

Schriften zum Steuerrecht

Band 194

Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform

Eine freiheits- und gleichheitsrechtliche Analyse

Von

Jan Winkler



Duncker & Humblot · Berlin

JAN WINKLER

Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform

Schriften zum Steuerrecht
Band 194

Die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerreform

Eine freiheits- und gleichheitsrechtliche Analyse

Von

Jan Winkler



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Münster
hat diese Arbeit im Jahr 2023 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D6

Alle Rechte vorbehalten
© 2024 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: L101 Mediengestaltung, Fürstenwalde
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-19059-1 (Print)
ISBN 978-3-428-59059-9 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meiner Familie

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2023 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Münster als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht bei Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm. Bearbeitungsstand der Arbeit ist April 2023.

Mein herzlicher Dank gilt zunächst meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm, sowohl für die engagierte Betreuung der Arbeit als auch die stetige Unterstützung und Förderung während meiner Tätigkeit an seinem Lehrstuhl. Herrn Prof. Dr. Janbernd Oebbecke danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Die angenehme (Arbeits-)Atmosphäre am Institut für Steuerrecht habe ich stets geschätzt. Dem gesamten Institut danke ich für die persönlich und wissenschaftlich bereichernde Zeit.

Besonderer Dank gilt auch meinen Freunden und meiner Familie. Vor allem meiner Partnerin, die durch ihre stets liebevolle Unterstützung maßgeblich zum Gelingen der Arbeit beigetragen hat. Zudem danke ich von ganzem Herzen meinen Eltern, die mir die juristische Ausbildung überhaupt erst ermöglicht haben, auf deren Rückhalt ich stets zählen kann und die mich immer bekräftigen, meine Ziele zu erreichen. Besonders erwähnen möchte ich zuletzt meine Großeltern, die für mich nicht nur seit meiner Kindheit stets Vorbild waren, sondern mich auch ihr Leben lang bedingungslos unterstützt haben.

Münster, im Oktober 2023

Jan Winkler

Inhaltsübersicht

A. Einführung in die Problemstellung	21
I. Einleitendes zur Grundsteuerreform 2019	21
II. Gang der Untersuchung	24
B. Erster Teil: Hintergründe der Grundsteuerreform und verfassungsrechtliche Anforderungen an die Grundsteuer und deren Bewertungsrecht	27
I. Reformausgangspunkt: Historische Bedeutung der Einheitswerte und Gründe ihrer Verfassungswidrigkeit	27
II. Reformkonsequenz: Grundkonzeptionen des Bundes- und der Landesgesetzgeber	35
III. Formell verfassungsrechtliche Anforderungen an die Grundsteuerreformgesetzgeber	50
IV. Die materiell verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der Grundsteuerreform	64
V. Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an ein verfassungsmäßiges Grundsteuerrecht auf Bundes- oder Länderebene – Fazit	167
C. Zweiter Teil: Das „neue“ Grundsteuerrecht auf Bundesebene – verfassungsgemäße Konkretisierung steuerverfassungsrechtlicher Anforderungen?	173
I. Überblick: Die Verfassungsrechtsfragen des Bundesgrundsteuerrechts	173
II. Verfassungsrechtlich zulässige objektiv leistungsfähigkeitsorientierte Belastungsentscheidung des Bundesgesetzgebers (sog. Sollertragskonzept)	174
III. Gleichheitsrechtlich zulässige Ausrichtung der Bemessungsgrundlage am Verkehrswert durch die Bewertungsverfahren als solche	176
IV. Hauptfeststellungen im Sieben-Jahres-Turnus (§ 221 BewG)	187
V. Die Verfassungsmäßigkeit der Bewertung des Grundvermögens (§§ 243 ff. BewG)	190
VI. Vermeidung struktureller Vollzugsdefizite durch Mitwirkungs- und Aufklärungspflichten	232
VII. Die Steuermesszahldifferenzierungen als Gleichheitsproblem?	235
VIII. Gleichheitswidrigkeit der Grundsteuer C (§ 25 Abs. 5 GrStG)	265
IX. Die freiheitsrechtliche Perspektive des § 25 Abs. 5 GrStG – Zulässigkeit der Durchbrechung der Sollertragsgrenze?	285
D. Resümee	288
I. Die Grundsteuerreform 2019 und verfassungsrechtliche Anforderungen an die Grundsteuergesetzgeber	288

II.	Zum Bundesgrundsteuerrecht und den landesrechtlich vergleichbaren Regelungen	289
III.	Zu den Landesgrundsteuergesetzen in ihren Grundkonzeptionen	293
	Literaturverzeichnis	296
	Stichwortverzeichnis	312

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung in die Problemstellung	21
I. Einleitendes zur Grundsteuerreform 2019	21
II. Gang der Untersuchung	24
B. Erster Teil: Hintergründe der Grundsteuerreform und verfassungsrechtliche Anforderungen an die Grundsteuer und deren Bewertungsrecht	27
I. Reformausgangspunkt: Historische Bedeutung der Einheitswerte und Gründe ihrer Verfassungswidrigkeit	27
1. Verfassungsrechtliches Scheitern einheitswertbezogener Steuern ..	27
2. „Appellentscheidungen“ des Bundesfinanzhofs und Verfassungswidrigkeitserklärung des Bundesverfassungsgerichts	31
3. Vergangene Reformbemühungen versus aktueller Reformzwang ..	33
II. Reformkonsequenz: Grundkonzeptionen des Bundes- und der Landesgesetzgeber	35
1. Die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage als Grundsatzfrage der Grundsteuerreform	35
2. Das Bundesgrundsteuerrecht (GrStG und §§ 218 ff. BewG)	37
3. Umfang der Grundsteuerreform in den einzelnen Bundesländern ..	39
a) Die Landesgrundsteuergesetzgebung	39
b) Baden-württembergisches „Bodenwertmodell“ (BWGrStG)	40
c) Bayerisches (wertunabhängiges) Flächenmodell (BayGrStG) ..	42
d) Hamburgisches „Wohnlagemodell“ (HmbGrStG)	44
e) Niedersächsisches „Flächen-Lage-Modell“ (NGrStG)	45
f) Hessisches „Flächen-Faktor-Modell“ (HGrStG)	47
g) Die Grundsteuermesszahlgesetze	48
aa) Sächsisches Grundsteuermesszahlgesetz (SächsGrStMG) ..	48
bb) Saarländisches Grundsteuergesetz (GrStG-Saar)	49
III. Formell verfassungsrechtliche Anforderungen an die Grundsteuerreformgesetzgeber	50
1. Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes beendet Kompetenzzumfangungswissheit	50
2. Umfassende Abweichungsbefugnis der Landesgesetzgeber	53
a) Die Abweichungsbefugnis als Kompromisslösung im föderalen System	53
b) Die Reichweite der Abweichungsbefugnis (Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG)	54

c)	Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 72 Abs. 3 GG: Die Landesgrundsteuermodelle als „Grundsteuern“	57
aa)	Der Begriff der Grundsteuer in Art. 72 GG	57
bb)	Die Landesgrundsteuermodelle als Grundsteuern	58
d)	Geringe Bedeutung des Art. 72 Abs. 3 S. 3 GG für die Grundsteuer	59
aa)	Grundsätze	59
bb)	Anwendung am Beispiel bisheriger Grundsteuerreformgesetzgebung	61
3.	Resümee zur formellen Verfassungsmäßigkeit	63
IV.	Die materiell verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der Grundsteuerreform	64
1.	Überblick: Grundsteuerrechtlicher Rechtfertigungsbedarf	64
2.	Grundbesitz als verfassungsrechtlich zulässiger Steuergegenstand	65
3.	Der verfassungskonforme Grundsteuerbelastungsgrund als Ausgangspunkt einer Verfassungsrechtsanalyse	70
a)	Die gesetzgeberische Belastungsentscheidung ersetzt vergangene Belastungsgrundungewissheit bei der Grundsteuer	70
b)	Grundsteuerspezifische objektive Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips (sog. Sollertragsteuer)	72
aa)	Die Begründung einer „Sollertragskonzeption“	72
bb)	Verfassungsrechtlich zulässige objektive Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips?	75
(1)	Gleichheitsrechtliche Einwände gegen ein sog. Sollertragskonzept	75
(2)	Freiheits- und sozialstaatsrechtliche Einwände gegen ein sog. Sollertragskonzept	78
c)	Die äquivalenztheoretische Belastungsentscheidung	80
aa)	Das Äquivalenzprinzip im Lichte der Grundsteuer	80
bb)	Differenzierungsnotwendigkeit zwischen äquivalenztheoretischer Belastungsgrundentscheidung und der sog. Globaläquivalenz	82
cc)	Verfassungsrechtliche (Un-)Tauglichkeit einer grundsteuerlichen Äquivalenzbelastungsentscheidung?	83
(1)	Grundsätzliche Übertragbarkeit gleichheits- und freiheitsrechtlicher Einwände auf eine äquivalenztheoretische Belastungsbegründung	83
(2)	Äquivalenzprinzip versus Steuerbegriff	84
(a)	Kein Raum für eine Individualäquivalenz im Grundsteuerrecht	84
(b)	Die Gruppenäquivalenz als Konkretisierungsmaßstab über die sog. Globaläquivalenz hinaus?	85
d)	Das Wahlrecht zwischen den Belastungsgründen als Ausdruck des weitreichenden Entscheidungsspielraums des Gesetzgebers	87

e)	Die Belastungsentscheidungen der Landesgesetzgeber	90
aa)	„Doppelbelastungsentscheidung“ des baden-württembergischen Landesgesetzgebers (BWGrStG)	90
bb)	Kostenäquivalenztheoretische Belastungsentscheidung des bayerischen Gesetzgebers (BayGrStG)	91
cc)	Kostenäquivalenztheoretische Belastungsentscheidung im hamburgischen Grundsteuergesetz (HmbGrStG)	92
dd)	Nutzenäquivalenz im niedersächsischen Flächen-Lage-Modell (NGrStG) und im hessischen Flächen-Faktor-Modell (HGrStG)	93
f)	Willkürfreie Verknüpfung der Belastungsentscheidung der Landesgesetzgeber mit der jeweiligen Bemessungsgrundlage?	96
aa)	Legitimität der Wertunabhängigkeit in den Landesgrundsteuergesetzen	96
bb)	Folgeprobleme äquivalenztheoretischer Belastungsentscheidungen: Verknüpfung mit einer Bemessungsgrundlage	97
cc)	Willkürfreie Verknüpfung von Leistungsfähigkeitsprinzip mit wertunabhängigem Flächenmodell ohne Lagefaktor unmöglich	101
dd)	Realitätsgerechte Wert- und Nutzenrelation im baden-württembergischen Grundsteuergesetz (BWGrStG)	102
(1)	Willkürfreie Nutzenäquivalenzabbildung ohne Gebäudekomponente?	104
(2)	Willkürfreie Abbildung des Leistungsfähigkeitsprinzips trotz Ausblendung der Gebäudekomponente?	105
(3)	Mittelbares Vergleichswertverfahren als zur Umsetzung der Bemessungsgrundlage sachgerechtes Bewertungsverfahren	107
(4)	Resümee	108
ee)	Realitätsgerechte Kostenrelation im bayerischen und hamburgischen wertunabhängigen Flächenmodell?	108
ff)	Realitätsgerechte Nutzenrelation und Kompensation über den Lagefaktor in Niedersachsen und Hessen?	112
(1)	Verfassungsrechtliche Mängel der reinen Flächenmodelle gelten in den „Flächen-Lage-Modellen“ fort	112
(2)	Gleichheitsrechtliche „Kompensationswirkung“ durch den sog. Lagefaktor?	114
(3)	Resümee	117
4.	Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	117
a)	Grundsteuerspezifische Konkretisierung des Grundsatzes der Lastengleichheit	117
b)	Das Gebot der sog. Rechtssetzungsgleichheit	119
c)	Gesetzgeberische Anforderungen zur Gewährleistung von Rechtsanwendungsgleichheit durch die Finanzverwaltung	122

d)	Die grundsteuerrechtliche Folgerichtigkeitsprüfung und Anforderungen an deren Durchbrechung	123
aa)	Differenzierungsnotwendigkeit zwischen qualitativ-systematischen und quantitativen Ungleichbehandlungen und deren Folgewirkungen	123
bb)	Identifizierung rechtfertigungsbedürftiger Ungleichbehandlungen in <i>verkehrswertabhängigen</i> Grundsteuermodellen . .	125
cc)	Aussagekraft bisheriger Beispielrechnungen	130
dd)	Rechtfertigung grundsteuerrechtlicher Ungleichbehandlungen aufgrund der gesetzgeberischen Typisierungen	132
	(1) Grundsteuer und Vereinfachung nach der Grundsteuerreform	132
	(2) Weitergehende Typisierungsbefugnis in Äquivalenzmodellen?	136
	(3) Anforderungen an die Grundsteuermodelle: Nicht wesentlich über dem Willkürverbot liegende strenge Rechtfertigungsanforderungen	138
ee)	Rechtfertigung grundsteuerrechtlicher Lenkungsnormen . .	140
5.	Die freiheitsrechtliche Dimension: Belastungs(-ober-)grenzen einer Grundsteuererhebung (Art. 14 GG)	144
a)	Überblick: Freiheitsrechtliche Aspekte der Grundsteuer	144
b)	Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 GG in Gestalt einer Inhalts- und Schrankenbestimmung	146
c)	Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung	148
aa)	Freiheitsrechtlich erforderliche Binnendifferenzierungen im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung	148
bb)	Art. 14 GG und grundsteuerrechtliche Fiskalzwecknormen	150
	(1) Die Sollertragsfähigkeit des Grundbesitzes als regelmäßige grundsteuerspezifische Belastungsobergrenze? . . .	150
	(2) Konzeptionelle Auswirkungen auf wertabhängige und wertunabhängige Grundsteuermodelle	154
	(a) Konzeptionell keine strukturell drohende Substanzbesteuerung bei wertabhängigen Grundsteuermodellen?	154
	(b) Einzelfallkompensation der Substanzbesteuerung in den wertabhängigen Grundsteuermodellen	155
	(c) Konzeptionell drohende strukturelle Substanzbesteuerung in wertunabhängigen Flächenmodellen ohne Lagefaktor?	156
	(d) Drohende strukturelle Substanzbesteuerung auch bei Flächen-Lage-Modellen (Hessen, Niedersachsen)?	157
	(3) Schutzvorkehrungen der (Landes-)Gesetzgeber gegenüber Substanzbesteuerung im Einzelfall	158

(a)	Das Verhältnis konzeptioneller Substanzbesteuerungsgefahr zu gesetzgeberischen Korrekturmechanismen im Einzelgrundsteuergesetz	158
(b)	Freiheitsrechtlicher Schutzmechanismus im bayerischen Grundsteuermodell (Art. 8 BayGrStG)	159
(c)	Freiheitsrechtlicher Schutzmechanismus im hamburgischen Grundsteuergesetz (§ 8 HmbGrStG)	160
(d)	Niedersachsen und Hessen ohne freiheitsschützende Kompensationsmöglichkeit	161
(4)	Kommunale Hebesatzgrenzen im Bundesgrundsteuerrecht?	162
(a)	Vergangene Hebesätze und Gesamtbelastungen ohne freiheitsrechtliche Auswirkungen	162
(b)	Grundsätze zur Neu Beurteilung der Einhaltung der verfassungsrechtlich gebotenen „Sollertragsgrenze“	164
cc)	Anforderungen an die Durchbrechung der Sollertragsgrenze bei Verfolgung besonders gewichtiger Lenkungszwecke	165
d)	Resümee zu Art. 14 GG	166
V.	Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an ein verfassungsmäßiges Grundsteuerrecht auf Bundes- oder Länderebene – Fazit	167
1.	Zur Ausgangssituation	167
2.	Zur formellen Verfassungsmäßigkeit	168
3.	Zur materiellen Verfassungsmäßigkeit	168
a)	Allgemeiner Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	168
b)	Freiheitsrechte (Art. 14 GG)	171
C.	Zweiter Teil: Das „neue“ Grundsteuerrecht auf Bundesebene – verfassungsgemäße Konkretisierung steuerverfassungsrechtlicher Anforderungen?	173
I.	Überblick: Die Verfassungsrechtsfragen des Bundesgrundsteuerrechts	173
II.	Verfassungsrechtlich zulässige objektiv leistungsfähigkeitsorientierte Belastungsentscheidung des Bundesgesetzgebers (sog. Sollertragskonzept)	174
III.	Gleichheitsrechtlich zulässige Ausrichtung der Bemessungsgrundlage am Verkehrswert durch die Bewertungsverfahren als solche	176
1.	Willkürfreie Verknüpfung von (Soll-)Ertragsfähigkeit und verkehrswertorientierter Bemessungsgrundlage?	176
2.	Abstrakte Tauglichkeit der Bewertungsverfahren zur Verkehrswertermittlung?	178
3.	Zulässigkeit des Nebeneinanders von Ertragswert-, Sachwert- und Vergleichswertverfahren	182
a)	Sachgerechtigkeit des Sachwertverfahrens zur Bewertung sog. Nichtwohngrundstücke in einem Sollertragsfähigkeitskonzept?	182
b)	Sachgerechtigkeit der Anwendung des Sachwertverfahrens auf gewerbliche Renditeobjekte?	183

c)	Sachgerechtigkeit der Anwendung des Ertragswertverfahrens auf Ein- und Zweifamilienhäuser?	185
4.	Resümee	187
IV.	Hauptfeststellungen im Sieben-Jahres-Turnus (§ 221 BewG)	187
1.	Regelmäßige Grundsteuerwertfeststellung als „Wesensvoraussetzung“ einer am Verkehrswert orientierten Bewertung	187
2.	Siebenjährige Betragsfortschreibung bzw. vierzehnjährige Hauptfeststellung der Lagefaktoren in „Flächen-Lage-Modellen“	189
V.	Die Verfassungsmäßigkeit der Bewertung des Grundvermögens (§§ 243 ff. BewG)	190
1.	Die Gleichheitssatzfragen innerhalb der verschiedenen Bewertungsverfahren	190
2.	Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuerwertermittlung unbebauter Grundstücke (§ 247 BewG)	192
a)	Funktionsweise der Grundsteuerwertermittlung im (mittelbaren) Vergleichswertverfahren	192
b)	Inhaltliche Vorgaben an die Bodenrichtwertermittlung und Anpassung der ImmoWertV aufgrund der Grundsteuerreform	193
c)	Nur geringfügige Berücksichtigung grundstücksindividueller Besonderheiten nach § 247 Abs. 1 S. 2 BewG	195
d)	Verfassungsmäßigkeit des mittelbaren Vergleichswertverfahrens – Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen	197
aa)	Gleichbehandlung innerhalb der Bodenrichtwertzone und Auswirkungen auf sämtliche Bewertungsverfahren	197
bb)	Zulässige Typisierung durch Rückgriff auf einen sog. Zonenwert	197
cc)	Resümee	203
e)	Verfassungsmäßigkeit des (mittelbaren) Vergleichswertverfahrens nach § 38 BWGrStG?	203
aa)	Funktionsweise und Rechtfertigungsbedarf des § 38 BWGrStG	203
bb)	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des § 38 BWGrStG	204
f)	Vorrang strenger Gesetzesanwendung und effiziente Kontrolle zur Vermeidung der Verfassungswidrigkeitserklärung des Bewertungssystems	207
3.	Verfassungsmäßigkeit der Bewertung bebauter Grundstücke (§§ 248 ff. BewG) – Sachwert- und Ertragswertverfahren	208
a)	Das Ertragswertverfahren (§§ 250 Abs. 2, 252 ff. BewG)	208
aa)	Anwendungsbereich und Bedeutung	208
bb)	Funktionsweise des vereinfachten Ertragswertverfahrens	209
cc)	Qualitativ-systematische Ungleichbehandlungen primär mangels innerkommunaler Lagedifferenzierung	212
dd)	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen im Ertragswertverfahren	214

(1) Legitimer Zweck, Geeignetheit und Erforderlichkeit . . .	214
(2) Die Angemessenheit des Ertragswertverfahrens	215
(a) Gewichtiges Interesse an Verwaltungsvereinfachung und deren Umsetzung im Bundesgrundsteuerrecht	215
(b) Tauglichkeit der Bewertungsdatengrundlage?	217
(c) Kompensation fehlender Lagedifferenzierung durch Rückgriff auf Bodenrichtwerte?	221
(d) Gesamtabwägung	223
b) Das Sachwertverfahren (§§ 258 ff. BewG)	225
aa) Grundsteuerwertermittlung im Sachwertverfahren bei „Nichtwohngrundstücken“ (§ 250 Abs. 3 BewG)	225
bb) Qualitativ-systematische Ungleichbehandlungen im Sachwertverfahren	227
cc) Verfassungsmäßigkeit der Ermittlung des Grundsteuerwertes im Sachwertverfahren bei „Nichtwohngrundstücken“	228
VI. Vermeidung struktureller Vollzugsdefizite durch Mitwirkungs- und Aufklärungspflichten	232
VII. Die Steuermesszahldifferenzierungen als Gleichheitsproblem?	235
1. Gleichheitsrechtliche Fragestellungen auf Steuermesszahlebene	235
2. Gleichheitsrechtlicher Prüfungsmaßstab für § 15 GrStG: Zuordnung zur Steuergegenstands- oder Ausgestaltungsebene?	235
a) Die Zuordnungsfrage	235
b) Anwendung auf Bundes- und Landesgrundsteuerrecht	236
3. Bundesgrundsteuerrechtliche Steuermesszahldifferenzierungen	238
a) Verfassungsgemäße Steuermesszahldifferenzierung bebauter Wohngrundstücke im Verhältnis zu bebauten Nichtwohngrundstücken und unbebauten Grundstücken (§ 15 Abs. 1 GrStG)	238
aa) Die Ungleichbehandlung des § 15 Abs. 1 GrStG	238
bb) Rechtfertigung	239
(1) Normklare Verfolgung der legitimen Wohnraumförderung durch § 15 Abs. 1 GrStG?	239
(2) Angemessenheit einer generellen Wohnraumförderung	240
b) Verfassungsmäßigkeit der Förderung des sozialen Wohnungsbaus (§ 15 Abs. 2, 3 GrStG)	242
aa) Ungleichbehandlung	242
bb) Rechtfertigung	243
(1) Normklare Verfolgung legitimer und erforderlicher Gemeinwohlbelange	243
(2) Verhältnismäßigkeit der sozialen Wohnraumförderung	243
c) Verfassungsgemäße Steuermesszahlreduktion für einzelne Gruppen von Wohnungsunternehmen (§ 15 Abs. 4 GrStG)?	246
aa) Ungleichbehandlung	246
bb) Rechtfertigung	247

(1) Normklare Verfolgung legitimer Gemeinwohlbelange?	247
(2) Angemessenheit der Förderung bestimmter Wohnungs- bauunternehmen	248
d) Die Abschläge auf die Steuermesszahl aus Denkmalschutzgrün- den (§ 15 Abs. 5 GrStG)	250
aa) Ungleichbehandlung	250
bb) Rechtfertigung	250
(1) Denkmalschutz als legitimer normklarer Gemeinwohl- belang	250
(2) Angemessenheit der Denkmalschutzförderung	251
4. Die Steuermesszahlreduktionen in den Landesgrundsteuergesetzen	252
a) Die Regelungen der Landesgesetzgeber	252
b) Messzahlreduktion für Grundstücke, die überwiegend dem Wohnen dienen (§ 40 Abs. 3 BWGrStG)	253
c) Weitergehende Wohnraumförderung in wertunabhängigen Flächenmodellen	255
aa) Pauschale Wohnraumförderung in den Äquivalenzmodellen	255
bb) Förderung „normaler Wohnlagen“ im HmbGrStG	256
cc) Substanzuelle Ausnahmen vom sachgerechten Verteilungs- prinzip durch Kumulation der Begünstigungsvorschriften?	257
d) Grundsteuermesszahlgesetze Sachsens und des Saarlandes gleichheitsrechtlich unbedenklich	259
aa) Pauschale Messzahlreduktion aus Gründen der Wohnraum- förderung in Sachsen und im Saarland	259
bb) (Ausschließlich) Sächsische Messzahlbegünstigung unbe- bauter Grundstücke	260
(1) Gleichheitsrechtlicher Prüfungsmaßstab: Zuordnung zur Ausgestaltungsebene anstelle abweichender Belastungs- entscheidung	260
(2) Normklare Verfolgung legitimer Gemeinwohlbelange	262
(3) Verhältnismäßige Ausgestaltung: Hinreichende Ziel- genauigkeit der Begünstigungsregelung?	262
5. Resümee: Steuermesszahlreduktionen auf Bundes- und Länder- ebene sind mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar	264
VIII. Gleichheitswidrigkeit der Grundsteuer C (§ 25 Abs. 5 GrStG)	265
1. Die Wiederbelebung der sog. Grundsteuer C auf Bundes- und Länderebene	265
2. Durch § 25 Abs. 5 GrStG erzeugte Ungleichbehandlungen	266
3. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der „Grundsteuer C“	267
a) Zuordnung des § 25 Abs. 5 GrStG sowie landesgesetzlicher Regelungen zur Ausgestaltungsebene	267
b) Die Wirkungsweise der grundsteuerrechtlichen Lenkungsnorm des § 25 Abs. 5 GrStG	269
c) Kein verfassungsrechtlicher Erkenntnisgewinn durch einen Vergleich zur Baulandsteuer der 1960er Jahre	271

d) Keine gleichheitsrechtliche Rechtfertigung des § 25 Abs. 5 GrStG	274
aa) Normklare Verfolgung städtebaulicher Gründe als legitimes, tatbestandlich vorgezeichnetes Lenkungsziel	274
bb) Unangemessenheit der Grundsteuer C auf Bundesebene mangels hinreichend zielgenauer Ausgestaltung	276
4. Die hessische „Grundsteuer C“ (§ 13 HGrStG) – keine Kompensation der verfassungsrechtlichen Mängel auf Bundesebene	282
a) Wirkungsweise des § 13 HGrStG	282
b) Gleichheitswidrigkeit des § 13 HGrStG	282
5. Baden-württembergische (§ 50 a BWGrStG) und hamburgische (§ 5 HmbGrStG) „Grundsteuer C“	284
6. Resümee: § 25 Abs. 5 GrStG und deren landesrechtliche Entsprechungen sind gleichheitswidrig	285
IX. Die freiheitsrechtliche Perspektive des § 25 Abs. 5 GrStG – Zulässigkeit der Durchbrechung der Sollertragsgrenze?	285
D. Resümee	288
I. Die Grundsteuerreform 2019 und verfassungsrechtliche Anforderungen an die Grundsteuergesetzgeber	288
II. Zum Bundesgrundsteuerrecht und den landesrechtlich vergleichbaren Regelungen	289
III. Zu den Landesgrundsteuergesetzen in ihren Grundkonzeptionen	293
1. Baden-Württemberg (BWGrStG)	293
2. Bayern (BayGrStG)	293
3. Hamburg (HmbGrStG)	294
4. Niedersachsen (NGrStG), Hessen (HGrStG)	294
5. Sachsen (SächsGrStMG), Saarland (GrStG-Saar)	295
Literaturverzeichnis	296
Stichwortverzeichnis	312

Abkürzungsverzeichnis

Die Abkürzungen entsprechen *Kirchner*, Hildebert/*Pannier*, Dietrich, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 10. Auflage, 2021.

A. Einführung in die Problemstellung

I. Einleitendes zur Grundsteuerreform 2019

Als das Bundesverfassungsgericht am 10.04.2018¹ die Verfassungswidrigkeit der Vorschriften der Einheitsbewertung des Grundvermögens für Zwecke der Grundsteuer feststellte, dürften nur die wenigsten überrascht gewesen sein, war zumindest die Gleichheitswidrigkeit dieser Bewertungsregelungen doch spätestens seit den Einheitswertbeschlüssen² des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögen- sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer aus dem Jahr 1995 nahezu einhellige Auffassung.³ Aufgegeben wurde dem Gesetzgeber seitens des Bundesverfassungsgerichts eine Neuregelung der für verfassungswidrig befundenen Normen des Bewertungsgesetzes bis spätestens zum 31.12.2019, sollte die Grundsteuer den Gemeinden auch nach diesem Stichtag weiterhin erhalten bleiben.⁴ Die verfassungswidrigen Normen der Einheitsbewertung könnten dann für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens jedoch bis zum 31.12.2024, fortwährend angewandt werden.⁵

Der bisher fehlende Reformdruck im Bereich des Grundsteuerrechts war höchststrichtrichlerlich geschaffen, die Grundsteuer in den Fokus der Öffentlichkeit geraten, der lange Zeit grundsteuerrechtlich insoweit reformuntätige Bundesgesetzgeber musste fristgerecht tätig werden, wollte er den Gemeinden eine ihrer wichtigsten und zugleich konjunkturunabhängigen Steuerquellen dauerhaft erhalten. Mit einem Aufkommen von ca. 14,5 Milliarden Euro ist die Grundsteuer für die Gemeinden als ihre – nach der Gewerbesteuer und dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer – drittgrößte Einnahmequelle, deren Aufkommen sie zugleich über ihre Hebesatzautonomie (vgl. Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG) beeinflussen können, von erheblicher finanzieller Bedeu-

¹ BVerfG v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147.

² BVerfG v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (Vermögensteuer); v. 22.06.1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 (Erbschaft- und Schenkungsteuer).

³ *Wolf*, DStR 1993, 541 (543, 546); *Drosdzol*, DStZ 1999, 831 (832); *Eisele*, DStZ 2003, 834 (834 f.); *Balke*, ZSteu 2005, 322; in den 90er Jahren bereits *Uelner*, DStJG 7 (1984), 275 (283 ff.) sowie *Kruse*, BB 1989, 1349 (1351).

⁴ Für mit dem allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar befunden wurden die §§ 19, 20, 21, 22, 23, 27, 76, 79 Abs. 5, 93 Abs. 1 S. 2 BewG; BVerfG v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 Leitsatz 1.

⁵ BVerfG v. 10.04.2018, 1 BvL 11/14, BVerfGE 148, 147 Rn. 169.

tung.⁶ Aufgrund der vor allem kommunalen Wichtigkeit der Grundsteuer verwundert es kaum, dass der Bundesgesetzgeber im Nachgang der Entscheidung bis zum Ende des Jahres 2019 sodann tätig geworden ist. Eine Abschaffung der Grundsteuer stand nie ernsthaft zur Debatte und ist in Zukunft nicht zu erwarten.⁷ Auch diese Steuerreform soll sich nach der Vorstellung des Bundes- und der Landesgesetzgeber aufkommensneutral gestalten.⁸ Ob dies letztlich gelingt, hängt am Ende jedoch von den Gemeinden und ihrer Hebesatzgestaltung ab. Bei verkehrswertabhängigen Grundsteuermodellen führen Verkehrswertsteigerungen, soweit sie näherungsweise im jeweiligen Grundbesitzwert abgebildet werden, gleichwohl über die Zeit zu automatischen Steigerungen der nominalen Grundsteuerbelastung. Verkehrswertunabhängige Modelle kennen einen solchen Automatismus zwar nicht, dennoch erscheint es naheliegend, dass dann die Gemeinden ihre Hebesätze entsprechend erhöhen werden. Damit geht letztlich vor allem eine abweichende politische Rechtfertigungslast einher.

Im Zuge dieser Reform wurde auf der Verfassungsebene nicht nur eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes in Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG für die Grundsteuer ausdrücklich verankert, hiermit korrespondiert nunmehr eine Abweichungsbefugnis zugunsten der Länder (Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG), um einerseits die zuvor andauernde Ungewissheit über den Umfang der Gesetzgebungskompetenz des Bundes für eine umfassende Grundsteuerreform durch Verfassungsänderung letztverbindlich zu klären, andererseits den Ländern die Möglichkeit zu umfassendem eigenem Grundsteuerrecht einzuräumen.⁹ Einfach-rechtlich wurden sowohl die §§ 218 ff. BewG neugeschaffen sowie (einige wenige) Vorschriften des Grundsteuergesetzes geändert und mit § 25 Abs. 5 GrStG die sog. Grundsteuer C mit dem Ziel der Baulandmobilisierung durch die Möglichkeit eines erhöhten kommunalen Hebesatzes eingeführt.¹⁰ Die erste Hauptfeststellung der neuen Grundsteuer-

⁶ BT-Drs. 19/11085, 80; vgl. zudem die Übersicht bei *Zimmermann/Schilling*, KommJur 2022, 1 (2).

⁷ Hierfür in der Vergangenheit unter anderem *Schneider/Viergge*, Die Grundsteuer in der Finanzreform, S. 94 f.; *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, S. 392; *Strunk*, StuW 1980, 51 (53); *Kruse*, BB 1989, 1349 (1353); *Kruse*, BB 1996, 717 (720); *Tipke*, StRO II, 965; *Leuchtenberg*, DStZ 2006, 36; *Schulemann*, Reform der Grundsteuer, S. 16 f.; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, § 2 Rn. 35 f.

⁸ BT-Drs. 19/11085, 4; BWLT-Drs. 16/8907, 48; BYLT-Drs. 18/15755, 10; HmbBü-Drs. 22/3583, 7; HLT-Drs. 20/6379, 3; NdsLT-Drs. 18/8995, 11.

⁹ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125 b), BGBl. I 2019, 1546; Einzelheiten zur alten Kompetenzumfangungsgewissheit unter B.III.1.

¹⁰ Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts, BGBl. I 2019, 1794; Gesetz zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung, BGBl. I 2019, 1875.

werte auf Bundesebene ist auf den 01.01.2022 datiert, die erste Hauptveranlagung erfolgt auf den 01.01.2025.¹¹ Aufgrund der Abweichungsbefugnis zugunsten der Länder können diese jedoch eigene Grundsteuermodelle einführen. Hiervon haben insgesamt sieben Länder mittlerweile Gebrauch gemacht und solche – von den bundesgesetzlichen Regelungen unterschiedlich stark abweichende – Regelungskonzepte erlassen.¹² Die Grundsteuerreform spielt sich daher auf beiden föderalen Ebenen des Staatsaufbaus ab. Aufgrund der Übergangsregelung in Art. 125b Abs. 3 GG gilt diese Vorrangregelung zugunsten der Ländermodelle für die Erhebung jedoch frühestens ebenfalls ab dem 01.01.2025, nimmt ihnen gleichwohl nicht die Möglichkeit, bereits vorher eigene Grundsteuermodelle zu verabschieden.¹³

Die nunmehr neugeschaffenen Grundsteuer- und Bewertungsregelungen auf Bundes- und Länderebene werden dabei sicher nicht das Ende einer bereits lange währenden Diskussion um die Reformbedürftigkeit des Grundsteuerrechts sein und wie dieses konkret ausgestaltet werden muss, um nicht in Zukunft dem erneuten Einwand der Verfassungswidrigkeit ausgesetzt zu sein.¹⁴ Und zuletzt werden wieder die Verfassungsgerichte abschließend über die jeweiligen Grundsteuermodelle entscheiden (müssen).¹⁵

Weiterhin darf im Rahmen einer verfassungsrechtlichen Analyse der Grundsteuerreform der Einfluss moderner Techniken nicht unbeachtet bleiben. Denn auch im Steuerrecht ist die Digitalisierung eines der Schlagworte des 21. Jahrhunderts. Finanzverwaltung wie Steuergesetzgeber können sich dem gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Wandel nicht entziehen und sehen sich hierdurch mit immer neuen Herausforderungen konfrontiert: Einerseits müssen im Grundsteuerrecht – als sog. Massenfallrecht – etwa 36 Millionen¹⁶ wirtschaftliche Einheiten auf Bundesebene periodisch bewertet werden (können), andererseits bleibt die Finanzverwaltung ebenfalls vom

¹¹ § 266 Abs. 1 BewG, § 36 GrStG; dies gilt für die Landesgrundsteuermodelle entsprechend.

¹² Zu den einzelnen Landesmodellen eingehend unter B.II.3.

¹³ Kritisch zum „Erhebungsverbot“ vor dem 01.01.2025 *Hey*, ZG 2019, 297 (302) sowie *Uhle*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 72 Rn. 234 e (Stand: 03/2020).

¹⁴ Beispielhaft für eine nicht überzeugende Annahme der Verfassungskonformität allein aufgrund der gesetzgeberischen Verantwortung *Zimmermann/Schilling*, *KommJur* 2022, 41 (44); siehe überblickshaft zu den vorgebrachten Einwänden *Bräutigam/Weber*, *DStR* 2023, 739 (740 ff.).

¹⁵ Siehe dazu bisher auch die bereits unzulässige Verfassungsbeschwerde vor dem VerfGH Baden-Württemberg, Beschluss v. 30.04.2021, 1 VB 54/21; zu den Popularklagen gegen das BayGrStG auch *Drüen*, *BayVbl.* 2023, 253 (254).

¹⁶ Hiervon geht der Gesetzgeber aus, davon entfallen ca. 32 Millionen auf das Grundvermögen, s. *BT-Drs.* 19/11085, 3, 107; zu dem jeweils auf die Länder entfallenden Anteil des Grundvermögens siehe bei den Landesgrundsteuermodellen unter B.II.3.