

Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Frau Bettina Stark-Watzinger, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: bettina.stark-watzinger@bundestag.de;
finanzausschuss@bundestag.de

Kürzel
Me/DB/Gi – S 11/19

Telefon
+49 30 27876-410

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
basta@dstv.de

Datum
06.09.2019

Gesetzentwürfe der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform der Grundsteuer

Sehr geehrte Frau Stark-Watzinger,
sehr geehrte Damen und Herren,

zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 11.09.2019 zu

- dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125b) ([BT-Drs. 19/11084](#)),
- dem Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG) ([BT-Drs. 19/11085](#)) sowie
- dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung ([BT-Drs. 19/11086](#))

weist der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) auf nachfolgende Punkte hin. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anregungen im Rahmen der Erörterungen eine Stütze sind.

A. Vorwort

Wenngleich die Frage der Umlagefähigkeit der Grundsteuer nicht Teil der vorliegenden Gesetzentwürfe sowie der diesbezüglichen öffentlichen Anhörung ist, erlauben wir uns aus rechtssystematischen Gründen dennoch auf Folgendes hinzuweisen:

Die Rechtfertigung für die Grundsteuer lässt sich nach Auffassung des DStV am ehesten aus dem Äquivalenzprinzip ableiten. Hiernach stellt die Grundsteuer einen Beitrag für die Infrastrukturleistungen der Gemeinde dar, die über Gebühren und Beiträge hinausgehen. Diesem Gedanken folgend sollte derjenige die Grundsteuerlast tragen, der von diesen Leistungen vor Ort ganz überwiegend profitiert. Im Falle eines Mietverhältnisses dürfte dieses regelmäßig der Mieter sein. Insofern ist es folgerichtig, dass die Grundsteuer nach § 2 Nr. 1 Betriebskostenverordnung auf den Mieter umgelegt werden kann.

Im Referentenentwurf vertrat das BMF diese Auffassung ebenfalls noch (Referentenentwurf, S. 90). Dort hieß es:

*„Einerseits wird über die Erfassung des Grund und Bodens ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt, die durch Beiträge und Gebühren nicht vollständig abgegolten werden können und dem Grundstückseigentümer zu Gute kommen. Andererseits wird durch die Erfassung der Gebäude und die dadurch vermittelte objektive Leistungsfähigkeit gewährleistet, dass vielfältige freiwillige Aufgaben einer Gemeinde finanziert werden, die der Allgemeinheit andernfalls regelmäßig nur mit Zuschüssen zur Verfügung gestellt werden können. **Da diese Leistungen nicht nur dem Grundstückseigentümer zu Gute kommen, erfasst die Grundsteuer sachgerecht durch ihre Umlagefähigkeit alle Einwohner und ist geeignet, die Bindung der Bevölkerung an die Gemeinde zu stärken.**“*

Mit Bedauern mussten wir zur Kenntnis nehmen, dass der hervorgehobene Satz aus dem Gesetzentwurf gestrichen wurde (vgl. Gesetzentwurf, S. 81). Sollte die Umlagefähigkeit der Grundsteuer entfallen, stellt sich indes die Frage nach dem Rechtfertigungsgrund der Grundsteuer.

Muss etwa ein Vermieter aus Köln die Grundsteuer für ein Haus tragen, das er einem Mieter in Berlin überlässt, lässt sich der Äquivalenzgedanke schwieriger aufrechterhalten. Denn die Leistungen der Kommune kommen zuvorderst dem Mieter und nicht dem Eigentümer zugute.

Eine Kappung der Umlagefähigkeit würde die weitergehende Frage aufwerfen, ob die Grundsteuer dann nicht den Charakter einer Vermögensteuer annimmt – insbesondere vor dem Hintergrund einer wertabhängigen Bewertung. Dies könnte verfassungsrechtliche Bedenken begegnen. Denn die Grundsteuer muss sich nach verfassungsrechtlichen Vorgaben hinsichtlich

ihres Belastungsgrunds in rechtserheblicher Weise von anderen Steuerarten unterscheiden (vgl. *Kirchhof*, DStR 2018, S. 2661 [2667]).

Ohne die Möglichkeit, die Grundsteuer umlegen zu können, erscheint eine Rechtfertigung durch das Äquivalenzprinzip problematisch. Würde sich der Belastungsgrund der Grundsteuer nun aber in der durch den Sollertrag vermittelten Leistungskraft erschöpfen, so knüpfte sie an denselben Belastungsgrund wie die Vermögensteuer (vgl. [Kirchhof, Die Reform der Grundsteuer und das Maß des Grundgesetzes](#), S. 7) – und wäre insoweit mit verfassungsrechtlichen Zweifelsfragen verbunden.

Der DStV spricht sich vor diesem rechtssystematischen Hintergrund dafür aus, dass die Umlagefähigkeit der Grundsteuer erhalten bleibt.

B. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 72, 105 und 125b) (BT-Drs. 19/11084)

Zu Art. 72 Abs. 3 Satz 1, 105 Abs. 2 GG-E – Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes

Durch die Änderung der vorgenannten Normen soll dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz über die Grundsteuer zugesichert werden. Da die Frage der Gesetzgebungskompetenz in der Wissenschaft unterschiedlich beurteilt wird, befürwortet der DStV diese Maßnahme ausdrücklich; sie dient dazu, Rechtssicherheit herzustellen. Keinesfalls darf es passieren, dass die Grundsteuer in einigen Jahren erneut für verfassungswidrig erklärt wird. Denn als wichtige und verlässliche Finanzierungsquelle für die Kommunen muss sie nach Ansicht des DStV unbedingt erhalten bleiben.

Insofern sieht es der DStV positiv, dass durch die Änderung des Grundgesetzes bestehende verfassungsrechtliche Zweifel hinsichtlich der Gesetzgebungskompetenz des Bundes ausgeräumt werden sollen.

Zu Art. 125b Abs. 3 GG-E – Abweichendes Landesrecht bei der Erhebung der Grundsteuer

Es ist grundsätzlich zu begrüßen, dass die Bundestagsfraktionen der CDU/CSU und der SPD sich auf ein Reformpaket geeinigt haben. Dass die Möglichkeit, länderseitig bei der Grundsteuer

vom Bundesrecht abzuweichen („Länderöffnungsklausel“) Teil der Einigung ist (vgl. <https://www.tagesschau.de/inland/grundsteuer-grundrente-101.html>), erkennt der DStV an.

Wenn einzelne Länder bei der Grundsteuer vom Bundesrecht abweichen können, kann dies allerdings Auswirkungen auf den Länderfinanzausgleich („LFA“) haben. Der Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts ([BT-Drs. 19/11085](#)) sieht deshalb folgende Anpassung von § 8 Abs. 2 Finanzausgleichsgesetz (FAG) vor:

*„(...) Als Steuerkraftzahlen der Grundsteuer von den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und der Grundsteuer von den Grundstücken werden für die einzelnen Länder jeweils die Beträge angesetzt, die sich ergeben, wenn die im Bundesgebiet insgesamt im Ausgleichsjahr aufgetretenen Grundsteuern jeweils im Verhältnis der Summen der **nach bundesgesetzlich normiertem Bewertungsrecht berechneten Grundsteuermessbeträge**, die die Länder für das dem Ausgleichsjahr vorausgehende Kalenderjahr für ihr Gebiet festzustellen haben, verteilt werden; **dies gilt nicht, soweit das Statistische Bundesamt für alle Länder in bundeseinheitlicher Abgrenzung Grundbeträge der Grundsteuern festgestellt hat.**“*

Nach unserem Verständnis ist bislang ungewiss, ob, wie bzw. wann das Statistische Bundesamt die Grundbeträge der Grundsteuern in bundeseinheitlicher Abgrenzung feststellen wird. Insofern kann der Fall eintreten, dass Länder, die von der Länderöffnungsklausel Gebrauch machen, für den LFA sowohl Daten für die Bewertung nach Bundes- als auch nach Landesrecht erfassen („doppelte Datenerfassung“) müssen (vgl. auch Antwort des BMF-Staatssekretärs Dr. Rolf Böisinger vom 02.08.2019 auf die Frage von MdB Karsten Klein [FDP], BT-Drs. 19/12120, S. 7).

Wenn Länder jedoch aufgrund des LFA gezwungen sind, sowohl Daten für das eigene als auch für das bundesrechtliche Grundsteuermodell zu erheben, machen sie womöglich angesichts des beträchtlichen Aufwands keinen Gebrauch von der Länderöffnungsklausel. Der Finanzsenator der Freien und Hansestadt Hamburg, Dr. Andreas Dressel, etwa sagte nach einem Bericht der „Immobilien Zeitung“ vom 27.08.2019 bei einer Veranstaltung: *“Wenn [Daten] doppelt erhoben werden müsste[n], würde die Abweichung praktisch unmöglich gemacht“* (vgl. <https://www.immobilien-zeitung.de/1000064208/grundsteuer-hamburgs-finanzsenator-moechte-einfaches-modell>).

Aus Sicht der Beraterschaft ist eine doppelte Datenerfassung ebenfalls problematisch. Der DStV erwartet, dass sich die Mehrheit der Grundstückseigentümer zur Bewältigung der Erklärungspflicht an die Berufskollegen wenden wird. Allein die Bewertung der mehr als 35 Mio. Grundstücke wird für den Berufsstand deshalb mit erheblichen Anstrengungen verbunden sein. Bei rund 85.000 zugelassenen Steuerberatern (vgl. [BStBK Berufsstatistik 2018](#), S. 3) entfallen vereinfacht – bereits ohne doppelte Datenerfassung – mehr als 400 Erklärungen auf jeden einzelnen Berufsträger. Sollten durch die doppelte Datenerfassung weitere hinzukommen, ist dies – auch mit Blick auf das vergleichsweise komplexe Modell nach Bundesrecht – problematisch für die Kapazitäten in den Kanzleien. Dies betrifft insbesondere kleine und mittlere Kanzleien, die in Zeiten des Fachkräftemangels immer häufiger über eine nur dünne Personaldecke verfügen.

§ 8 Abs. 2 FAG-E greift aufgrund von § 8 Abs. 4 FAG-E zwar erstmalig ab 2028. Allerdings ist der erste Hauptfeststellungszeitpunkt nach Bundesrecht der 01.01.2022. Dies wirft ferner die Frage auf, was geschieht, wenn das Statistische Bundesamt bis zu diesem Zeitpunkt keine Grundbeträge in bundeseinheitlicher Abgrenzung festgestellt hat. Ab wann müssen die Länder mit eigenen Grundsteuer-Modellen damit beginnen, Daten für das Grundsteuermodell nach Bundesrecht zu sammeln?

Diese Unsicherheit bereitet dem Berufsstand große Sorgen. Denn solange nicht klar ist, mit welchem Aufwand für die Bewertung der Grundstücke insgesamt zu rechnen ist, können die Kanzleien ihre Kapazitäten nicht verlässlich planen.

Petition: Der DStV erkennt die Intention des Gesetzgebers an, dass unterschiedliche Grundsteuermodelle nicht zu Vorteilen beim LFA führen sollen. Die Regelung ist jedoch angesichts einer drohenden zusätzlichen Erfassung von Grundstücksdaten mit Problemen und Fragen verbunden.

Der DStV fordert deshalb, dass noch vor dem ersten Hauptfeststellungszeitpunkt (01.01.2022) eine Lösung für den LFA gefunden wird, die eine doppelte Datenerfassung erlässlich macht.

C. Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (BT-Drs. 19/11085)

I. Grundsätzliches – Tauglichkeit der Bewertungsmethoden im Massenverfahren

Der DStV hegt grundsätzliche Zweifel, ob die angedachten Bewertungsmethoden für ein Massenverfahren wie die Grundsteuer geeignet sind. Zwar sind diverse Vereinfachungen vorgesehen, um diese einem Massenverfahren zugänglich zu machen. Die Grundprobleme wertbasierter und gebäudeumfassender Bewertungsmodelle im Spannungsfeld eines Massenverfahrens bleiben nach Ansicht des DStV jedoch bestehen:

- (1) Die geschätzten verwaltungsseitigen Gesamtpersonalkosten für die Neubewertung belaufen sich gemäß dem Gesetzentwurf auf 538 Millionen Euro (inkl. Intendantzbereich). Hinzu kommt, dass regelmäßige Neubewertungen erforderlich sind; der Entwurf sieht nach § 221 BewG-E hierfür Intervalle von sieben Jahren vor. Darüber hinaus sind Wertfortschreibungen und Nachfeststellungen vonnöten. Der bürokratische Aufwand – für die Steuerpflichtigen, die Beraterschaft und die Finanzverwaltung – erscheint bei dem geplanten Modell insgesamt vergleichsweise hoch.
- (2) Schon die bisherige Einheitsbewertung krankt an dem notwendigen Aufwand für regelmäßige Neubewertungen. Zwar bekräftigt der Entwurf, dass durch Automatisierung und die typisierenden Verfahren keine Bedenken gegen zyklische Hauptfeststellungen bestehen. Der DStV sieht dennoch die Gefahr, dass die Neubewertungen aufgrund des erforderlichen Aufwands erneut verschleppt und die geänderten Regelungen des BewG neuerlich für verfassungswidrig erklärt werden.

II. Zu den Regelungen im Einzelnen

Artikel 1 – Änderung des Bewertungsgesetzes

Zu § 228 BewG-E – Steuererklärungsverfahren

Die Neubewertung der mehr als 35 Mio. Grundstücke wird für alle Beteiligten ein Kraftakt. Umso wichtiger ist es, dass hierfür die Vorteile der Digitalisierung genutzt werden. Der DStV befürwortet insoweit ausdrücklich die Bestrebungen, das Besteuerungsverfahren weitgehend zu automatisieren (vgl. Gesetzentwurf, S. 81).

Allerdings kann ein vollständig digitalisiertes Verwaltungsverfahren auf den 01.01.2022 noch nicht angeboten werden (vgl. Gesetzentwurf, S. 87). Dies ist zwar bedauerlich. Doch zumindest ist geplant, die notwendigen Daten durch eine elektronische Steuererklärung zu erheben (vgl. Gesetzentwurf, S. 87). Der bürokratische Aufwand für die Berater, die Steuerpflichtigen und die Verwaltung dürfte hierbei geringer sein als bei einer papiergebundenen Erklärung. Zudem wird damit der Grundstein für ein automatisiertes Verfahren gelegt.

Dem Gesetzentwurf ist jedoch zu entnehmen, dass Sachkosten für die „Übermittlung papiergebundener Steuererklärungen“ entstehen werden (vgl. Gesetzentwurf, S. 2-3 sowie S. 87-88). Für die Bürgerinnen und Bürger sollen diese 445.000 Euro und für die Wirtschaft 181.000 Euro betragen. Dies kann so verstanden werden, als ob zum 01.01.2022 keine elektronische Steuererklärung angeboten würde.

Vor dem Hintergrund der fortschreitenden Digitalisierung und den daraus erwachsenden Möglichkeiten wäre ein (ausschließlich) papiergebundenes Steuerklärungsverfahren völlig inakzeptabel – selbst wenn dies nur für die erste Hauptfeststellung zuträfe. Dies gilt umso mehr, als durch die Reform ein neues Verfahren eingeführt wird.

Petition: Zum ersten Hauptfeststellungszeitpunkt muss ein Verfahren zur Übermittlung elektronischer Steuererklärungen zur Verfügung stehen.

Zu §§ 222, 228 BewG-E – Verknüpfung von Wertfortschreibung und Anzeigepflicht

Eine Wertfortschreibung ist gemäß § 222 Abs. 1 BewG-E vorzunehmen, wenn „ (...) *der in Euro ermittelte und auf volle hundert Euro abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahrs ergibt, von dem entsprechenden Wert des letzten Feststellungszeitpunkts nach oben oder unten um mehr als 15 000 Euro abweicht.*“

Gemäß § 228 Abs. 2 BewG-E ist daneben eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse anzuzeigen, sofern diese Auswirkungen auf die Höhe des Grundsteuerwerts, die Vermögensart oder die Grundstücksart hat. Dies gilt gleichermaßen, wenn die Änderung der tatsächlichen Verhältnisse zu einer erstmaligen Feststellung führen kann.

Dem Entwurf ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob die Wertfortschreibungs- und die Anzeigepflicht verknüpft sind. Sollte dem nicht so sein, wäre bei jeder Änderung der für die Bewertung maßgeblichen Parameter eine Anzeige vorzunehmen.

Die entwurfsgemäßen Bewertungsverfahren sind für sich genommen schon vergleichsweise verwaltungsaufwendig. So muss der Eigentümer des Grundbesitzes fortwährend die Entwicklung der Wertverhältnisse überwachen – was bspw. bei einem wertunabhängigen Modell nicht erforderlich wäre. Ihm im schlimmsten Fall zusätzlich noch jährliche Anzeigepflichten aufzubürden, stellt insbesondere für kleine- und mittlere Unternehmen unzumutbaren bürokratischen Aufwand dar. Dies umso mehr, als es sich bei der Anzeige i. S. d. § 228 Abs. 2 BewG-E gemäß § 228 Abs. 5 BewG-E um eine Steuererklärung handelt, für welche ab dem Veranlagungszeitraum 2018 ein automatischer Verspätungszuschlag ohne Fristverlängerungsmöglichkeit anfallen kann.

Petition: Nach Auffassung des DStV sollte eine Anzeigepflicht nur bestehen, wenn die Veränderung der Verhältnisse auch mit einer Wertfortschreibung einhergeht.

Um überbordende Bürokratie zu vermeiden, regt der DStV darüber hinaus an, die Wertfortschreibungsgrenze des § 222 Abs. 1 BewG-E auf 30.000 Euro anzuheben.

Zu § 228 BewG-E – Anzeigefrist

Die Frist für die Anzeige i. S. d. § 228 Abs. 2 BewG-E beträgt einen Monat und beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben bzw. das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Diese Frist erachtet der DStV als zu kurz; insbesondere wenn die Änderung der tatsächlichen Verhältnisse erst gegen Ende des Jahres eintritt.

Denn das Jahresende und der Beginn des neuen Jahres sind sowohl in den Kanzleien als auch in den Unternehmen traditionell sehr arbeitsintensive Zeiten: Neben drängenden Deklarationstätigkeiten, die die Abgabe von Steuererklärungen bis Ende Februar betreffen, fallen bspw. Jahresabschlussarbeiten – wie die Durchführung von Inventuren bei Mandanten – und der Abschluss der Lohnbuchhaltung für das vergangene Jahr an.

Petition: Die Frist für die Anzeige i. S. d. § 228 Abs. 2 BewG-E sollte mindestens drei Monate betragen.

Zu § 247 BewG-E – Einbeziehung von Bodenrichtwerten

Bei der Bewertung von unbebauten Grundstücken ergibt sich der Wert des Grundstücks gemäß § 247 BewG-E aus dem Produkt von Fläche und dem Bodenrichtwert i. S. d. § 196 BauGB. Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken fließt der Bodenrichtwert in Form des abgezinsten Bodenwerts nach § 257 BewG-E (Ertragswertverfahren) bzw. in Form des Bodenwerts i. S. d. § 258 Abs. 2 BewG-E (Sachwertverfahren) in die Bemessungsgrundlage ein.

Die Qualität von Bodenrichtwerten kann im Hinblick auf die jeweils zu bewertende Immobilie stark schwanken. Denn in dem Bodenrichtwert bleiben grundstücksspezifische Merkmale (z. B. die Bodeneigenschaften oder eine Ecklage) unberücksichtigt. Abweichungen des tatsächlichen Grundstückswerts vom Bodenrichtwert können hier zu signifikanten Wertverzerrungen führen. Erschwerend tritt der Umstand hinzu, dass Bodenrichtwerte einer gerichtlichen Überprüfung regelmäßig nicht zugänglich sind – so der BFH in seinem Urteil vom 11.05.2005 (Az. II R 21/02, BStBl. II, S. 686). Es fehlt zudem an einem bundeseinheitlichen Verfahren.

Petition: Dem Steuerpflichtigen sollte deshalb die Möglichkeit offenstehen, einen im Einzelfall niedrigeren Grundstückswert nachzuweisen (vgl. hierzu auch unsere Ausführungen zu § 250 BewG-E) – selbst, wenn dies die Abwicklung im Massenverfahren womöglich erschwert.

Zudem sollte für die Ermittlung der Bodenrichtwerte ein bundeseinheitliches Verfahren eingeführt werden.

Zu § 250 BewG-E – Konkretisierung des Bewertungsziels im Lichte der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Nach der Rechtsprechung des BVerfG verfügt der Gesetzgeber „*bei der Ausgestaltung von Regelungen zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage (...) über einen weiten Spielraum. Dabei darf er sich in erheblichem Umfang auch von Praktikabilitätsabwägungen mit dem Ziel der Einfachheit der Steuerfestsetzung und ihrer Erhebung leiten lassen. Dies gilt in besonderem Maße bei steuerlichen Massenverfahren. Bei der Ausgestaltung des Systems zur Erfassung der Bemessungsgrundlage kann der Gesetzgeber Praktikabilitätsabwägungen Vorrang vor Gesichtspunkten der Ermittlungsgenauigkeit einräumen und dabei auch beträchtliche*

Bewertungs- und Ermittlungsunschärfen in Kauf nehmen, um die Festsetzung und Erhebung der Steuer handhabbar zu halten (allgemein zur Streubreite der Wertermittlung bei Grundstücken vgl. BVerfGE 117, 1 <45 ff.> m.w.N.). Begrenzt wird sein Spielraum dadurch, dass die von ihm geschaffenen Bemessungsregeln grundsätzlich in der Lage sein müssen, den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund in der Relation realitätsgerecht abzubilden“ (vgl. [BVerfG, Urteil vom 10.04.2018 – 1 BvL 11/14, Rn. 131](#)).

Das vom BVerfG geforderte Bewertungsziel soll nach dem Entwurf der „objektiviert-reale Wert“ des Bewertungsgegenstands sein (vgl. z. B. Gesetzesbegründung, S. 83). Zu diesem Zweck soll die Bewertung mittels eines „vereinfachten“ Ertrags- bzw. „vereinfachten“ Sachwertverfahrens erfolgen. Auch wenn der Gesetzentwurf dies nicht eindeutig formuliert: Nach unserer Ansicht soll mit den gewählten Bewertungsverfahren ein Verkehrswert ermittelt werden.

Darauf deutet bspw. die Wahl der Bewertungsverfahren hin. Ein (typisierendes) Ertragswert- bzw. Sachwertverfahren kommt im BewG gegenwärtig u. a. bei der Feststellung von Grundbesitzwerten (§§ 157, 176 ff. BewG) für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungsteuer bzw. Grunderwerbsteuer zur Anwendung. Das Bewertungsziel ist hierbei der gemeine Wert i. S. d. § 9 BewG (§ 177 BewG).

Zudem nehmen die entwurfsgemäßen Bewertungsverfahren starke Anleihen bei der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) (vgl. Gesetzesbegründung, S. 107). Die ImmoWertV dient der Verkehrswertermittlung (§ 8 ImmoWertV). Auch dies spricht dafür, dass der „objektiviert-reale Wert“ den Verkehrswert abbildet.

Des Weiteren kommt in dem Gesetzentwurf an verschiedener Stelle zum Ausdruck, dass eine marktorientierte Bewertung erfolgen soll:

(1) Gesetzesbegründung, allgemeiner Teil, S. 82:

*„Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mittels eines durchschnittlichen Ertragswertverfahrens trägt der Belastungsentscheidung durch Anknüpfung an den Sollertrag des Grundbesitzes Rechnung. Das auf diese Weise objektivierte Ertragswertverfahren **steht zu dem allgemeinen Bewertungsmaßstab des § 9 Absatz 1 BewG nicht in Widerspruch**, sondern konkretisiert unter Berücksichtigung des speziellen Bewertungsvorbehalts und der*

Ausgestaltung der Grundsteuer als Sollertragsteuer das Bewertungsziel eines objektiviert-realen Ertragswerts eines selbstbewirtschafteten, pacht- und schuldenfreien Betriebs.“

(2) Gesetzesbegründung zu § 250 BewG-E, S. 106:

*„Beim Ertragswertverfahren wird der Wert von bebauten Grundstücken auf der Grundlage des für diese Grundstücke **marktüblich erzielbaren Ertrags** ermittelt.“*

(3) Gesetzesbegründung zu § 251 BewG-E, S. 107:

*„Wie im geltenden Recht (§ 77 BewG) darf der im typisierten Ertragswertverfahren oder im typisierten Sachwertverfahren für ein bebautes Grundstück ermittelte Wert einen bestimmten Wertekorridor, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück zu bewerten wäre, nicht unterschreiten. **Es entspricht den Gepflogenheiten des Grundstücksverkehrs, dass der Käufer eines bebauten Grundstücks zumindest denjenigen Preis zahlen wird, der dem gemeinen Wert des unbebauten Grund und Bodens abzüglich etwaiger Freilegungskosten entspricht.**“*

All dies lässt den Schluss zu, dass das Bewertungsziel der Verkehrswert ist.

Zugleich greifen die entwurfsgemäßen Bewertungsverfahren jedoch an verschiedener Stelle (z. B. hinsichtlich des Liegenschaftszinses, § 256 BewG-E) auf – den Verkehrswert beeinflussende – Typisierungen bzw. Pauschalierungen zurück. Davon ausgehend, dass ein Verkehrswert ermittelt werden soll, könnten diese dazu führen, dass der ermittelte Wert sich zu weit von einem Verkehrswert entfernt. Es ist zweifelhaft, ob dies im Einklang mit der Rechtsprechung des BVerfG stünde. Denn das BVerfG geht auf Basis von Literaturmeinungen von einer Streubreite von plus/minus 20 % der Verkaufspreise für ein und dasselbe Objekt aus, innerhalb derer ein festgestellter Verkehrswert als noch vertretbar angesehen wird (vgl. [BVerfG, Urteil vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02](#) unter C. II. 2.).

Auch wenn das BVerfG dem Gesetzgeber zugestanden hat, dass er sich von Praktikabilitätsabwägungen leiten lassen darf: hinsichtlich der Streubreite der Wertermittlung sind dem Gesetzgeber verfassungsrechtliche Grenzen gesetzt – wie oben zitiert (vgl. [BVerfG, Urteil vom 10.04.2018 – 1 BvL 11/14, Rn. 131](#)).

Eine erste Untersuchung in der steuerrechtlichen Literatur stützt diese Bedenken. So weichen die Grundsteuerwerte nach den entwurfsgemäßen Bewertungsverfahren in einer Beispielrechnung zuweilen mehr als 20 % nach oben bzw. nach unten von dem Verkehrswert ab (vgl. *Löhr*, DStR 2019, S. 1433 [1436]). Ob diese Abweichungen zur Verfassungswidrigkeit führen, bleibt einer gerichtlichen Überprüfung vorbehalten.

Petition: Nach Ansicht des DStV muss das Bewertungsziel klar zum Ausdruck kommen, um dem Rahmen einer künftigen verfassungsrechtlichen Überprüfung besser Rechnung zu tragen. Wir regen daher an, das Bewertungsziel – analog zur § 177 BewG und § 8 ImmoWertV – gesetzlich eindeutig zu normieren

Zu § 250 BewG-E – Nachweis eines tatsächlich geringeren Grundsteuerwerts

Aufgrund der zahlreichen Typisierungen und Pauschalierungen in den angedachten Bewertungsverfahren sind nach Ansicht des DStV im Einzelfall unzutreffende Bewertungsergebnisse denkbar. Erschwerend kommt hinzu, dass der Gesetzentwurf keine Ermäßigungen bzw. Wertabschläge vorsieht, wie sie etwa in der Einheitsbewertung in den §§ 81, 82, 87 und 88 BewG sowie in der Verkehrswertermittlung in § 8 Abs. 3 ImmoWertV existieren.

Umso wichtiger erscheint etwa für Gewerbeimmobilien die Möglichkeit, einen niedrigeren Grundsteuerwert nachzuweisen, z. B. in Form einer (Wert-)Öffnungsklausel. Bei diesen Objekten bleiben bspw. wertbeeinflussende Faktoren (z. B. wegen baulicher Mängel und Schäden) gänzlich unberücksichtigt. Diese können den Wert des Gebäudes jedoch mindern und sollten daher – zumindest im Einzelfall – nachweisbar sein.

Bewertungsrechtlich wäre dies konsequent. Bei der Bedarfsbewertung für Zwecke der Erbschaft-/Schenkung- und Grunderwerbsteuer existiert eine solche ebenfalls (§ 198 BewG).

In den am 01.02.2019 vom BMF vorgestellten Eckpunkten für die Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts war eine Öffnungsklausel – jedenfalls hinsichtlich der zugrunde zu legenden Nettokaltmieten im Ertragswertverfahren – zudem noch vorgesehen. Dort hieß es:

*„Überlässt der Eigentümer dem Mieter Grundstücke oder Grundstücksteile zu einer Nettokaltmiete, die über **30 Prozent unterhalb der durchschnittlichen Nettokaltmiete** liegt, ist die um **30 Prozent geminderte durchschnittliche Nettokaltmiete** anzusetzen.“*

Petition: Der Steuerpflichtige muss nach Auffassung des DStV die Möglichkeit haben, einen niedrigeren Grundsteuerwert nachzuweisen.

Zu §§ 253, 259 BewG-E – Verlängerung der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer

Nach § 253 Abs. 2 BewG-E ist der für das vereinfachte Ertragswertverfahren zu ermittelnde Reinertrag des Grundstücks mit einem Vervielfältiger gemäß Anlage 37 zum BewG-E zu kapitalisieren. Maßgebend für den Vervielfältiger sollen der Liegenschaftszins nach § 256 BewG-E und die Restnutzungsdauer (RND) sein. Die RND ergibt sich als Differenz zwischen der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (GND) und dem Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag. Soweit nach Bezugsfertigkeit bauliche Veränderungen vorgenommen worden sind, können diese im Ergebnis zu einem fiktiv späteren Baujahr und insoweit zu einer verlängerten GND bzw. RND führen.

Beim Sachwertverfahren hingegen ist die GND bzw. RND für die Ermittlung der Alterswertminderung gemäß § 259 Abs. 4 BewG-E erforderlich. Auch hier wird diese von etwaig durchgeführten baulichen Veränderungen beeinflusst.

Die RND ist demnach von zentraler Bedeutung für die Bewertungsmethodik des Ertrags- und Sachwertverfahrens. Insofern ist es grundsätzlich zu begrüßen, dass in dem Entwurf nun das fiktive Baujahr und eine Ermittlung der RND berücksichtigt werden. Dies trägt aus Sicht des DStV zu einer realitätsgerechteren Bewertung der Wirtschaftsgüter in Relation zueinander bei.

Wann genau eine Beeinflussung der RND gegeben ist und um wie viel Jahre sich die RND im Einzelnen erhöht, dazu trifft der Entwurf indes keine Aussage. In der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer erfolgt die Ermittlung des fiktiv späteren Baujahrs anhand der Punktetabellen gemäß R B 185.3 und R B 190.7 ErbStR 2011. Hiernach ist von einer Verlängerung der GND auszugehen, wenn eine überwiegende oder eine umfassende Modernisierung erfolgt ist. Die Prüfung, ob eine überwiegende oder umfassende Modernisierung vorliegt, hängt wiederum von einem

Punktesystem ab, das den einzelnen baulichen Veränderungen vorgegebene Punktzahlen zuweist.

Es existiert demgemäß bereits eine bewertungsrechtliche Methodik zur Bestimmung des fiktiv späteren Baujahrs und der verlängerten RND, auf die theoretisch für Zwecke der Grundsteuer zurückgegriffen werden könnte. Allerdings ist diese Verfahrensweise in der Praxis bereits bei der einzelfallbezogenen Bedarfsbewertung komplex und mitunter streitanfällig. Denn die Frage, ob die einzelnen Maßnahmen insgesamt zu einer relevanten Modernisierung und damit einhergehend zu einer verlängerten RND geführt haben, kann hochgradig auslegungsbedürftig sein. Insoweit ist fraglich, ob sich das vorstehend beschriebene Punktesystem aufgrund seiner Komplexität für ein Massenverfahren eignen würde.

Petition: Vor dem Hintergrund der oben beschriebenen Unklarheiten bittet der DStV darum, den Entwurf um eine Erläuterung zu ergänzen, wie die Bestimmung einer verlängerten RND im Rahmen der Grundsteuerwertermittlung erfolgen soll.

Zu § 254, Anlage 39 BewG-E sowie § 255, Anlage 40 BewG-E

In Anlage 39 BewG-E wird oberhalb der Überschrift auf § 254 Abs. 2 BewG-E verwiesen. § 254 BewG-E hat in der vorliegenden Fassung allerdings keinen Absatz 2. Wir gehen daher davon aus, dass es sich um ein redaktionelles Versehen handelt.

In Anlage 40 BewG-E wird auf § 255 Abs. 2 BewG-E verwiesen. § 255 BewG-E verfügt in der vorliegenden Fassung ebenfalls über keinen Absatz 2. Auch hier dürfte es sich um ein redaktionelles Versehen handeln.

Petition: Wir regen an, die Verweise in Anlage 39 und Anlage 40 BewG-E zu korrigieren.

Zu § 256 Abs. 1 BewG-E – Gesetzliche Festschreibung der Liegenschaftszinssätze

Die Regelung enthält eine Legaldefinition der Liegenschaftszinssätze. Zudem legt sie für die Bewertung bebauter Grundstücke Zinssätze fest, die – abhängig von den Objektarten – zwischen 2,5 % bis 4,5 % variieren.

Mit dem Liegenschaftszinssatz werden die Erwartungen der Marktteilnehmer hinsichtlich der Entwicklung der allgemeinen Ertrags- und Wertverhältnisse auf dem Grundstücksmarkt erfasst

(vgl. Gesetzesbegründung, S. 110). Die Verwendung des angemessenen und nutzungstypischen Liegenschaftszinssatzes soll insbesondere der Marktanpassung dienen (vgl. Gesetzesbegründung, S. 110). Nach § 193 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 BauGB werden die Liegenschaftszinssätze üblicherweise von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte auf Grundlage der am Markt erzielten Kaufpreise ermittelt und veröffentlicht. Aus Vereinfachungs- und Automationsgründen sollen diese Werte im typisierten Ertragswertverfahren für die Grundsteuer indes nicht unmittelbar herangezogen werden (vgl. Gesetzesbegründung, S. 110).

Der DStV erachtet die gesetzliche Festschreibung der Zinssätze im Lichte der Grundsätze des Urteils des BVerfG verfassungsrechtlich als äußerst bedenklich. Eine solche Fixierung wirkt auf Sicht gesehen statisch und widerspricht damit dem Zweck von Liegenschaftszinssätzen. Sie bildet die sich künftig ergebenden Entwicklungen am Markt nicht ab. Die vom BVerfG geforderte realitätsgerechte Abbildung der Relation der Wirtschaftsgüter zueinander kann so nicht gewährleistet werden. Die Liegenschaftszinssätze bilden ein grundlegendes Element des Ertragswertverfahrens. Soweit sie nicht regelmäßig überprüft und bei Bedarf durch ein Gesetzgebungsverfahren angepasst werden, besteht ein hohes Risiko, dass daraus erneut erhebliche Wertverzerrungen innerhalb derselben Vermögensart resultieren werden. Die geplante Abweichung von dem üblichen Vorgehen bei Bewertungsverfahren erscheint daher allein aufgrund dieses Risikos nicht gerechtfertigt.

Darüber hinaus sind die Gutachterausschüsse nach § 193 Abs. 5 Satz 3 BauGB bereits gegenwärtig dazu verpflichtet, diese Daten den zuständigen Finanzämtern für Zwecke der steuerlichen Bewertung mitzuteilen. Infolgedessen liegen den Finanzämtern die relevanten Informationen vor. Schließlich ist bei der Besetzung der Gutachterausschüsse nach § 192 Abs. 3 Satz 2 BauGB ein Bediensteter der zuständigen Finanzbehörde mit Erfahrung in der steuerlichen Bewertung von Grundstücken als Gutachter hinzuzuziehen. Demnach besteht auch insofern eine regionale Informationsbasis.

Statt durch ein hohes Maß an gesetzlicher Typisierung künftige Wertverzerrungen vorzuprogrammieren, sollten die regional vorhandenen Informationen in das geplante digitalisierte Verfahren integriert werden.

Petition: Der DStV regt aus rechtssystematischen Gründen an, das für die Bedarfsbewertung vorgesehene Regel-Ausnahme-Verhältnis nach § 188 BewG zu übernehmen: Vornehmlich

sollten die von den Gutachterausschüssen ermittelten, örtlichen Liegenschaftszinssätze angewendet werden. Nur soweit von den Gutachterausschüssen keine geeigneten Liegenschaftszinssätze zur Verfügung stehen, sollten gesetzliche Zinssätze gelten.

Soweit diese Anregung nicht aufgegriffen wird, sollten die Liegenschaftszinssätze zumindest nicht gesetzlich, sondern – wie die anderen Bewertungsparameter – in eine zusätzliche Anlage aufgenommen werden. Zudem müsste eine Ermächtigung in § 263 BewG-E zur Änderung der Anlage durch Rechtsverordnung vorgesehen werden. Dies dürfte zumindest eine geringe Chance bieten, dass die Vorgaben künftig regelmäßiger geprüft und an aktuelle Entwicklungen angepasst werden. Eine Änderung der Anlagen durch Rechtsverordnung dürfte einfacher sein, als ein umfassendes Gesetzgebungsverfahren.

Artikel 10 – Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Artikel 10 sieht eine Änderung der gewerbesteuerlichen Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG vor. Hiernach sollen die Wörter „1,2 Prozent des Einheitswerts“ durch die Wörter „0,11 Prozent des Grundsteuerwerts“ ersetzt werden. Die Gesetzesbegründung lässt indes eine Erläuterung vermissen, welche Berechnungen dieser Änderung zugrunde liegen (vgl. Gesetzentwurf, S. 122). Dies macht eine Einordnung der Änderung kaum möglich.

Der mit Kürzung u. a. verfolgte Zweck – Vermeidung einer Doppelbelastung mit Gewerbe- und Grundsteuer – dürfte schon nach derzeitigem Recht nur in den seltensten Fällen erreicht werden.

Berechnungen in der Literatur etwa zeigen: Eine vollständige Kompensation für ein Geschäftsgrundstück in einer westdeutschen Gemeinde mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 500 % wird nur erreicht, wenn der Grundsteuer-B-Hebesatz in dieser Gemeinde nicht mehr als 84 % beträgt (vgl. *Vöcking*, eKomm GewStG, Ab EZ 2017, § 9 GewStG Rz. 8). Der bundesdurchschnittliche Hebesatz für die Gewerbesteuer lag jedoch im Jahr 2016 bei 400 %, der für die Grundsteuer B bei 464 % (vgl. https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2017/08/PD17_287_71231.html).

Nach Auffassung des DStV muss insbesondere vor diesem Hintergrund sichergestellt sein, dass aus der Grundsteuer-Reform keine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen im Hinblick auf die einfache Grundstückskürzung resultiert.

Petition: Um nachvollziehen zu können, ob die Folgeänderung des § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG sachgerecht ist, sollte die der Änderung zugrunde liegende Berechnung inkl. Erläuterung in die Gesetzesbegründung aufgenommen werden.

Darüber hinaus plädiert der DStV dafür, die Wirksamkeit der Vorschrift insgesamt zu überprüfen.

D. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung (BT-Drs. 19/11086)

Der Entwurf sieht – wie im [Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 12.03.2018](#) vereinbart – vor, den Kommunen die Möglichkeit einzuräumen, in angespannten Wohnungsmärkten einen besonderen Hebesatz für baureife Grundstücke festzulegen (sog. Grundsteuer C). Damit wird das Ziel verfolgt, baureife Grundstücke durch Schaffung von grundsteuerlichen Anreizen für eine Bebauung zu mobilisieren. Diese zusätzliche Grundsteuerbelastung von baureifen aber brachliegenden Grundstücken sei ein wichtiges Instrument, um einerseits Spekulationen zu begegnen und andererseits Bauland verfügbar zu machen.

Der DStV erkennt uneingeschränkt an, dass ungenutztes Bauland die Linderung der vielerorts inzwischen herrschenden Wohnungsnot behindert. Insofern sind die Bestrebungen des Gesetzgebers, die Bebauung dieser Grundstücke zu fördern, ausdrücklich zu begrüßen.

Ob eine steuerliche Lenkungsnorm wie die Grundsteuer C hierfür das richtige Instrument ist, ist nach Ansicht des DStV jedoch zweifelhaft:

- (1) Damit eine Lenkungswirkung eintritt, müsste die Belastung durch die Grundsteuer C für den Grundstückseigentümer merklich hoch sein. Die Vergangenheit hat jedoch gezeigt, dass eine gesonderte Besteuerung von unbebauten Grundstücken nicht die erwünschte Wirkung

entfalten dürfte: Die im Jahr 1961 erstmals erhobene Grundsteuer C wurde schon 1964 (rückwirkend ab 01.01.1963) wieder aufgehoben (vgl. [BGBl. I 1964, S. 347](#)).

Ausschlaggebend hierfür war nach einer Ausarbeitung des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages ([Einzelfragen zur Grundsteuer C, WD 4 – 3000 – 022/17](#), S. 5) u. a., dass die Steuer insbesondere finanzschwache Bürger traf, denen bspw. das Geld für eine Bebauung fehlte. Diese konnten die hohe Steuerlast nicht tragen und waren gezwungen, die Grundstücke zu veräußern. Profitiert haben dagegen finanzstarke Investoren, welche die Grundstücke infolgedessen aufkaufen konnten. Zugleich waren diese Investoren eher in der Lage, die erhöhte Grundsteuerlast zu finanzieren.

- (2) In den Lagen, in denen die Grundsteuer C Anreize für eine Bebauung schaffen soll („Gebiete mit angespanntem Wohnungsmarkt“), herrscht häufig ein Verkäufermarkt. Solche Grundstückseigentümer, die in der Lage wären, die zusätzliche Grundsteuerbelastung finanziell abzufedern, könnten die Grundsteuer C schlechterdings auf den zukünftigen Kaufpreis aufschlagen. Infolge dessen würden sich die Bodenpreise weiter erhöhen. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht müsste der Grundstückserwerber die insoweit gestiegenen Investitionskosten bei einem etwaigen Verkaufspreis oder Mietzins berücksichtigen – weitere Kostensteigerungen für Wohnraumsuchende wären die Folge.

Am Ende könnte die Gemeinde zudem selbst die Leidtragende sein: Übt diese ein etwaiges Vorkaufsrecht aus, kommt der Kauf unter den Bestimmungen zustande, welche der Verpflichtete mit dem Dritten vereinbart hat (§ 464 Abs. 2 BGB). Im Ergebnis würden sich damit die Kaufpreise für die Kommune selbst erhöhen.

- (3) Darüber hinaus lässt der Entwurf unberücksichtigt, dass eine sofortige Bebauung nicht immer am fehlenden Willen des/der Eigentümer scheitert. Langwierige Genehmigungsverfahren etwa können eine solche verzögern. Ebenso können Uneinigkeiten über das Schicksal eines geerbten Grundstücks, wie sie bei Erbengemeinschaften vorkommen können, einer baulichen Entwicklung entgegenstehen.
- (4) Zudem wird nach Auffassung des DStV bereits durch die gewählten Bewertungsverfahren für die Grundsteuer B die Chance verfehlt, das Steuerrecht zu vereinfachen. Die Einführung einer Grundsteuer C würde das Steuerrecht sogar noch weiter verkomplizieren.

- (5) Nicht zuletzt entsteht durch eine Grundsteuer C zusätzlicher Verwaltungsaufwand, z. B. durch die Festlegung der betroffenen Grundstücke gemäß § 25 Abs. 5 GrStG-E.
- (6) Überdies dürfte die Grundsteuer C die Gerichte beschäftigen: Schon der Begriff des „baureifen Grundstücks“ ist – damals wie heute – ersichtlich streitanfällig.

Petition: In Anbetracht der nach unserer Meinung nur geringen zu erwartenden Wirkung des Gesetzes sollte nach Ansicht des DStV von der Einführung einer Grundsteuer C abgesehen werden. Stattdessen sollten alternative Möglichkeiten gesucht werden, baureife Grundstücke zu mobilisieren – idealerweise außerhalb des Steuerrechts.

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein
(Stellv. Geschäftsführerin)

gez.

Denis Basta, M.A.
(Referent für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
