertverzerrungen und Ungleichbehandlungen, die sich weder durch die Vermeidung eines allzu großen Verwaltungsaufwands noch aus Gründen der Typisierung und Pauschalierung rechtfertigen ließen. Das Verfassungsgericht hat dem Gesetzgeber daher aufgetragen, bis zum 31. Dezember 2019 eine Neuregelung zu treffen. Sollte der Gesetzgeber diese Frist verstreichen lassen, darf die Grundsteuer nicht mehr erhoben werden. Da die Regeln zur Bewertung des Grundvermögens seit geraumer Zeit in der Kritik stehen, hat es in den vergangenen Jahren bereits einige Vorschläge für eine Reform der Grundsteuer gegeben. Die Forschungsgruppe Steuer- und Finanzpolitik des ifo Instituts hat im August dieses Jahres ein Gutachten veröffentlicht, in dem jene Reformvorschläge, die besonders prominent diskutiert wurden und werden, aus finanzwissenschaftlicher Perspektive bewertet und im Hinblick auf ihre Belastungs- und Aufkommenswirkungen auf kommunaler Ebene analysiert werden (Fuest et al. 2018). Darüber hinaus werden in dem Gutachten die Konsequenzen der Reformvorschläge für den Länderfinanzausgleich untersucht. Der vorliegende Beitrag fasst die wesentlichen Ergebnisse der im Rahmen des Gutachtens durchgeführten empirischen Analyse zusammen und zeigt darüber hinaus neue, bisher unveröffentlichte Ergebnisse. Der Fokus liegt dabei auf den Implikationen verschiedener Reformmodelle im Hinblick auf die Verteilung der Grundsteuerlast.

## **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 Einheitswert soll den auf einen bestimmten Stichtag bezogenen Wert des Grundbesitzes widerspiegeln. Die gegenwärtig für die Berechnung der Grundsteuerschuld verwendeten Einheitswerte entsprechen den Wertverhältnissen aus dem Jahr 1964 für die westdeutschen Bundesländer bzw. 1935 für die ostdeutschen Bundesländer. Eine

Neubewertung des Grundbesitzes ist seitdem ausgeblieben. 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. Die Grundsteuermesszahl variiert zwischen 2,6 Promille und 3,5 Promille in den westdeutschen Bundesländern und zwischen 5 und 10 Promille in den ostdeutschen Bundesländern. Der Grundsteuerhebesatz schließlich ist ein von den Gemeinden individuell festgelegter Prozentsatz. Im Durchschnitt beträgt der Hebesatz in Deutschland etwa 365% (Stand: 2017). Allerdings ist die regionale Variation beträchtlich. Mit 960% weist das hessische Nauheim den höchsten Hebesatz auf. In insgesamt zehn Gemeinden dagegen liegt der Hebesatz bei 0%, so dass Grundbesitzer hier keine Grundsteuer zu zahlen haben.

## REFORMMODELLE IM ÜBERBLICK

Die gegenwärtig diskutierten Vorschläge für eine Reform der Grundsteuer lassen sich grob in zwei Gruppen einteilen. Auf der einen Seite stehen Reformvorschläge, die auf eine wertbasierte Bemessungsgrundlage zurückgreifen; auf der anderen Seite solche, bei denen die Bemessungsgrundlage flächenbasiert ist.<sup>1</sup> Zu den Reformmodellen mit einer wertbasierten Bemessungsgrundlage gehören das sogenannte Verkehrswertmodell sowie die Bodenwertsteuer. 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 häufig auch als »Nordmodell« bzw. »Nordländermodell« bezeichnet. Ziel ist es, die Grundsteuer auf eine den Verkehrswert der Immobilie reflektierende Bemessungsgrundlage zu erheben. Da die Verkehrswerte von Immobilien allerdings kaum zu ermitteln sind und ein Verfahren zur Bewertung von Boden und Gebäuden massentauglich sein muss, soll der Verkehrswert mit Hilfe automationsgestützter Verfahren näherungsweise bestimmt werden, so dass die Bemessungsgrundlage letztlich einen verkehrswertnahen Vergleichswert darstellt.

Während beim Verkehrswertmodell der Wert der Immobilie insgesamt, also sowohl der Bodenwert als auch der Wert der aufstehenden Gebäude, bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wird, sind beim *Bodenwertmodell* ausschließlich die Bodenwerte maßgeblich. Die Grundlage für die Berechnung der Bemessungsgrundlage sollen dabei die von den Kreisgutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte sein.

Den wertbasierten Modellen gegenüber steht ein wertunabhängiges, auf Grundstücks- und Gebäudeflächen basierendes Modell. Das im Rahmen des Gutachtens analysierte Modell wurde von 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. Maßgeblich für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer sind ausschließlich die Fläche des Grundstücks sowie die Bruttogrundflächen der aufstehenden Gebäude.

<sup>1</sup> Denkbar sind auch Mischformen aus Wert- und Flächenbasierung. Das sogenannte »Thüringer Modell« beispielsweise sieht vor, für die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer Grundstückswerte mit den Bruttogrundflächen der aufstehenden Gebäude zu kombinieren.

## VORGEHEN IM RAHMEN DER EMPIRISCHEN ANALYSE

Um die Belastungswirkungen des Verkehrswertmodells, der Bodenwertsteuer sowie des Äquivalenzmodells zu analysieren, berechnen wir die aus den einzelnen Reformmodellen resultierende Grundsteuerlast für Immobilieneigentümer bzw. Mieter – denn die Grundsteuer zählt bei Mietverhältnissen zu den umlagefähigen Nebenkosten – exemplarisch für zwei Immobilientypen: Ein gemeindetypisches Einfamilienhaus sowie eine gemeindetypische Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Gemeindetypisch bedeutet dabei, dass wir für die Analyse eine entsprechende Immobilie betrachten, die die durchschnittlichen bemessungsgrundlagerelevanten Eigenschaften einer Immobilie in einer bestimmten Gemeinde aufweist. 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) sowie dem Bundesgebiet (Flächenländer West, Flächenländer Ost, Stadtstaaten). Sämtliche für unsere Berechnungen verwendeten Daten sowie die Charakteristika gemeindetypischer Immobilien sind im Gutachten im Detail beschrieben.

Von politischer Seite wurde die Absicht geäußert, die Reform der Grundsteuer aufkommensneutral zu gestalten; das Aufkommen aus der reformierten Grundsteuer soll genauso hoch ausfallen wie bei Anwendung des aktuellen Grundsteuermodells. Im Rahmen unserer empirischen Analyse berücksichtigen wir diese Absicht auf zwei unterschiedliche Arten. Im ersten Szenario (*Szenario A*) gehen wir davon aus, dass der Gesetzgeber die Steuermesszahlen so festlegt, dass eine Reform der Grundsteuer bei gegebenen Hebesätzen aufkommensneutral ist. Die Steuermesszahl ist ein Multiplikator, mit dem die Grundsteuerbemessungsgrundlage multipliziert wird, um den steuerpflichtigen Teil der Bemessungsgrundlage (die Grundsteuermesszahl) zu bestimmen. Da wir in diesem Szenario die Annahme treffen, dass die Hebesätze der Gemeinden nicht angepasst werden, kommt es hierbei allerdings zu Verschiebungen im Hinblick auf das Grundsteueraufkommen zwischen den Gemeinden. Die Aufkommensneutralität ist also ausschließlich im Aggregat gewährleistet. Im zweiten Szenario (*Szenario B*) gehen wir davon aus, dass die Aufkommensneutralität durch Anpassung der Grundsteuerhebesätze erreicht wird. Da die Gemeinden die Höhe der Hebesätze für die Grundsteuer frei bestimmen können, setzt dies voraus, dass die Gemeinden ihre Hebesätze entsprechend anpassen. Dabei nehmen wir an, dass eine jede Gemeinde ihren Hebesatz so anpasst, dass ihr Grundsteueraufkommen nach der Reform dem Niveau vor der Reform entspricht. Die modellierten

Reformen sind damit sowohl im Aggregat als auch auf Ebene der Gemeinden aufkommensneutral.

Es ist zu beachten, dass die Grundsteuer nicht nur für Wohnungen und Einfamilienhäuser, sondern auch für Gewerbeimmobilien zu zahlen ist. Es kann deshalb bei aufkommensneutraler Gestaltung der Grundsteuer durchaus dazu kommen, dass Belastungsveränderungen bei Wohnungen und Einfamilienhäusern in die gleiche Richtung weisen und dies durch Gewerbeimmobilien ausgeglichen wird.

### BELASTUNGSVERSCHIEBUNGEN INFOLGE EINER REFORM DER GRUNDSTEUER – SZENARIO A

Tabelle 1 zeigt die aktuelle sowie die aus den Reformmodellen resultierende durchschnittliche Grundsteuerlast für ein gemeindegrouppentypisches Einfamilienhaus sowie eine gemeindegrouppentypische Eigentumswohnung in einem Mehrfamilienhaus unter der Annahme, dass die Aufkommensneutralität durch geeignete Wahl der Steuermesszahlen gewährleistet ist und die Grundsteuerhebesätze nicht angepasst werden.

Die Ergebnisse verdeutlichen, dass sich das Äquivalenzmodell durch eine gleichmäßige Verteilung der Grundsteuerlast sowohl über das Bundesgebiet hinweg als auch zwischen Immobilieneigentümern bzw. Mietern in kleineren und größeren Städten und Gemeinden auszeichnet. Die Höhe der Grundsteuerschuld nimmt dabei grundsätzlich moderate Ausmaße an. 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. Am deutlichsten fällt die finanzielle Entlastung dabei für Eigentümer bzw. Mieter von Wohnungen in den Stadtstaaten und den größeren Städten und Gemeinden in Westdeutschland (ab 100 000 Einwohnern) aus, wo sich die Grundsteuerlast nahezu halbiert. Eine im Vergleich zum Status quo höhere Grundsteuerlast hätten dagegen die Eigentümer bzw. Mieter von Einfamilienhäusern in

kleineren westdeutschen Städten und Gemeinden (bis 20 000 Einwohner) sowie in den ostdeutschen Flächenländern insgesamt zu tragen. Allerdings fällt die finanzielle Mehrbelastung hier in der Regel gering aus.

Anders als beim Äquivalenzmodell kommt es bei den wertbasierten Modellen zu einer sehr ungleichen Verteilung der Steuerlast, und zwar sowohl über das Bundesgebiet hinweg 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 derzeit der Fall ist. Am deutlichsten fällt die finanzielle Mehrbelastung dabei in den westdeutschen Großstädten aus. Für die Eigentümer bzw. Mieter von Einfamilienhäusern ist hier die Grundsteuerlast im Schnitt mehr als doppelt so hoch wie bei der aktuellen Grundsteuer, bei Wohnungen nimmt die durchschnittliche Grundsteuerlast um etwa 80% zu. 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, wobei die ostdeutschen Großstädte eine Ausnahme bilden.

Bei der Bodenwertsteuer tritt in Bezug auf die Grundsteuerlast konstruktionsbedingt eine enorme Diskrepanz zwischen Einfamilienhäusern und Wohnungen auf. In den Stadtstaaten beträgt die Grundsteuerschuld für ein durchschnittliches Einfamilienhaus etwa 2 200 Euro im Jahr bzw. 185 Euro 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 Euro im Jahr für ein Einfamilienhaus und

Tab. 1

#### Grundsteuerlast für verschiedene Immobilientypen – Szenario A (konstante Hebesätze)

	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 Euro pro Jahr.

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

150 Euro 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 Euro pro Jahr, für eine durchschnittliche Wohnung rund 360 Euro.

**BELASTUNGSVERSCHIEBUNGEN INFOLGE EINER REFORM DER GRUNDSTEUER – SZENARIO B**

Eine Reform der Grundsteuer würde nicht nur zu Verschiebungen in Bezug auf die Grundsteuerlast aus Sicht der Immobilieneigentümer bzw. Mieter führen, sondern auch die Höhe der Grundsteueraufkommen in den einzelnen Gemeinden beeinflussen, sollten dort die Hebesätze nicht angepasst werden. Bleiben im Zuge einer Reform der Grundsteuer nicht nur die Hebesätze, sondern auch das Grundsteueraufkommen insgesamt unverändert – wie im Szenario A unterstellt –, so wird es unweigerlich solche Gemeinden geben, deren Grundsteueraufkommen im Zuge der Reform zurückgeht, und solche, deren Grundsteueraufkommen anwächst. Bei unveränderten Hebesätzen führt eine (im Aggregat) aufkommensneutrale Reform der Grundsteuer also letztlich zu Verschiebungen im Grundsteueraufkommen zwischen den Gemeinden. Diese können von den Gemeinden prinzipiell durch eine Anpassung der Hebesätze ausgeglichen werden. Im Szenario B wird unterstellt, dass sämtliche Gemeinden ihre Grundsteuerhebesätze so anpassen, dass das Grundsteueraufkommen in jeder Gemeinde unverändert bleibt. Da die einzelnen Reformmodelle nichtsdestotrotz unterschiedliche Immobilientypen unterschiedlich belasten, kommt es auch in diesem Fall zu Verschiebungen der Grundsteuerlast, wie Tabelle 2 zeigt.

Beim Vergleich der in Tabelle 2 dargestellten Ergebnisse mit denen aus Tabelle 1 fällt auf, dass beim Verkehrswertmodell ebenso wie bei der Bodenwertsteuer die Diskrepanzen hinsichtlich der Grundsteuerlast sowohl (i) zwischen kleinen und großen Gemein-

den bzw. Städten als auch (ii) zwischen Gemeinden bzw. Städten in West- und Ostdeutschland nun deutlich geringer ausgeprägt sind.<sup>2</sup> Der Grund hierfür liegt in der unterstellten Anpassung der Grundsteuerhebesätze. Während kleinere Gemeinden in Westdeutschland ebenso wie kleine und mittelgroße Gemeinden in Ostdeutschland ihre Hebesätze erhöhen müssen, um einen reformbedingten Rückgang des Grundsteueraufkommens zu verhindern, entsteht in den größeren Städten aufgrund der dort zum Teil erheblich höheren Verkehrswerte für Immobilien bzw. Bodenrichtwerte ein finanzieller Spielraum, die Hebesätze zu senken. Unverändert bleibt auch in Szenario B dagegen die erheblich ungleiche Steuerbelastung von Einfamilienhäusern auf der einen Seite und Wohnungen in Mehrfamilienhäusern auf der anderen Seite bei der Bodenwertsteuer.

**WIE REALISTISCH SIND DIE SZENARIEN?**

Es sei an dieser Stelle daran erinnert, dass die in den Tabellen 1 und 2 dargestellten Ergebnisse auf gegensätzlichen Annahmen beruhen. Während in Szenario A bzw. Tabelle 1 unterstellt wird, dass die Gemeinden ihre Hebesätze im Zuge einer Grundsteuerreform nicht anpassen, wird in Szenario B bzw. Tabelle 2 angenommen, dass eine jede Gemeinde ihren Grundsteuerhebesatz so anpasst, dass das Grundsteueraufkommen nach der Reform dem Niveau vor der Reform entspricht. Letzteres impliziert, dass die durchschnittliche Grundsteuerlast für Immobilieneigentümer bzw. Mieter in einer jeden Gemeinde letztlich unverändert bleibt und es lediglich zwischen den Immobilieneigentümern bzw. Mietern innerhalb einer Gemeinde zu Las-

<sup>2</sup> Unseren Berechnungen zufolge fällt beim Äquivalenzmodell die durchschnittliche Grundsteuerlast sowohl für Einfamilienhäuser als auch für Wohnungen in sämtlichen Gemeindegrößenklassen mit Ausnahme der Großstädte geringer aus als im Status quo. Beim Verkehrswertmodell sinkt die Grundsteuerbelastung in Ostdeutschland in sämtlichen Gemeindegrößenklassen sowohl für Einfamilienhäuser als auch für Wohnungen, während sie in den Stadtstaaten und westdeutschen Großstädten zunimmt. In beiden Fällen ist der Grund eine prognostizierte höhere (bzw. geringere) Grundsteuerlast für Gewerbeimmobilien.

Tab. 2

**Grundsteuerlast für verschiedene Immobilientypen – Szenario B (Anpassung der Hebesätze)**

	Aktuell		ÄQM		VWM		BWSt	
	EFH	WHG	EFH	WHG	EFH	WHG	EFH	WHG
Stadtstaaten	478	358	601	261	606	365	1 948	290
<i>Flächenländer West</i>								
bis 20 000 Einwohner	285	159	248	114	265	161	401	80
20 000 bis 100 000 Einwohner	358	233	348	158	374	202	579	125
100 000 bis 500 000 Einwohner	490	326	443	194	507	247	1 009	223
mehr als 500 000 Einwohner	559	332	600	258	664	339	1 607	293
<i>Flächenländer Ost</i>								
bis 20 000 Einwohner	227	135	203	90	197	104	382	67
20 000 bis 100 000 Einwohner	239	173	215	91	198	111	610	106
100 000 bis 500 000 Einwohner	293	182	242	102	232	115	687	110
mehr als 500 000 Einwohner	322	189	364	152	277	169	789	121

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 Euro pro Jahr.

Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.

tenverschiebungen kommt. Beide Annahmen sind sehr extrem, und ihr Zutreffen ist in der Realität wohl eher nicht zu erwarten

Realistischer dürfte sein, dass es im Zuge einer Reform der Grundsteuer zu einer unvollkommenen sowie asymmetrischen Anpassung der Hebesätze kommt. Auf der einen Seite haben jene Gemeinden, für die im Zuge einer Grundsteuerreform bei unveränderten Hebesätzen ein Aufkommensverlust prognostiziert wird, zwar einen starken Anreiz, ihre Hebesätze zu erhöhen, um diesen Verlust zu kompensieren. Auf der anderen Seite erscheint es allerdings fraglich, ob gleichzeitig auch jene Gemeinden, für die bei gegebenen Hebesätzen ein höheres Aufkommen prognostiziert wird, ihre Hebesätze auch tatsächlich in dem Maße senken, wie es notwendig wäre, um die durchschnittliche Grundsteuerlast auf dem Vorreformniveau zu belassen. Dies hat zwei Gründe. Erstens lassen sich Aufkommenseffekte einer Grundsteuerreform ex ante nicht exakt vorhersagen, sondern lediglich schätzen. Das tatsächliche reformbedingte Aufkommen kann sowohl im Aggregat, besonders aber im Einzelfall sowohl nach oben als auch nach unten von den Schätzergebnissen abweichen. Um zu verhindern, dass das Aufkommen 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 Aufkommenszuwachs prognostiziert wird, die Hebesätze ex ante gar nicht oder nur in geringerem Maße nach unten anpassen. Hat sich die Aufkommenschätzung ex post dann aber als realistisch erwiesen und die Grundsteuerreform zu einem Aufkommenszuwachs 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 Aufkommens- und Belastungswirkung wieder auf das Niveau vor der Reform zurückzufahren. Zweitens führen die einzelnen Reformmodelle – wie im Gutachten ausführlich beschrieben ist – zu teilweise erheblichen Lastenverschiebungen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs. Auf der einen Seite gibt es Bundesländer, deren Kommunen durch die Reform der Grundsteuer bei gegebenen Hebesätzen insgesamt ein höheres Aufkommen erzielen; auf der anderen Seite aber notwendigerweise dann auch solche, deren Kommunen insgesamt an Aufkommen verlieren. Während erstere damit rechnen müssen, im Rahmen des Länderfinanzausgleichs weniger Zuweisungen zu erhalten bzw. höhere Beiträge zu leisten, kommen letztere in den Genuss höherer Zuweisungen bzw. müssen geringere Beiträge leisten. 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 Grundsteuerer-

tragskraft der Kommunen zurückzuführen ist. Um den Rückgang an Zuweisungen aufzufangen, dürften die Kommunen wiederum auf eine Reduktion der Hebesätze verzichten.

Welche Implikationen haben diese Überlegungen nun im Hinblick auf die aus den einzelnen Reformmodellen resultierende Verteilung der Grundsteuerlast? Sollte es tatsächlich zu der oben beschriebenen asymmetrischen Anpassung der Hebesätze kommen, würde dies bedeuten, dass das Grundsteueraufkommen und damit auch die Grundsteuerbelastung insgesamt zunehmen. Das erklärte politische Ziel, die Reform der Grundsteuer aufkommensneutral zu gestalten, würde folglich nicht erreicht. Man kann durchaus die These vertreten, insgesamt solle mehr Steueraufkommen durch Grundsteuern erhoben werden, denn zumindest bei Grund und Boden (anders als bei den Investitionen in die aufstehenden Gebäude) führt eine Besteuerung nicht zu ökonomischen Verzerrungen. Ob die Politik auf höhere Grundsteuereinnahmen mit der Senkung anderer Steuern reagieren würde, ist allerdings alles andere als klar. In jedem Fall würden die tatsächlichen, reformbedingten Verschiebungen der Grundsteuerlast damit sehr wahrscheinlich höher ausfallen, als es die in Tabelle 2 gezeigten Ergebnisse nahelegen. Im schlimmsten Fall könnten die Belastungsverschiebungen sogar noch größer sein, als dies in Szenario A bzw. Tabelle 1 dargestellt ist.

#### **WIE SIND DIE VERSCHIEDENEN REFORMMODELLE ZU BEWERTEN?**

Unsere Berechnungen haben gezeigt, dass es durch die Grundsteuerreform unter der Annahme einer aufkommensneutralen Gestaltung zu teils erheblichen Veränderungen der Grundsteuerlastverteilung zwischen unterschiedlichen Immobilien kommen wird. Wenn Aufkommensneutralität lediglich bundesweit, durch die Anpassung der Grundsteuermesszahl, gewährleistet wird, kommt es auch zu großen Belastungsverschiebungen zwischen Bewohnern unterschiedlicher Gemeindetypen, und damit verbunden auch zu entsprechenden Steueraufkommensveränderungen in den jeweiligen Gemeinden. Insgesamt fallen die Belastungsverschiebungen bei der Bodenwertsteuer deutlicher aus als beim Äquivalenzmodell und beim Verkehrswertmodell.

Von zentraler Bedeutung sind daneben auch die administrativen Kosten, die die Erhebung der Grundsteuer verursacht. In Anbetracht des relativ geringen Aufkommens aus der Grundsteuer im Vergleich zu anderen Steuern ist es unbedingt geboten, den Erhebungsaufwand möglichst gering zu halten. Auch hier hat das wertunabhängige, auf Grundstücks- und Gebäudeflächen basierende Äquivalenzmodell gegenüber wertbasierten Modellen einen erheblichen Vorteil. So hat das Bundesverfassungsgericht deutlich gemacht, dass eine auf Immobilienwerten beruhende

Grundsteuer nur dann verfassungskonform sein kann, wenn die Bewertung des Grundbesitzes hinreichend nah an den aktuellen Verkehrswerten ist. Dies würde allerdings eine periodische Ermittlung der Verkehrswerte für sämtliche der insgesamt rund 35 Mio. Grundstücke in Deutschland notwendig machen, was mit erheblichen administrativen Kosten für Steuerzahler und Finanzverwaltung verbunden wäre. Pauschalierungen im Rahmen der Wertermittlung mit dem Ziel, die administrativen Kosten zu verringern, sind grundsätzlich möglich, dürfen aber nicht zu weit gehen, weil sie sonst verfassungsrechtliche Probleme nach sich ziehen. Für das Äquivalenzmodell werden dagegen ausschließlich Informationen über die Fläche des Grundstücks sowie die Bruttogrundfläche der aufstehenden Gebäude benötigt. Die Bruttogrundflächen aufstehender Gebäude könnten dabei auf Basis von Informationen über die Gebäudehöhe ermittelt werden, die bereits im Amtlichen Liegenschaftskataster enthalten sind. Die Grundstücksflächen können den Grundbüchern entnommen werden. Anpassungen sind nur bei baulichen Veränderungen notwendig.

Der mit der Wertermittlung verbundene Aufwand ließe sich noch rechtfertigen, wenn mit der Wertbasierung ein entsprechend großer Nutzen in Form verbesserter Effizienz der Ressourcenallokation oder größerer Steuergerechtigkeit verbunden wäre. Grundsätzlich sind Grundsteuern insofern eine sehr effiziente Steuerquelle, weil Grund und Boden der Besteuerung nicht ausweichen kann und folglich keine Verzerrungen der Ressourcenallokation entstehen. Das gilt aber für Flächensteuern genauso wie für wertbasierte Grundsteuern.

Im Mittelpunkt der Argumentation für wertbasierte Steuer steht aber die Behauptung, eine gerechte Steuerlastverteilung erfordere eine Berücksichtigung von Grundstückswerten. Dieses Argument ist jedoch nicht überzeugend. 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.<sup>3</sup> Zudem zählt die Grundsteuer bei Mietverhältnissen zu den umlagefähigen Nebenkosten, so dass bei Wohnungen mit regulierten Mieten nicht das Grundvermögen besteuert wird, sondern effektiv das Gut Wohnen.

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass die Besteuerung auf der Basis von Grundstückswerten nicht dazu führt, dass Bewohner von Städten mit hohen Immobilienpreisen stärker belastet werden als die Landbevölkerung, denn die Grundsteuern fließen ja in die Kasse der jeweiligen Gemeinde und bleiben dort. Eine Umverteilung zwischen Gemeinden ergäbe sich nur, wenn der kommunale Finanzausgleich Gemeinden mit hohen Bodenwerten wegen dieser höheren Bodenwerte eine höhere Finanzkraft zuweist und sie

entsprechend belastet. Gleiches gilt für den Finanzausgleich unter den Bundesländern.

Häufig wird die Grundsteuer in den Kontext der Debatte über die wachsende Vermögensungleichheit gerückt, und es wird gefordert, Grundsteuern einzusetzen, um Vermögen stärker zu belasten. Da Unternehmen und sehr wohlhabende Steuerzahler zunehmend mobil sind, sind andere Vermögensformen schwerer zu besteuern. Hier ist es wichtig, zwischen der kommunalen Grundsteuer einerseits und Grundsteuern in Form der Besteuerung von Einkommen aus Immobilien oder des Immobilienvermögens zu unterscheiden. Die kommunale Grundsteuer ist für eine generell umverteilende Besteuerung nur sehr eingeschränkt nutzbar, weil sie als Objektsteuer keine Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse der Steuerzahler nimmt und auch nicht über Gemeindegrenzen hinweg umverteilt. Eine Umverteilung über Gemeindegrenzen hinweg kann sich allerdings durch den Finanzausgleich ergeben.

Der richtige Ort für eine Grund- oder Immobilienbesteuerung mit Umverteilungszielen wäre die Einkommensteuer. Selbstgenutztes Wohneigentum unterliegt in Deutschland keiner Einkommensbesteuerung. Wertzuwächse sind auch bei vermieteten Immobilien nach Ablauf einer Zehnjahresfrist steuerfrei. Reformen in diesem Bereich wären als Umverteilungsinstrument mit Bezug zu Grundvermögen zielgenauer als die Einführung einer verkehrswertbasierten kommunalen Grundsteuer.

Auch die These, durch eine wertbasierte Grundsteuer könne sichergestellt werden, dass die Grundeigentümer für die Bereitstellung ihnen zugutekommender öffentlicher Leistungen angemessenen besteuert werden, ist wenig stichhaltig.<sup>4</sup> Das würde erfordern, dass der Zusammenhang zwischen lokalen öffentlichen Leistungen und dem Gebäude- und Grundstückswert enger ist als der Zusammenhang mit der Gebäude- und Grundstücksfläche. Außerdem werden viele kommunale Leistungen, die mit Grundbesitz in einem Zusammenhang stehen, ohnehin über spezifische Gebühren und Abgaben finanziert.

Bei der Reform der Grundsteuer ist außerdem zu beachten, dass sich Steuerlast und Steueraufkommen im Zeitablauf bei der Wertbasierung anders entwickeln als bei der Flächenbasierung. Steigen die Immobilienverkehrswerte bzw. die Bodenrichtwerte in einer Gemeinde an, so führt dies bei gegebenem Hebesatz automatisch zu einem proportionalen Anstieg von Grundsteuerlast und Grundsteueraufkommen. Zwischen 2010 und 2016 etwa sind die durchschnittlichen Immobilienpreise in Deutschland um etwa 26% gestiegen. Im gleichen Zeitraum sind die Haushalts-

<sup>3</sup> Diesen Punkt betont Homburg (2018).

<sup>4</sup> Eine andere Auffassung vertritt der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium für Finanzen (2010). Dort wird der Zusammenhang zwischen öffentlichen Leistungen und Bodenwerten betont. Es wird aber nicht gezeigt, ob Grundstücks- und Gebäudeflächen ein schlechteres Maß dafür sind, in welchem Umfang Eigentümer oder Mieter einer Immobilie von kommunalen Leistungen profitieren, die nicht schon über Gebühren abgedeckt sind.

bruttoeinkommen dagegen lediglich um etwa 15% angewachsen.<sup>5</sup> Setzt sich dieser Trend auch nach der Umstellung auf ein wertbasiertes Modell fort, bedeutet dies, dass die reale Grundsteuerlast im Zeitablauf automatisch zunimmt. Dieser Anstieg ließe sich zwar durch eine Reduktion der Hebesätze kompensieren; aber es ist fraglich, ob die Kommunen tatsächlich bereit sind, auf diese zusätzlichen Einnahmen zu verzichten. Schließlich lässt sich die Verantwortung für die Erhöhung der Grundsteuerlast auf Entwicklungen am Immobilienmarkt schieben. Letztlich ist bei den wertbasierten Grundsteuermodellen also zu erwarten, dass es durch Wertsteigerungen im Zeitablauf zu einer mechanischen Erhöhung der Grundsteuer kommt. Beim Flächenmodell hingegen nimmt – von Vergrößerungen der Gebäudefläche durch bauliche Maßnahmen einmal abgesehen – die Grundsteuerlast nur dann zu, wenn die Hebesätze erhöht werden. Dies setzt eine politische Entscheidung und eine entsprechende Mehrheit im Gemeinderat voraus. Das bedeutet auch, dass es bei der flächenbasierten Grundsteuer eine Art negative kalte Progression gibt – die reale Last der Grundsteuer nimmt bei positiver Inflationsrate im Zeitablauf ab, selbst ohne Inflation hält sie nicht mit der Entwicklung der allgemeinen Wirtschaftsleistung mit. Die Politik muss also aktiv werden, um die Grundsteuerlast zu erhöhen. Dass die Gemeinderäte aktiv werden müssen, wenn sie wollen, dass sich die Grundsteuereinnahmen mit dem allgemeinen Steueraufkommen oder sogar schneller entwickeln, halten wir nicht für nachteilig, denn die steuerpolitische Debatte auf Gemeindeebene wird dadurch belebt.

## FAZIT

Bei der anstehenden Reform der Grundsteuer sollte sich die Politik für eine einfache, flächenbasierte Lösung entscheiden und eine aufwändige Ermittlung von Verkehrswerten vermeiden. Das Argument, eine wertbasierte Grundsteuer erhöhe die Gerechtigkeit der Steuerlastverteilung so sehr, dass der Bewertungsaufwand gerechtfertigt ist, kann nicht überzeugen. Die Grundsteuer ist eine Objektsteuer, die auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerzahler keine Rücksicht nimmt.

Wenn die Politik trotz der hier beschriebenen Einwände eine Wertkomponente in die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer einbeziehen will, könnte man auf Bodenrichtwerte zurückgreifen. Bodenrichtwerte haben zwar das Problem, in Gegenden mit wenig Transaktionen die Immobilienwerte schlecht abzubilden, aber in den meisten Regionen sind sie verfügbar. Wie die Berechnungen in diesem Beitrag zeigen, würde eine allein auf Bodenrichtwerten beruhende kommunale Grundsteuer allerdings zu sehr großen Belastungsverschiebungen führen. Eine Kombination aus Bodenrichtwerten und Gebäudeflächen könnte aber ein tragfähiger Kompromiss sein. Auch diese Lösung hätte wie die reine Flächensteuer den Vorteil, den Steuerzahlern und der Finanzverwaltung die erheblichen Kosten einer regelmäßig zu aktualisierenden individuellen Verkehrswertermittlung von 35 Mio. Immobilien in Deutschland zu ersparen.

## LITERATUR

Fuest, C., L. Immel, V. Meier und F. Neumeier (2018), *Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen*, ifo Institut, München, 2018, verfügbar unter: <https://www.cesifo-group.de/DocDL/ifo-studie-2018-fuest-et-al-grundsteuer.pdf>.

Homburg, St. (2018), »Ein Vorschlag zur Grundsteuerreform«, *Wirtschaftsdienst* 98(3), 169–175.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Finanzen (2010), *Reform der Grundsteuer*, Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, Dezember, Berlin.

<sup>5</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt (2018a), GENESIS-Online Datenbank sowie Statistisches Bundesamt (2018b), Statistisches Jahrbuch (2018).