

# Verfassungswidrigkeit der Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer

RECHTSWISSENSCHAFTLICHES GUTACHTEN IM AUFTRAG DER  
FRAKTION BÜNDNIS 90 / GRÜNE IM BAYERISCHEN LANDTAG  
PROF. DR. THORSTEN INGO SCHMIDT

# Inhaltsverzeichnis

A. Gutachtenauftrag und Gang der Darstellung	4
B. Plan der Bayerischen Staatsregierung zur Einführung einer Grundsteuer als Flächensteuer	5
C. Vereinbarkeit einer Landesgrundsteuer als Flächensteuer mit dem Grundgesetz	6
I. Gesetzgebungskompetenz der Länder	6
1. Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes	6
2. Abweichungsrecht der Länder nach Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG neue Fassung	7
a) Grundgesetzliche Regelung	7
b) Abweichungsfester Kern?	8
aa) Kein ausdrücklich abweichungsfester Bereich	8
bb) Charakter als „Steuer“	8
cc) Besteuerung des „Grund[es]“	8
dd) Grundsätzlich abweichendes Besteuerungskonzept	8
c) Möglichkeit eines späteren Bundesgesetzes	9
3. Übergangsregelung nach Art. 125b Abs. 3 GG neue Fassung	9
4. Zwischenergebnis	10
II. Verstoß gegen steuerrechtliche Prinzipien?	11
1. Leistungsfähigkeitsprinzip	11
2. Äquivalenzprinzip	12
a) Kostenäquivalenz	12
b) Nutzenäquivalenz	14
3. Notwendigkeit eines Belastungsgrundes	15
4. Zwischenergebnis	15
III. Verstoß gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung	16
1. Herleitung des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung	16
2. Widersprüchliche Konzeption innerhalb der Grundsteuer als Flächensteuer	16
3. Widerspruch zwischen Sachgesetzgeber und Steuergesetzgeber	16
4. Zwischenergebnis	17

IV. Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG	18
1. Gleichbesteuerung von wesensmäßig Ungleichem	18
2. Ungleichbesteuerung von wesensmäßig Gleichem	19
3. Zwischenergebnis	19
V. Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG?	20
1. Hochwertige Immobilien	20
2. Geringwertige Immobilien	20
3. Zwischenergebnis	21
VI. Verstoß gegen gemeindliche Kompetenzen	22
1. Verstoß gegen gemeindliches Hebesatzrecht	22
a) Faktischer Eingriff in das gemeindliche Hebesatzrecht	22
b) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Eingriffs?	22
2. Verstoß gegen gemeindliche Ertragshoheit	23
a) Eingriff in die gemeindliche Ertragshoheit durch faktischen Höchsthebesatz	23
b) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Eingriffs?	23
3. Zwischenergebnis	23
VII. Verstoß gegen die Bestimmungen des Bund-Länder-Finanzausgleichs?	24
1. Berücksichtigung der Grundsteuer im Bund-Länder-Finanzausgleich	24
2. Folgerungen aus der finanzausgleichsrechtlichen Berücksichtigung für die Ausgestaltung der Grundsteuer	24
3. Zwischenergebnis	25
VIII. Verstoß gegen die Staatszielbestimmung des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen nach Art. 20a GG	26
1. Staatszielbestimmung des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen nach Art. 20a GG	26
2. Eingriff durch die Grundsteuer als Flächensteuer	26
3. Zwischenergebnis	26
D. Vereinbarkeit der Grundsteuer als Flächensteuer mit der Bayerischen Landesverfassung	27
I. Ausgestaltung des Steuersystems gemäß Art. 123 BayV	27
1. Rechtsnatur des Art. 123 BayV	27

2. Anwendbarkeit des Art. 123 BayV	27
3. Heranziehung zu den öffentlichen Lasten im Verhältnis des Vermögens	28
4. Zwischenergebnis	28
II. Nutzbarmachung der Steigerung des Bodenwertes nach Art. 161 BayV	30
1. Rechtsnatur des Art. 161 BayV	30
2. Anwendbarkeit des Art. 161 BayV	30
3. Folgerungen aus Art. 161 BayV für die Ausgestaltung der Grundsteuer in Bayern	31
a) Besteuerung der Grundstücke	31
b) Besteuerung der Gebäude	31
4. Zwischenergebnis	31
III. Allgemeiner Gleichheitssatz gemäß Art. 118 Abs. 1 BayV	32
IV. Eigentumsgarantie des Art. 103 BayV	33
E. Gesamtergebnis	34
Abkürzungsverzeichnis	36
Literaturverzeichnis	38

## **A. Gutachtenauftrag und Gang der Darstellung**

Der Unterzeichner ist von der Fraktion Bündnis 90 / Die Grünen im Bayerischen Landtag beauftragt worden, die Vereinbarkeit einer möglichen Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer durch ein bayerisches Landesgesetz mit dem Grundgesetz und der Bayerischen Landesverfassung rechtswissenschaftlich zu untersuchen.

Nach einer Darstellung der bisher bekannten Pläne der Bayerischen Staatsregierung zur Einführung einer Grundsteuer als Flächensteuer in Abgrenzung zu anderen Grundsteuermodellen (B.) wird zunächst die Vereinbarkeit einer Landesgrundsteuer als Flächensteuer mit dem Grundgesetz erörtert (C.). Es schließt sich die Untersuchung der Vereinbarkeit mit der Bayerischen Landesverfassung an (D.). Schließlich werden die gefundenen Ergebnisse zusammengefasst (E.).

Gegenstand dieses Gutachtens sind ausschließlich rechtswissenschaftliche Fragestellungen, nicht aber politik-, verwaltungs- oder finanzwissenschaftliche Erörterungen.

## B. Plan der Bayerischen Staatsregierung zur Einführung einer Grundsteuer als Flächensteuer

Zum Zeitpunkt der Erstellung dieses Gutachtens lag noch kein veröffentlichter ausgearbeiteter Gesetzentwurf der Bayerischen Staatsregierung für ein eigenes bayerisches Grundsteuergesetz vor.<sup>1</sup> Aus verschiedenen Pressemitteilungen des Bayerischen Finanzministers zur Ausgestaltung der Grundsteuer ergibt sich aber, dass ein „wertunabhängiges Einfach-Grundsteuermodell“<sup>2</sup> eingeführt werden soll, wobei die Grundsteuer „ausschließlich nach physikalischen Größen, nämlich Grundstücksgröße und Wohn- bzw. Nutzfläche, ermittelt werden [soll]“<sup>3</sup>.

Dieses Gutachten hat deshalb zum Gegenstand, die Verfassungsmäßigkeit einer nicht vom Immobilienwert abhängigen Grundsteuer, im Folgenden „Flächensteuer“ genannt, zu überprüfen. Dabei wird davon ausgegangen, dass diese Flächensteuer zwei Elemente enthalten soll, und zwar zum einen eine Bewertung des Grundstücks, zum anderen eine Taxierung eines etwaigen darauf befindlichen Gebäudes. In Anlehnung an die Pressemitteilungen des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat wird für die Bewertung des Grundstücks angenommen, dass diese ausschließlich durch die Grundstücksfläche in m<sup>2</sup> multipliziert mit einem pauschalierten Geldbetrag je m<sup>2</sup> erfolgen soll, je nach Grundstückslage unterschiedliche Bodenwerte aber keine Berücksichtigung finden werden. Ergänzend wird angenommen, dass den Gemeinden kein zoniertes Hebesatzrecht zustehen soll, das gesamte Gemeindegebiet also einer Besteuerung mit einem einheitlichen Hebesatz unterliegen soll. Entsprechend wird für die Bewertung eines gegebenenfalls auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes unterstellt, dass die Gebäudefläche in m<sup>2</sup> mit einem pauschalierten Geldbetrag je m<sup>2</sup> multipliziert werden soll, jedoch auch hier unterschiedliche Gebäudewerte je nach Baujahr, Art, Ausstattung oder Erhaltungszustand unberücksichtigt bleiben werden. Die gesamte Grundsteuerbelastung einer Immobilie wird sich dann als Summe der auf das Grundstück und der auf das Gebäude entfallenden Teilgrundsteuerbelastungen ergeben.

---

<sup>1</sup> Siehe zu einem früheren Entwurf *Bartsch*, Die Reformmodelle der Grundsteuer, Teil 1, KStZ 2011, S. 164 (165); *Rodi*, Die Grundsteuer als Instrument einer Flächenhaushaltspolitik, ZUR 2002, Sonderheft, S. 164 (165 f.).

<sup>2</sup> Pressemitteilung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat Nr. 266 vom 18. Oktober 2019.

<sup>3</sup> Pressemitteilung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat Nr. 459 vom 20. Dezember 2018.

## C. Vereinbarkeit einer Landesgrundsteuer als Flächensteuer mit dem Grundgesetz

Eine in dieser Weise als Flächensteuer ausgestaltete Grundsteuer müsste mit dem Grundgesetz vereinbar sein. Zu überprüfen ist, ob insoweit eine Gesetzgebungskompetenz der Länder besteht (I.), die dem Grundgesetz zu entnehmenden steuerrechtlichen Prinzipien beachtet werden (II.) und die Rechtsordnung durch eine Grundsteuer als Flächensteuer widerspruchsfrei ausgestaltet wird (III.). Unter grundrechtlichen Gesichtspunkten kommen Verstöße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (IV.) und die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG in Betracht (V.). Daneben bleiben etwaige Beeinträchtigungen der gemeindlichen Kompetenzen (VI.) sowie des Bund-Länder-Finanzausgleichs (VII.) zu prüfen. Schließlich wird ein etwaiger Konflikt mit dem Staatsziel des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen (VIII.) betrachtet.

### I. Gesetzgebungskompetenz der Länder

Dem Freistaat Bayern wie den anderen Ländern auch müsste die Gesetzgebungskompetenz für den Erlass eines Grundsteuergesetzes mit der Grundsteuer als Flächensteuer zustehen. Nach dem Urteil des BVerfG vom April 2018<sup>4</sup> entwickelte sich in der wissenschaftlichen Literatur ein großer Streit über die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen im Bereich der Grundsteuer.<sup>5</sup> Dies führte schließlich zu der vom Bundestag im Oktober 2019 und vom Bundesrat im November 2019 beschlossenen Grundgesetzänderung, die den weiteren Ausführungen zu Grunde gelegt wird. Danach besteht eine konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes (1.) mit einem Abweichungsrecht der Länder (2.), welches durch eine Übergangsregelung eingeschränkt wird (3.).

#### 1. Konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes

Im Ausgangspunkt stehen den Ländern nach Art. 30; 70 GG die Gesetzgebungskompetenzen zu, sofern das Grundgesetz nicht eine andere Regelung trifft oder zulässt. In Art. 105 Abs. 2 GG wurde durch Beschluss des Bundestages im Oktober 2019<sup>6</sup> mit Zustimmung des Bundesrates im November 2019<sup>7</sup> folgender Satz 1 neu eingefügt:

*„Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die Grundsteuer.“*

---

<sup>4</sup> BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 10. April 2018, Az. 1 BvL 11/14; 1 BvL 12/14; 1 BvL 1/15; 1 BvR 639/11; 1 BvR 889/12; BVerfGE 148, 147.

<sup>5</sup> Siehe dazu *Henneke*, Anmerkung zu BVerfG, Urt. v. 10.04.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12; DVBl. 2019, S. 794 (795 f.); *Schmidt*, Gesetzgebungskompetenz zur Neuregelung der Grundsteuer, NVwZ 2019, S. 103-109, m.w.N.; ferner vor Erlass des Urteils bereits *Hantzsch*, Reform der Grundsteuer durch den Bundesgesetzgeber, DStZ 2012, S. 758 (760 f.); *Rodi*, Der Rechtsrahmen für den Einsatz ökonomischer Instrumente in der Ressourcenschutzpolitik, ZUR 2016, S. 531 (535).

<sup>6</sup> Der Bundestag beschloss am 18. Oktober 2019 die Drucksache 19/11084 vom 25. Juni 2019.

<sup>7</sup> Mit Beschluss vom 8. November 2019 stimmte der Bundesrat der Änderung des Grundgesetzes zu.

Dadurch wird dem Bund nunmehr explizit die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz i.S.d. Art. 72 Abs. 1 GG über die Grundsteuer zugewiesen, ohne dass es noch des Vorliegens der Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG bedürfte. Diese Grundgesetzänderung ist konstitutiv, nach der Gegenauffassung deklaratorisch.<sup>8</sup>

Der Bund hat von dieser Gesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht durch den Erlass eines neuen Grundsteuer- und eines neuen Bewertungsgesetzes im Oktober bzw. November 2019.<sup>9</sup> Neben diesen neuen Bundesgesetzen ist für entsprechende landesrechtliche Regelungen gemäß Art. 72 Abs. 1 GG grundsätzlich kein Raum mehr, weil diese Bundesgesetze auf Vollständigkeit hin angelegt, aus sich selbst heraus verständlich und vollziehbar sind.

## 2. Abweichungsrecht der Länder nach Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG neue Fassung

Zugleich mit der Zuweisung einer konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer an den Bund hat der verfassungsändernde Gesetzgeber aber auch den Ländern eine Abweichungsmöglichkeit eingeräumt (a), wobei allerdings ein abweichungsfester Kern bestehen könnte (b). Alle abweichenden Landesgesetze stehen zudem unter dem Vorbehalt des Erlasses eines späteren Bundesgesetzes (c).

### a) Grundgesetzliche Regelung

Durch die Grundgesetzänderung vom Oktober / November 2019 wurde zudem Art. 72 Abs. 3 GG wie folgt ergänzt:

*„(3) Hat der Bund von seiner Gesetzgebungszuständigkeit Gebrauch gemacht, können die Länder durch Gesetz hiervon abweichende Regelungen treffen über: [...] 7. die Grundsteuer. Bundesgesetze auf diesen Gebieten treten frühestens sechs Monate nach ihrer Verkündung in Kraft, soweit nicht mit Zustimmung des Bundesrates anderes bestimmt ist. Auf den Gebieten des Satzes 1 geht im Verhältnis von Bundes- und Landesrecht das jeweils spätere Gesetz vor.“*

Als Folge dieser Grundgesetzänderung besteht eine Abweichungsmöglichkeit, aber keine Abweichungspflicht der Länder. Das Grundsteuer- und Bewertungsrecht des Bundes wird nicht aufgehoben, sondern unter den Vorbehalt einer abweichenden Landesregelung gestellt.

---

<sup>8</sup> Für eine konstitutive Bestimmung *Hey*, Stellungnahme zu „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105, 125b)“ BT-Drucksache 19/11084, S. 3; *Schmidt*, Gesetzgebungskompetenz zur Neuregelung der Grundsteuer, NVwZ 2019, S. 103 (105 f.); für eine deklaratorische Regelung hingegen *Tappe*, Schriftliche Stellungnahme zu PA 7 – 19/11084 – Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125b)“ (BT-Drucksache 19/11084), S. 5. Siehe zum früheren Streitstand auch *Roscher*, Reform der Grundsteuer – ein neuer Anlauf, ZKF 2016, S. 169 (171).

<sup>9</sup> Der Bundestag beschloss am 18. Oktober 2019 die Drucksache 19/11085 und 19/11086 jeweils vom 25. Juni 2019. Entsprechende Beschlüsse des Bundesrates erfolgten am 8. November 2019.



## b) Abweichungsfester Kern?

Fraglich ist, ob diese Abweichungsmöglichkeit umfassend gegeben ist oder den Ländern bei der Abweichung von dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht des Bundes Grenzen gezogen sind, die eine landesrechtliche Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer ausschließen. Solche Schranken könnten sich aus einer ausdrücklichen grundgesetzlichen Regelung (aa), dem Charakter der Abgabe auf Grundeigentum als „Steuer“ (bb), der Vorgabe der Besteuerung des „Grund[es]“ (cc) oder aus dem Verbot eines grundlegend abweichenden Regelungskonzepts (dd) ergeben.

### aa) Kein ausdrücklich abweichungsfester Bereich

Für das Recht der Grundsteuer wird in Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG im Unterschied etwa zu den in den Nummern 1, 2 und 5 genannten Sachgebieten nicht ausdrücklich ein abweichungsfester Kern bestimmt, was eher für ein umfassendes Abweichungsrecht der Länder auch mit einer grundlegend anderen Ausgestaltung der Grundsteuer zu sprechen scheint.

### bb) Charakter als „Steuer“

Auch eine solche inhaltlich weitgehende Abweichung einer landesrechtlichen Regelung müsste aber den Charakter als „Steuer“ wahren; d.h. es müsste sich weiterhin zumindest um eine Abgabe ohne direkte Gegenleistung des Hoheitsträgers handeln. Dies wäre nach den bisher bekannt gewordenen Plänen der Bayerischen Staatsregierung auch bei einer Grundsteuer als Flächensteuer noch der Fall, weil diese Steuer zwar in einem weitverstandenen Sinne als „Gegenleistung“ für die Bereitstellung der gemeindlichen Infrastruktur erhoben werden soll, sie aber keine Vorzugslast für die tatsächliche oder zumindest mögliche Inanspruchnahme konkreter Infrastrukturleistungen darstellen soll.<sup>10</sup>

### cc) Besteuerung des „Grund[es]“

Auch bei einer landesrechtlich als Flächensteuer ausgestalteten Abgabe müsste es sich weiterhin um eine Besteuerung des „Grundes“ handeln, so dass diese Abgabe immer noch dem überlieferten Formtypus der Grundsteuer zugeordnet werden könnte. Zwar könnten daran Zweifel bestehen, wenn die vorgesehene Landessteuer nur Gebäude erfassen sollte; die bayerische Landesgrundsteuer als Flächensteuer hat aber in bekannter Weise die Besteuerung nicht nur der Gebäude, sondern auch der Grundstücke, auf denen die Gebäude stehen, zum Gegenstand.<sup>11</sup>

### dd) Grundsätzlich abweichendes Besteuerungskonzept

Zweifelhaft erscheint, ob das Abweichungsrecht der Länder auch dann noch besteht, wenn ein Land ein grundlegend anderes Besteuerungskonzept durchsetzen will, die Abweichung sich also nicht auf

<sup>10</sup> Vgl. Freund, Der Belastungsgrund der Grundsteuer – von Leistungsfähigkeit und Äquivalenz, FR 2019, S. 931 (936).

<sup>11</sup> Siehe zu ähnlichen Problemen bei einer Ausgestaltung der Grundsteuer als Bodenwertsteuer ohne Besteuerung der Gebäude Ronnecker, Bodenwertsteuer als Reformmodell für die Grundsteuer – Eine Bewertung aus kommunaler Sicht, ZKF 2018, S. 49.

Detailfragen oder eine etwas andere Gewichtung einiger Besteuerungsparameter beschränkt. Die Abweichungsmöglichkeit gemäß Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG enthält aber gerade keinen ausdrücklichen abweichungsfesten Kern und wurde in Kenntnis der im Jahr 2019 geführten Debatten über eine fundamental andere Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer eingeführt. Zumindest in kompetentieller Hinsicht besteht daher für die Länder die Möglichkeit, in Abweichung vom Bundesrecht gemäß Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG eine Grundsteuer auch als Flächensteuer einzuführen.

### **c) Möglichkeit eines späteren Bundesgesetzes**

Es bleibt aber darauf hinzuweisen, dass ein etwaiges Landesgesetz zwar gemäß Art. 72 Abs. 3 GG, der eine Ausnahmeregelung zu Art. 31 GG darstellt, von einem älteren Bundesgesetz abweichen darf, gemäß Art. 72 Abs. 3 S. 3 GG ein jüngeres Bundesgesetz aber seinerseits wiederum dem Landesgesetz vorgeht. Insofern steht in Folge der Grundgesetzänderung von Oktober 2019 jedes abweichende Landesgesetz unter dem Vorbehalt eines späteren, seinerseits wieder inhaltlich korrigierenden Bundesgesetzes. Das Landesgesetz wäre bei Erlass eines späteren Bundesgesetzes nur dann nicht hinfällig, wenn sich im Wege der Interpretation des dann zu erlassenden jüngeren Bundesgesetzes ergäbe, dass dieses Gesetz inhaltlich abweichendes Landesrecht aussparen wollte. Hätte der Bund stattdessen die Materie des Grundsteuerrechts nach Art. 125a Abs. 2 S. 2 GG ganz oder teilweise freigegeben, wäre dies nicht der Fall gewesen.<sup>12</sup>

### **3. Übergangsregelung nach Art. 125b Abs. 3 GG neue Fassung**

Zusätzlich zu den bereits erörterten Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG n.F. und Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7 GG ist auch die Übergangsregelung des Art. 125b Abs. 3 GG in die Betrachtung einzubeziehen. Danach gilt:

*„Auf dem Gebiet des Artikels 72 Absatz 3 Satz 1 Nummer 7 darf abweichendes Landesrecht der Erhebung der Grundsteuer frühestens für Zeiträume ab dem 1. Januar 2025 zugrunde gelegt werden.“*

Aus dieser Übergangsvorschrift lässt sich zwar keine Sperre für den Landesgesetzgeber ableiten, schon vor dem 1. Januar 2025 ein eigenes Grundsteuergesetz zu entwickeln und zu beschließen. Ein solches Gesetz darf aber erst zu diesem Zeitpunkt in Kraft treten. Letztlich schiebt Art. 125b Abs. 3 GG also die Anwendbarkeit des abweichenden Landesrechts hinaus und stellt zusätzliche Vorgaben für über das Inkrafttreten eines Landesgesetzes auf, die über die Regelungen der jeweiligen Landesverfassung<sup>13</sup> hinausgehen. Zugleich bedeutet Art. 125b Abs. 3 GG ein Verbot der Rückwirkung des Landesgesetzes über die bekannten allgemeinen Rückwirkungsschranken hinaus, denn sollte ein

---

<sup>12</sup> Siehe zu diesen abweichenden Möglichkeiten, den Ländern die Gesetzgebungskompetenz ausdrücklich einzuräumen, *Schmidt*, Verfassungsrechtlicher Rahmen für die Öffnung der Grundsteuer, ZRP 2019, S. 146-148.

<sup>13</sup> Vgl. Art. 76 Abs. 2 BayV.

Landesgesetz zum 1. Januar 2015 in Kraft treten, dürfte es nicht rückwirkend auf Zeiträume vor dem 1. Januar 2025 erstreckt werden.

#### **4. Zwischenergebnis**

Mit Inkrafttreten der Grundgesetzänderung besteht eine Landesgesetzgebungskompetenz für das Grundsteuerrecht, die allerdings erst ab dem 1. Januar 2025 Wirkung entfalten kann und unter dem Vorbehalt einer abweichenden Regelung durch ein jüngeres Bundesgesetz steht.

## II. Verstoß gegen steuerrechtliche Prinzipien?

Selbst wenn für die Länder nach der Grundgesetzänderung vom Herbst 2019 eine Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer besteht, muss eine landesrechtlich ausgestaltete Grundsteuer doch den steuerlichen Prinzipien genügen, wie sie sich aus dem Grundgesetz ergeben. Zwar enthält das Grundgesetz im Unterschied zur Bayerischen Landesverfassung<sup>14</sup> keine ausdrücklichen Vorgaben für die Ausgestaltung des Steuersystems, gleichwohl ist doch das Leistungsfähigkeitsprinzip allgemein als Belastungsgrund für die Steuererhebung anerkannt (1.). Im Zusammenhang mit der Grundsteuer wird auch eine alternative Rechtfertigung durch das Äquivalenzprinzip diskutiert (2.). Diese Erwägungen münden in die Frage nach der Notwendigkeit eines Belastungsgrunds für die Grundsteuer überhaupt ein (3.).

### 1. Leistungsfähigkeitsprinzip

Fraglich erscheint, ob die Grundsteuer als Flächensteuer vor dem steuerrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzip Bestand haben kann. Danach soll eine Steuer von demjenigen erhoben werden, der finanziell leistungsfähig ist und die Steuerbelastung verkraften kann. Bei dem Leistungsfähigkeitsprinzip handelt es sich um das klassische Prinzip der Rechtfertigung der Besteuerung überhaupt und der Maßstabsetzung für die einzelnen Steuern.

Da die Besteuerung bei dem Zufluss, dem Abfluss oder dem Bestand von Vermögen ansetzen kann, sind auch verschiedene Ansatzpunkte des Leistungsfähigkeitsprinzips zu unterscheiden. Was den Vermögenszufluss angeht, wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Einkommen- und die Körperschaftsteuer in hohem Maße umgesetzt. Hinsichtlich des Abflusses von Vermögen wird durch die Umsatzsteuer im Zusammenwirken mit speziellen Verbrauchsteuern das Leistungsfähigkeitsprinzip nur teilweise realisiert.

Die Grundsteuer setzt nicht am Zu- oder Abfluss von Vermögen, sondern am Vermögensbestand an. Der vermittelt indes aktuell keine steuerrechtliche Leistungsfähigkeit, wobei dieser Einwand nicht nur gegen die Grundsteuer als Flächensteuer, sondern gegen jede Form der Grundsteuerausgestaltung zu erheben ist. Hinsichtlich der bereits in der Ursprungsfassung des Grundgesetzes vorgesehenen Grundsteuer ist stattdessen der Bezugspunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips zu verschieben: Es geht nicht um die tatsächliche Leistungsfähigkeit des Grundstückseigentümers, sondern um die potentielle Leistungsfähigkeit, die durch das Eigentum an einem (bebauten) Grundstück vermittelt wird.<sup>15</sup> Dabei gilt, dass derjenige potentiell leistungsfähiger ist, der ein wertvolleres Grundstück sein eigen

---

<sup>14</sup> Art. 123 BayV, dazu Abschnitt D.I. dieses Gutachtens.

<sup>15</sup> Vgl. Löhr, Entwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz: Die große Unvollendete, DStR 2019, S. 1433. Dies verkennt *Tepfer*, Grundsteuer: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts und seine Auswirkungen auf die Kommunen, KommP spezial 2018, S. 54.

nennt, während derjenige als weniger leistungsfähig anzusehen ist, dem nur ein geringer wertiges Grundstück oder überhaupt keine Immobilie gehört.<sup>16</sup>

Die Grundsteuer als Flächensteuer behandelt zwei Immobilien bereits dann gleich, sofern sie beide dieselbe Größe aufweisen, ignoriert aber die Lage, die Art und die Beschaffenheit der Grundstücke sowie das Alter und die Ausstattung der Gebäude. Damit sieht die Grundsteuer als Flächensteuer von wesentlichen wertbildenden Faktoren ab. Eine höhere potentielle finanzielle Leistungsfähigkeit führt bei dieser Ausgestaltung der Grundsteuer nicht zu einer höheren Steuerbelastung, sondern im Gegenteil zu einer anteilig niedrigeren Besteuerung. Die Grundsteuer als Flächensteuer erzeugt degressive Effekte und stellt geradezu eine Umkehrung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar.<sup>17</sup> Solche degressiven Tarife sind aber ansonsten im Steuerrecht eine Ausnahme. Die Grundsteuer als Flächensteuer ist jedenfalls nicht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip zu rechtfertigen.

## 2. Äquivalenzprinzip

Möglicherweise könnte die Grundsteuer als Flächensteuer aber durch das Äquivalenzprinzip legitimiert werden. Dabei ist zwischen der Kosten- (a) und der Nutzenäquivalenz (b) zu unterscheiden.<sup>18</sup>

### a) Kostenäquivalenz

Unter Kostenäquivalenz ist zu verstehen, dass eine Abgabe auf einen Gegenstand die Gegenleistung für die Kosten der für diesen Gegenstand erbrachten Leistungen eines Hoheitsträgers darstellt.

So wird verschiedentlich argumentiert, dass ein Grundstück Kosten bei der Gemeinde verursache und die Grundsteuer als Gegenleistung für diese Kosten erhoben werde.<sup>19</sup> Da flächenmäßig gleich große Grundstücke auch gleiche Kosten verursachten und die Kosten unabhängig von der Lage oder der Beschaffenheit des Grundstücks anfielen, sei eine rein flächenmäßig orientierte Ausgestaltung der Grundsteuer gerechtfertigt.

Indes prägt das Äquivalenzprinzip das Recht der Gebühren und Beiträge, ist aber dem Steuerrecht fremd.<sup>20</sup> Wenn stattdessen zur Verteidigung dieses Ansatzes behauptet wird, der Grundsteuer kom-

---

<sup>16</sup> Vgl. *Kriese / Löhr*, Grundsteuerreform in Zeiten und Räumen mit steigenden Bodenwerten: Modellanalyse, Bewertung, Empfehlungen, WuM 2018, S. 321 (328).

<sup>17</sup> Vgl. *Jarass*, Reform der Grundsteuer: ein Zwischenbericht, BB 2018, S. 3041 (3042); *Kriese / Löhr*, Grundsteuerreform in Zeiten und Räumen mit steigenden Bodenwerten: Modellanalyse, Bewertung, Empfehlungen, WuM 2018, S. 321 (325).

<sup>18</sup> Diese Differenzierung fehlt bei *Schulemann*, Der Prüfungsmaßstab für die Grundsteuerreform, BB 2012, S. 813 ff.

<sup>19</sup> Z.B. *Marx*, Grundsteuerreform: Gesetzentwurf ohne tragfähiges Fundament und mit vielen Konstruktionsmängeln, DStZ 2017, S. 19 (24 f.); in diesem Sinne jüngst auch *Freund*, Der Belastungsgrund der Grundsteuer – von Leistungsfähigkeit und Äquivalenz, FR 2019, S. 931 (934). Kritisch dazu *Becker*, Grundsteuerreformmodelle im Vergleich – Konzeption und Praxisfolgen, BB 2011, S. 535 (537).

<sup>20</sup> Vgl. *Becker*, Grundsteuerreformmodelle im Vergleich – Konzeption und Praxisfolgen, BB 2011, S. 535 (537).

me eine „besondere[...] Janusgesichtigkeit“<sup>21</sup> zu, da sie „einerseits als Steuer keinem Leistungs-/ Gegenleistungssynallagma unterliegt, andererseits unhintergebar mit einem Kostentragsimperativ gegenüber jedem grundbesitzenden Gemeindeglieder auftritt, dem Infrastrukturleistungen auf der unmittelbarsten staatlichen Ebene angeboten werden“<sup>22</sup>, dann werden die Grenzen zwischen den verschiedenen Abgabearten vermengt und die rechtliche Äquivalenz durch einen unterstellten politischen Zusammenhang ausgetauscht.

Im Übrigen kommt ein Rückgriff auf Einnahmen aus Steuern, insbesondere aus der Grundsteuer, überhaupt nur in Betracht, soweit gemeindliche Kosten nicht durch die Erhebung von Vorzugslasten gedeckt werden können. Zwar ist zuzugeben, dass Beiträge und Gebühren maximal kostendeckend sein dürfen, so dass regelmäßig Finanzierungslücken verbleiben, die aus dem allgemeinen Steueraufkommen oder den Zuweisungen aus dem kommunalen Finanzausgleich geschlossen werden müssen. Dabei besteht aber kein zwingender Zusammenhang zu dem Aufkommen aus der Grundsteuererhebung.<sup>23</sup> Soweit es daneben um gemeindliche Leistungen geht, die nicht direkt zugeordnet werden können, versagt ohnehin das Äquivalenzprinzip als Maßstab.<sup>24</sup>

Zudem fließt einer Gemeinde ein erheblicher Teil des Steueraufkommens aus der Grundsteuer für eine Immobilie erst dann zu, wenn das Grundstück, ggf. nach mehreren Jahrzehnten, bebaut wird, die Kosten für die Erschließung sind aber bereits zu einem viel früheren Zeitpunkt angefallen, so dass jedenfalls gemeindliche Leistung und vermeintliche Gegenleistung nicht synchron erfolgen.

Außerdem sind viele Leistungen, für die Vorzugslasten erhoben werden und bei denen eine Deckungslücke entsteht, personen-, nicht flächenbezogen, so dass auch unter diesem Blickwinkel kein enger Zusammenhang zur Grundsteuer als Flächensteuer zu konstruieren ist.

Überdies fließt das Aufkommen aus der Grundsteuer ohnehin nicht ungeschmälert den Gemeinden zu, sondern diese haben einen erheblichen Teil davon in Höhe der Kreisumlage<sup>25</sup> an den jeweiligen Landkreis abzuführen, was jede Gegenleistungsbetrachtung in Frage stellt. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass nach der Ursprungsfassung des Grundgesetzes<sup>26</sup> das Aufkommen aus Grundsteuer

---

<sup>21</sup> Freund, Der Belastungsgrund der Grundsteuer – von Leistungsfähigkeit und Äquivalenz, FR 2019, S. 931 (938).

<sup>22</sup> Freund, Der Belastungsgrund der Grundsteuer – von Leistungsfähigkeit und Äquivalenz, FR 2019, S. 931 (938).

<sup>23</sup> Unzutreffend Freund, Der Belastungsgrund der Grundsteuer – von Leistungsfähigkeit und Äquivalenz, FR 2019, S. 931 (937), der pauschal behauptet, die Grundsteuer gäbe es, weil die Kommune die mittelbaren Kosten jenseits von Gebühren und Beiträgen zu finanzieren habe. Siehe zur Nonaffektation von Steuereinnahmen in diesem Zusammenhang Löhr, Grundsteuerreform: Abschaffung der Umlagefähigkeit?, BB 2019, S. 91 (94).

<sup>24</sup> Boysen-Hogrefe und Krolage, Grundsteuerreform: Die Zeit läuft – tragfähige Lösung gesucht, der gemeindehaushalt 2019, S. 73 (73 f.).

<sup>25</sup> Vgl. Art. 106 Abs. 6 S. 6 GG sowie speziell für Bayern Art. 18 bis 20 BayFAG.

<sup>26</sup> Art. 106 Abs. 2 GG i.d.F. vom 23. Mai 1949, BGBl. 1949 S. 1, lautete: „(2) Die Biersteuer, die Verkehrssteuern mit Ausnahme der Beförderungssteuer und der Umsatzsteuer, die Einkommen- und Körperschaftssteuer, die

der Grundsteuer den Ländern zugewiesen war und von diesen nur nach Maßgabe der Landesgesetzgebung an die Gemeinden weitergereicht werden konnte, so dass jedenfalls nach dem ursprünglichen Verständnis des Grundgesetzes die Grundsteuer gar keine Gegenleistung für die gemeindlichen Leistungen darstellen konnte.

### *b) Nutzenäquivalenz*

Gegebenenfalls könnte die Grundsteuer als Flächensteuer aber durch Gesichtspunkte der Nutzenäquivalenz gerechtfertigt werden.<sup>27</sup> Unter Nutzenäquivalenz versteht man, dass die Leistungen eines Hoheitsträgers dessen Einwohnern Nutzen stiften und sie einen „Preis“ für diese Leistungen zahlen. Heruntergebrochen auf die Grundsteuer wird angenommen, dass je größer das Grundstück und das darauf errichtete Gebäude sind, desto mehr seine Bewohner auch von der gemeindlichen Infrastruktur profitieren. Bei gleich großen Grundstücken und Gebäuden wird dann dieser Logik folgend auch von einem gleich großen Nutzen ausgegangen.

Indes stellt die gemeindliche Infrastruktur nur ein Angebot an die Bewohner des Grundstücks dar. Die Größe einer Immobilie mag für die Inanspruchnahme der gemeindlichen Infrastruktur eine gewisse Richtung angeben, indes können auch in größeren, weitläufigeren Immobilien weniger Menschen leben als in kleineren, gedrängten Gebäuden. Letztlich besteht kein genau nachweisbarer Zusammenhang zwischen der Größe des Grundstücks und des Gebäudes, der Anzahl der Bewohner und der Inanspruchnahme der gemeindlichen Infrastruktur.<sup>28</sup> Es handelt sich also um einen sehr groben, geradezu holzschnittartigen Maßstab.<sup>29</sup>

Überdies gilt, dass die Bewohner am Stadtrand zumindest von den Leistungen der sozialen Infrastruktur wie Krankenhäuser, Schulen und Theater nicht in gleicher Weise profitieren wie die Bewoh-

---

*Vermögensteuer, die Erbschaftsteuer, die Realsteuern und die Steuern mit örtlich bedingtem Wirkungskreis fließen den Ländern und nach Maßgabe der Landesgesetzgebung den Gemeinden (Gemeindeverbänden) zu.“*

<sup>27</sup> Dafür plädieren *Kirchhof*, Die grundgesetzlichen Grenzen der Grundsteuerreform, Verfassungsrechtliche Analyse der Reformvorschläge für eine Neubemessung der Grundsteuer, DStR 2018, S. 2661 (2664), sowie *Zochert*, Zur Reform des Grundsteuergesetzes, Replik zum Beitrag „Leitlinien zum verfassungsrechtlichen Rahmen des Steuerrechts am Beispiel des zu reformierenden Grundsteuergesetzes“ von Frau Dr. Julia Becker, BB 2011, 535 ff. und 2391 ff., BB 2011, S. 3105 (3106).

<sup>28</sup> Ebenso *Hey*, Stellungnahme zu dem Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD Grundsteuer-Reformgesetz (BT-Drucksache 19/11085) sowie dem Antrag der FDP-Fraktion (Grundsteuer – Einfaches Flächenmodell - BT-Drucksache 19/11144), S. 26.

<sup>29</sup> Von mangelnder Allokationsgerechtigkeit gehen *Hiller / Neubauer*, Interdisziplinäre Aspekte der Grundsteuerreform, DStZ 2018, S. 280 (284); *Hiller / Vogel / Lipp*, Substanzbesteuerung im Wandel – Anmerkungen zu aktuellen Entwicklungen und Reformvorschlägen, DSTZ 2013, S. 692 (698), sowie *Spengel*, Neuordnung der Grundsteuer – Anforderungen, Ziele und Gestaltungsmöglichkeiten, StBW 2012, S. 31 (34), aus.

ner von Immobilien in zentrumsnahen Lagen, weil diese Infrastruktureinrichtungen in aller Regel im Stadtzentrum angesiedelt sind.<sup>30</sup>

### 3. Notwendigkeit eines Belastungsgrundes

Da die Grundsteuer als Flächensteuer sich nach den bisherigen Erkenntnissen weder durch das Leistungsfähigkeitsprinzip noch durch das Äquivalenzprinzip rechtfertigen lässt, wirft dies die Frage auf, ob eine solche Rechtfertigung überhaupt erforderlich ist. Möglicherweise könnte ein solcher Rückgriff auf Prinzipien der Abgabenerhebung auch entbehrlich sein, weil die Grundsteuer als solche im Grundgesetz<sup>31</sup> an mehreren Stellen ausdrücklich genannt wird.

Indes muss nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>32</sup> selbst in einem solchen Fall der Belastungsgrund der Steuer feststehen, das heißt, die Grundsteuer muss nach einem Belastungsgrund ausgerichtet sein und diesen systemimmanent umsetzen. Ein solcher Belastungsgrund kann aber nur in der durch das Grundeigentum vermittelten potentiellen Leistungsfähigkeit erblickt werden.<sup>33</sup> In der Ausgestaltung als Flächensteuer fehlt der Grundsteuer daher ein hinreichender Belastungsgrund.

### 4. Zwischenergebnis

Die Grundsteuer als Flächensteuer kann weder durch das Leistungsfähigkeits- noch durch das Äquivalenzprinzip in seinen Ausprägungen der Kosten- oder Nutzenäquivalenz gerechtfertigt werden.

---

<sup>30</sup> Ebenso *Löhr*, Schriftliche Stellungnahme im Rahmen der öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 11.9.2019, S. 14.

<sup>31</sup> Siehe schon bisher Art. 106 Abs. 6 GG und nunmehr auch Art. 72 Abs. 3 Nr. 7; 105 Abs. 2 S. 1; 125b Abs. 3 GG.

<sup>32</sup> BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 10. April 2018, Az. 1 BvL 11/14; 1 BvL 12/14; 1 BvL 1/15; 1 BvR 639/11; 1 BvR 889/12, BVerfGE 148, 147, Rn. 97.

<sup>33</sup> Vgl. *Löhr*, Entwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz: Die große Unvollendete, DStR 2019, S. 1433.



### **III. Verstoß gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung**

Die Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer könnte außerdem gegen das nach Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Grundgesetz herzuleitende (1.) Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung verstoßen. Dabei kommen sowohl ein Verstoß innerhalb der Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer selbst (2.) wie auch ein Verstoß gegen bundesrechtliche Vorgaben (3.) in Betracht.

#### **1. Herleitung des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung**

Der Text des Grundgesetzes enthält kein ausdrückliches Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Gleichwohl hat das BVerfG bereits im Jahr 1998 in der Entscheidung zur Kasseler Verpackungsteuer<sup>34</sup> dieses Gebot aus dem Rechtsstaatsprinzip in Verbindung mit den Grundrechten und dem Auseinanderfallen von Sach- und Steuergesetzgebungskompetenzen hergeleitet. So soll der Sachgesetzgeber vor Übergriffen des Steuergesetzgebers in seinen Kompetenzbereich geschützt werden, die sich dadurch ergeben, dass mit der Steuererhebung zugleich auch Lenkungsziele verfolgt werden, die Einzelregelungen oder der Gesamtkonzeption des von dem Sachgesetzgeber erlassenen Gesetzes zuwiderlaufen. Zugleich soll der Normadressat vor einander widersprechenden Verhaltensaufforderungen bewahrt werden, die sich aus dem Sachgesetz einerseits und dem Steuergesetz andererseits ergeben können. Letztlich stellt das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung daher eine besondere Ausprägung des Gebots der Systemgerechtigkeit dar.

#### **2. Widersprüchliche Konzeption innerhalb der Grundsteuer als Flächensteuer**

Wenn nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts schon ein Konflikt zwischen Sach- und Steuergesetzgeber vermieden werden soll, hat dies erst recht für widersprüchliche Verhaltensaufforderungen innerhalb desselben Steuergesetzes zu gelten.

Bezogen auf die Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer bedeutet dies, dass einerseits die Besteuerung des Grundstücks auf dessen Bebauung und bestmögliche Ausnutzung abzielt, andererseits aber die Besteuerung des Gebäudes die Investitionstätigkeit belastet und eher Bebauung verhindert. So erzielt ein und dasselbe Gesetz widersprüchliche Lenkungseffekte, was gegen das Gebot der Systemgerechtigkeit verstößt.

#### **3. Widerspruch zwischen Sachgesetzgeber und Steuergesetzgeber**

Solche Widersprüche zeigen sich aber nicht nur innerhalb einer Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer, sondern auch im Verhältnis der Grundsteuer als Flächensteuer zu baurechtlichen Regelungen des Bundes.

---

<sup>34</sup> BVerfGE 98, 106.

Im Baugesetzbuch ist in § 1 Abs. 3 BauGB geregelt, dass Bauleitpläne aufzustellen sind, sobald und soweit dies für die städtebauliche Entwicklung und Ordnung erforderlich ist. Zugleich wird ein Vorrang der Innenentwicklung nach § 1 Abs. 5 S. 3 BauGB festgelegt. Das Baugesetzbuch zielt also darauf ab, dass vorhandene Grundstücke, für die Baurecht besteht, auch bebaut werden.

Die Grundsteuer als Flächensteuer führt nun bei einer wesentlich geringeren Besteuerung der Grundstücksfläche im Vergleich zur Gebäudefläche dazu, dass steuerliche Anreize bestehen, Grundstücke gerade nicht zu bebauen, sondern vielmehr unbebaut zu behalten und dann auf einen späteren Verkauf zu höheren Preisen zu spekulieren.

Damit werden Lenkungseffekte bewirkt, die einer etwaigen Baulandmobilisierung diametral entgegenlaufen. Während das Baurecht eine Bebauung der Grundstücke anstrebt, führt die Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer dazu, dass auch wertvolle Grundstücke in zentraler Lage, die bereits erschlossen sind, gleichwohl unbebaut bleiben. Damit bestehen entgegengesetzte Wertungen zwischen dem Sachgesetzgeber des Baugesetzbuches und dem Steuergesetzgeber der Grundsteuer als Flächensteuer. Darin liegt ein Verstoß gegen das Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung.

Dieser Verstoß wird auch nicht durch das Abweichungsrecht nach Art. 72 Abs. 3 Nr. 7 GG gerechtfertigt. Denn dieses Abweichungsrecht soll – bis zum Erlass eines jüngeren Bundesgesetzes – nur andere Grundsteuermodelle ermöglichen, also von dem Grundsteuer- und Bewertungsrecht des Bundes dispensieren, nicht aber sonstige bundesrechtliche Bestimmungen in Frage stellen.

#### **4. Zwischenergebnis**

Die Grundsteuer als Flächensteuer sendet bereits für sich genommen in ihrer geplanten Ausgestaltung mit einer Besteuerung sowohl der Grundstücks- als auch der Gebäudefläche widersprüchliche Verhaltensaufforderungen hinsichtlich der Bebauung von Grundstücken. Sie steht, soweit sie die Bebauung von Grundstücken steuerrechtlich benachteiligt, zudem in Konflikt mit dem Baugesetzbuch des Bundes, das auf deren Bebauung abzielt.

## IV. Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG

Die Grundsteuer als Flächensteuer könnte zudem gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.<sup>35</sup> Dieses Grundrecht bindet in gleicher Weise wie die anderen Grundrechte des Grundgesetzes gemäß Art. 1 Abs. 3 GG auch den jeweiligen Landesgesetzgeber. Der allgemeine Gleichheitssatz enthält Vorgaben auch für die Ausgestaltung der Steuergesetze, und zwar darf danach wesensmäßig Gleiches nicht ohne sachlichen Grund ungleich (1) und wesentlich Ungleiches nicht ohne sachlichen Grund gleich (2) besteuert werden.

### 1. Gleichbesteuerung von wesensmäßig Ungleichem

Wird die Grundsteuer in der geplanten Form als Flächensteuer ausgestaltet, werden zwei Grundstücke gleicher Größe mit Gebäuden gleicher Größe, aber unterschiedlicher Lage, Art, Beschaffenheit, Alter und Ausstattung der Gebäude gleichbehandelt. Darin liegt eine Gleichstellung von Immobilien, die auf dem Markt als wesensmäßig sehr verschieden beurteilt werden und deren Marktwerte sehr unterschiedlich sein können.<sup>36</sup>

Ein möglicher sachlicher Grund für diese Gleichbehandlung von wesensmäßig verschiedenen Objekten könnte in der damit angestrebten Verwaltungsvereinfachung liegen.<sup>37</sup>

Was das Grundstück selbst anbelangt, können die erforderlichen Daten für eine reine Flächenbesteuerung in der Tat sehr einfach erhoben werden, weil sie bereits allesamt grundbuchrechtlich verzeichnet sind. Indes könnten diese Daten ebenso einer Ausgestaltung der Grundsteuer als Bodenwertsteuer<sup>38</sup> zu Grunde gelegt werden, weil die Bodenrichtwerte gleichfalls nahezu flächendeckend bekannt sind, so dass auf diesem Wege zusätzlich auch noch andere wertbildende Faktoren wie Lage, Art und Beschaffenheit des Grundstücks berücksichtigt werden könnten. Der angeführte Grund der Verwaltungsvereinfachung spricht also hinsichtlich der Besteuerung des Grundstücks nicht zwingend für eine reine Flächensteuer.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> Siehe zum Verstoß des bisherigen Grundsteuer- und Bewertungsrechts gegen Art. 3 Abs. 1 GG auch *Hinder / Feldhaus*, Verfassungswidrigkeit der Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer, GmbHR 2018, S. R135 (R135 f.).

<sup>36</sup> Siehe dazu *Bartsch*, Die Reformmodelle der Grundsteuer, Teil 2, KStZ 2011, S. 205 (207); *Becker*, Grundsteuerreformmodelle im Vergleich – Konzeption und Praxisfolgen, BB 2011, S. 535 (537).

<sup>37</sup> Dafür etwa Antrag der FDP-Fraktion vom 26. Juni 2019, BT-Drs. 19/11144.

<sup>38</sup> Siehe dazu bereits 2003 *Eisele*, Grundsteuerreform in Deutschland – eine unendliche Geschichte?, DSTz 2003, S. 834 (836); vgl. nunmehr *Kriese*, Die Grundsteuer als Bodensteuer ausgestalten: Ein bundesweiter Aufruf, WuM 2016, S. 266 (v.a. S. 269 ff.); sowie *Kriese / Löhr*, Grundsteuerreform in Zeiten und Räumen mit steigenden Bodenwerten: Modellanalyse, Bewertung, Empfehlungen, WuM 2018, S. 321 (v.a. S. 327 ff.); *Löhr*, Beschlussmodell der Länderfinanzminister zur Grundsteuerreform: Der große Wurf?, DSTr 2016, S. 1497 (1502); *Löhr / Kempny*, Zur Grundsteuerreform: Grundzüge eines Bodenwertsteuergesetzes, DSTr 2019, S. 537 (v.a. S. 539 ff.).

<sup>39</sup> Siehe zur Verfügbarkeit von Bodenrichtwerten *Fuest / Immel / Meier / Neumeier*, Reformoptionen für die Grundsteuer B: Eine empirische Analyse der Belastungswirkungen, ifo Schnelldienst 2018, S. 23 (29).

In Bezug auf das auf dem Grundstück errichtete Gebäude erweist sich hingegen die Flächenermittlung keineswegs als trivial.<sup>40</sup> Zwar mag sich eine Berechnung nach der Wohnflächenverordnung<sup>41</sup> anbieten, aber auch deren Anwendung verursacht einen erheblichen Verwaltungsaufwand und ist im Einzelfall streitbefangen, vor allem was die Einbeziehung von ausbaubaren Dachgeschossen, nur teilweise nutzbaren Kellern oder Ähnlichem angeht. Zwar kann die Flächenermittlung einfacher erfolgen als nach dem bisherigen Modell der Einheitswertbestimmung, gleichwohl verbleibt doch ein erheblicher Aufwand, zumal der Bestand sich durch Anbauten, Aufstockungen, Umbauten und Abrisse permanent verändert.

Letztlich erweist die angestrebte Verwaltungsvereinfachung sich daher als kein sachlicher Grund von solcher Art und solchem Gewicht, dass er es rechtfertigte, ganz unterschiedlich gelegene und beschaffene Immobilien grundsteuerrechtlich gleich zu behandeln.<sup>42</sup>

## 2. Ungleichbesteuerung von wesensmäßig Gleichem

Zusätzlich zu der Gleichbehandlung wesensmäßig ungleicher Immobilien erfolgt bei einer Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer eine Ungleichbehandlung der potentiellen Erträge, auf denen die Grundsteuerlast ruht. Denn der potentielle Immobilienertrag wird bei hochwertigen Immobilien nur zu einem geringen Teil erfasst, während er bei Immobilien geringerer Preislage möglicherweise voll abgeschöpft wird, und die Grundsteuerlast bei sehr geringwertigen, flächenmäßig aber großen Immobilien sogar über den potentiellen Immobilienertrag hinausgehen kann.

## 3. Zwischenergebnis

Die Grundsteuer als Flächensteuer verstößt auch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, weil sie einerseits ohne sachlichen Grund Immobilien gleicher Größe, aber unterschiedlicher Lage, Art, Beschaffenheit, Alter und Ausstattung der Gebäude gleichbehandelt, andererseits die potentiellen Erträge von Immobilien ungleich besteuert.

---

<sup>40</sup> Vgl. *Bartsch*, Die Reformmodelle der Grundsteuer, Teil 2, KStZ 2011, S. 205 (207); *Löhr*, Schriftliche Stellungnahme im Rahmen der öffentlichen Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 11. September 2019, S. 15; zu sorglos hingegen *Boysen-Hogrefe* und *Krolage*, Grundsteuerreform: Die Zeit läuft – tragfähige Lösung gesucht, der gemeindehaushalt 2019, S. 73 (74).

<sup>41</sup> Verordnung zur Berechnung der Wohnfläche (Wohnflächenverordnung - WoFlV) vom 25. November 2003, BGBl. I S. 2346.

<sup>42</sup> Ebenso *Kriese / Löhr*, Grundsteuerreform in Zeiten und Räumen mit steigenden Bodenwerten: Modellanalyse, Bewertung, Empfehlungen, WuM 2018, S. 321 (325): „Allerdings könnte der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht krasser als durch dieses Modell verletzt werden.“

## V. Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG?

Die Grundsteuer als Flächensteuer könnte möglicherweise auch gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG verstoßen. Art. 14 GG gewährleistet grundsätzlich keinen Schutz vor Besteuerung, es sei denn, die Steuer griffe in die Substanz des Eigentums ein. Weil nach der vorgesehenen Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer wohl weiterhin ein gemeindefreit einheitlicher Hebesatz zu Grunde gelegt werden und gerade kein zonierte Hebesatzrecht<sup>43</sup> bestehen soll, ist hinsichtlich der Auswirkungen einer solchen einheitlichen Flächensteuer zwischen hoch- (1.) und geringwertigen (2.) Immobilien zu unterscheiden.

### 1. Hochwertige Immobilien

Grundsätzlich schützt Art. 14 GG nur das Eigentum, nicht aber das Vermögen als solches, aus dem die Steuer letztlich zu entrichten ist. Bei einer Objektsteuer wie der Grundsteuer muss aber betrachtet werden, ob die Steuer letztlich aus dem Objekt selbst getragen werden könnte. Bei hochwertigen Immobilien bereitet eine solche Steuertragung vor dem Hintergrund von Art. 14 GG grundsätzlich keine Probleme; selbst eine deutlich höhere Steuerbelastung als bisher üblich könnte noch aus dem potentiellen Ertrag einer höherwertigen Immobilie bestritten werden.

### 2. Geringwertige Immobilien

Anders sieht dies bei geringwertigen Immobilien aus. Sofern bei einer Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer ohne zonierte Hebesatzrecht auch auf geringwertigere Immobilien der gleiche Steuersatz je m<sup>2</sup> Fläche anzuwenden ist wie bei höherwertigen Immobilien, sind zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden: Wird der Steuersatz so hoch angesetzt, dass er zwar bei hochwertigen Immobilien, nicht aber bei geringwertigen Immobilien aus dem potentiellen Ertrag der Immobilie getragen werden kann, dann liegt hinsichtlich der geringwertigen Immobilien eine unzulässige Substanzbesteuerung vor.<sup>44</sup> Wird stattdessen der Steuersatz so niedrig festgelegt, dass er auch bei geringwertigen Immobilien aus deren potentiellen Erträgen beglichen werden kann, dann wird durch eine in dieser Weise ausgestaltete Grundsteuer als Flächensteuer die Gemeinde an der Ausschöpfung ihres vollen Steuerpotentials hinsichtlich der hochwertigen Immobilien gehindert.

---

<sup>43</sup> Siehe dazu *Hantzsch*, Reform der Grundsteuer durch den Bundesgesetzgeber, DStZ 2012, S. 758 (759; 763); sowie kritisch *Kriese / Löhr*, Grundsteuerreform in Zeiten und Räumen mit steigenden Bodenwerten: Modelanalyse, Bewertung, Empfehlungen, WuM 2018, S. 321 (327); sowie aus dem älteren Schrifttum *Dedy*, Offene Fragen bei der Grundsteuer, der Gemeindehaushalt 2004, S. 121 (124).

<sup>44</sup> Siehe dazu *Bartsch*, Die Reformmodelle der Grundsteuer, Teil 2, KStZ 2011, S. 205 (207); vgl. auch *Freund*, Der Belastungsgrund der Grundsteuer – von Leistungsfähigkeit und Äquivalenz, FR 2019, S. 931 (932).

### **3. Zwischenergebnis**

Bei einer entsprechenden Ausgestaltung des Steuertarifs verstößt die Grundsteuer als Flächensteuer nicht gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG, verhindert aber die vollständige Ausschöpfung des gemeindlichen Besteuerungspotentials im Hinblick auf hochwertige Immobilien.

## VI. Verstoß gegen gemeindliche Kompetenzen

Die Grundsteuer als Flächensteuer könnte ferner gegen das gemeindliche Hebesatzrecht (1.) und die gemeindliche Ertragshoheit (2.) verstoßen.

### 1. Verstoß gegen gemeindliches Hebesatzrecht

Durch die Grundsteuer als Flächensteuer wird faktisch in das gemeindliche Hebesatzrecht<sup>45</sup> eingegriffen (a), ohne dass dieser Eingriff grundgesetzlich gerechtfertigt wäre (b).

#### a) Faktischer Eingriff in das gemeindliche Hebesatzrecht

Das Grundgesetz schreibt nicht ausdrücklich einen Mindest- oder Höchsthebesatz der Grundsteuer vor. Bislang wird im Grundsteuerrecht im Unterschied zum Gewerbesteuerrecht<sup>46</sup> auch kein solcher begrenzender Hebesatz einfachgesetzlich verlangt. Vielmehr ist das Hebesatzrecht der Gemeinden gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG uneingeschränkt gewährleistet.

Wird die Grundsteuer aber als Flächensteuer ausgestaltet und zugleich den Gemeinden ein zonierte Hebesatzrecht verweigert, dann darf eine Gemeinde sich bei der Festlegung des Hebesatzes nur noch an den am wenigsten wertvollen Immobilien auf ihrem Gebiet orientieren, damit auch für diese Immobilien die Steuer aus deren potentiellen Erträgen bezahlt werden kann. Als Konsequenz kann die Gemeinde das ihr nach Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG eingeräumte umfassende Hebesatzrecht nicht mehr vollständig ausschöpfen. Daher wirkt sich die Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer faktisch wie ein gesetzlicher Höchsthebesatz der Grundsteuer aus.<sup>47</sup> Dieser gesetzliche Eingriff wiegt umso schwerer, je stärker die Immobilienwerte innerhalb einer Gemeinde differieren.

#### b) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Eingriffs?

Dieser faktische Eingriff in das gemeindliche Hebesatzrecht kann auch nicht mit Gründen der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt werden. Denn das bisherige System der Grundsteuererhebung krankt nicht an dem gemeindlichem Hebesatzrecht, das weder in nennenswertem Umfang zu Steueroasen noch zu einer übermäßigen Belastung durch überhöhte Hebesätze geführt hat. Ein faktischer Höchsthebesatz ist ungeeignet, die bisherigen Probleme mit der Grundsteuer zu beheben.

Ergänzend sei als Kontrollüberlegung darauf hingewiesen, dass auch ein ausdrücklicher gesetzlicher Höchsthebesatz der Grundsteuer verfassungsrechtlich wohl kaum Bestand hätte, weil er ungeeignet wäre, einen verfassungskonformen Zweck zu erreichen.

---

<sup>45</sup> Siehe dazu *Geis*, Kommunalrecht, 4. Auflage, 2016, § 12, Rn. 37; sowie *Schmidt*, Kommunalrecht, 2. Auflage, 2014, Rn. 799.

<sup>46</sup> § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG.

<sup>47</sup> Dies erkennt *Freund*, Der Belastungsgrund der Grundsteuer – von Leistungsfähigkeit und Äquivalenz, FR 2019, S. 931 (936).

## **2. Verstoß gegen gemeindliche Ertragshoheit**

Die Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer könnte darüber hinaus auch in die gemeindliche Ertragshoheit nach Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG (a) ungerechtfertigt (b) eingreifen.

### ***a) Eingriff in die gemeindliche Ertragshoheit durch faktischen Höchsthebesatz***

Als Folge der faktischen Einschränkung des gemeindlichen Hebesatzrechts kann eine Gemeinde auch ihre Ertragshoheit nach Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG nicht mehr vollständig ausschöpfen. Gemeinden erzielen nicht mehr alle Steuereinnahmen, die sie bei voller möglicher Anspannung ihres Hebesatzrechts hätten erlagen können, und das, obwohl die Eigentümer hochwertiger Immobilien noch leistungsfähiger wären.

### ***b) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des Eingriffs?***

In gleicher Weise wie bereits der Eingriff in das gemeindliche Hebesatzrecht nicht grundgesetzlich gerechtfertigt werden kann, kann auch der daraus sich ergebende weitere Eingriff in die gemeindliche Ertragshoheit nicht verfassungsrechtlich legitimiert werden. Es ist kein grundgesetzlich tragfähiger Grund ersichtlich, der diese Einschränkung der gemeindlichen Ertragshoheit rechtfertigen könnte.

## **3. Zwischenergebnis**

Die Grundsteuer als Flächensteuer verstößt sowohl gegen das gemeindliche Hebesatzrecht aus Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG als auch gegen die gemeindliche Ertragshoheit gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG.



## VII. Verstoß gegen die Bestimmungen des Bund-Länder-Finanzausgleichs?

Die Ausformung der Grundsteuer als Flächensteuer könnte möglicherweise auch gegen die Bestimmungen des Bund-Länder-Finanzausgleichs verstoßen. Denn aus der Berücksichtigung der Grundsteuer im Bund-Länder-Finanzausgleich (1.) ergeben sich Folgerungen für die Ausgestaltung dieser Steuer (2.).

### 1. Berücksichtigung der Grundsteuer im Bund-Länder-Finanzausgleich

Das Aufkommen aus der Grundsteuer ist angesichts grundgesetzlicher Vorgaben im Bund-Länder-Finanzausgleich zu berücksichtigen:

Das Grundgesetz gebietet zum einen in Art. 107 Abs. 2 S. 1 Hs. 2 GG die Berücksichtigung der gemeindlichen Finanzkraft bei der Bestimmung der Finanzkraft der ausgleichsberechtigten und ausgleichsverpflichteten Länder. Zum anderen legt es in Art. 107 Abs. 2 S. 6 GG fest, dass solche leistungsschwachen Länder, deren Gemeinden eine besonders geringe Steuerkraft aufweisen, weitere Zuweisungen des Bundes wegen geringer gemeindlicher Steuerkraft erhalten können.

Einfachgesetzlich werden diese Vorgaben im Maßstäbengesetz und im Finanzausgleichsgesetz des Bundes umgesetzt. Gemäß § 7 MaßstG sind alle Einnahmen der Gemeinden zu berücksichtigen, wobei gegebenenfalls ein Abschlag nach § 8 Abs. 4 MaßstG vorgenommen werden darf zur Berücksichtigung eines abstrakten Mehrbedarfs, der sich nur durch eine fiktive Erhöhung der Einwohnerzahlen allein nicht abbilden lässt.

Nach der Neufassung der entsprechenden Regelungen im Finanzausgleichsgesetz des Bundes werden finanzausgleichsrechtlich die Grundsteuerleistungen nunmehr nach dem Verhältnis der Summen der nach bundesgesetzlich normiertem Bewertungsrecht berechneten Grundsteuermessbeträge berücksichtigt<sup>48</sup>, wobei sehr lange Übergangsvorschriften vorgesehen sind<sup>49</sup>.

### 2. Folgerungen aus der finanzausgleichsrechtlichen Berücksichtigung für die Ausgestaltung der Grundsteuer

Die Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer zeitigt zwar Rückwirkungen auf den Bund-Länder-Finanzausgleich, diese führen aber nicht zu einer generellen Unzulässigkeit der Grundsteuer als Flächensteuer. Denn sonst hätte es der Bundesgesetzgeber durch eine entsprechende Regelung des Bund-Länder-Finanzausgleichs in der Hand, Spielräume der Länder bei der Ausgestaltung des Grundsteuer- und Bewertungsrechts gleichsam „*durch die Hintertür*“ wieder einzuschränken. Die nun vorgesehene Anrechnung der Grundsteuer im Rahmen des Bund-Länder-Finanzausgleichs ist für sich genommen auch mit einer Ausformung der Grundsteuer als Flächensteuer vereinbar.

---

<sup>48</sup> § 8 Abs. 2 FAG n.F.

<sup>49</sup> § 8 Abs. 3 und 4 FAG n.F.

### **3. Zwischenergebnis**

Die finanzausgleichsrechtlichen Regelungen im Grundgesetz und in Bundesgesetzen stehen für sich genommen einer Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer nicht entgegen.

## **VIII. Verstoß gegen die Staatszielbestimmung des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen nach Art. 20a GG**

Die Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer könnte schließlich gegen die Staatszielbestimmung des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen nach Art. 20a GG (1.) verstoßen (2.).

### **1. Staatszielbestimmung des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen nach Art. 20a GG**

Gemäß Art. 20a GG schützt der Staat auch in Verantwortung für die künftigen Generationen die natürlichen Lebensgrundlagen und die Tiere im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung durch die Gesetzgebung und nach Maßgabe von Gesetz und Recht durch die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung. Diese Staatszielbestimmung, die auch den Landesgesetzgeber bindet, erfasst auch den Boden als natürliche, prinzipiell nicht vermehrbare Lebensgrundlage.

### **2. Eingriff durch die Grundsteuer als Flächensteuer**

Die Grundsteuer greift zwar nicht unmittelbar in die Bodennutzung ein, sie erzeugt aber Lenkungswirkungen, welche die Bodennutzung beeinflussen. Wird die Grundsteuer nun als Flächensteuer in der Weise ausgestaltet, dass ein besonderer Flächenverbrauch grundsteuerrechtlich nicht nennenswert ins Gewicht fällt, etwa wegen einer relativ geringen Besteuerung des Grundstücksanteils im Verhältnis zum Gebäudeanteil, dann erhöht eine in solcher Weise ausgeformte Grundsteuer mittelbar den Flächenverbrauch und ist geeignet, den Schutz der natürlichen Lebensgrundlagen zu beeinträchtigen.

### **3. Zwischenergebnis**

Es hängt von der konkreten Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer, insbesondere von dem Verhältnis der Besteuerung der Grundstücksfläche zur Gebäudefläche, ab, ob sich daraus ein Verstoß gegen die Staatszielbestimmung des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen nach Art. 20a GG ergeben kann.

## D. Vereinbarkeit der Grundsteuer als Flächensteuer mit der Bayerischen Landesverfassung

Die Grundsteuer als Flächensteuer könnte nicht nur gegen das Grundgesetz verstoßen, sondern – sofern sie in Bayern eingeführt werden sollte – auch gegen die Bayerische Landesverfassung. In Betracht kommen Verstöße gegen die Verfassungsbestimmungen über die Ausgestaltung des Steuerwesens (I.), die Nutzbarmachung der Steigerung des Bodenwertes (II.), den allgemeinen Gleichheitssatz (III.) und die Eigentumsgarantie (IV.).

### I. Ausgestaltung des Steuersystems gemäß Art. 123 BayV

Im Unterschied zum Grundgesetz enthält die Bayerische Landesverfassung in Art. 123 BayV eine ausdrückliche Bestimmung über die Ausgestaltung des Steuersystems, deren Rechtsnatur (1.) und Anwendbarkeit (2.) zu klären sind, bevor ihre Auswirkungen auf die Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer zu betrachten sind (3.).

#### 1. Rechtsnatur des Art. 123 BayV

Art. 123 Bayerische Verfassung lautet:

*Artikel 123. (1) Alle sind im Verhältnis ihres Einkommens und Vermögens und unter Berücksichtigung ihrer Unterhaltungspflicht zu den öffentlichen Lasten heranzuziehen.*

*(2) Verbrauchssteuern und Besitzsteuern müssen zueinander in einem angemessenen Verhältnis stehen.*

*(3) Die Erbschaftssteuer dient auch dem Zwecke, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern. Sie ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis zu staffeln.*

Nach ständiger Rechtsprechung des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs ist Art. 123 BayV kein Grundrecht<sup>50</sup>, sondern stellt einen „*allgemeine[n] Grundsatz für die Gestaltung des Abgabewesens*“<sup>51</sup> dar und enthält „*Richtlinien für den Gesetzgeber*“<sup>52</sup>. Zwar handelt es sich letztlich bei dieser Norm nur um eine Staatszielbestimmung, doch selbst wenn man sie in dieser Weise nur als Programmsatz versteht, muss sie dennoch als Richtschnur für die Gesetzgebung dienen.

#### 2. Anwendbarkeit des Art. 123 BayV

Allerdings schränkt der Bayerische Verfassungsgerichtshof die Anwendbarkeit des Art. 123 BayV stark ein. Denn diese Regelung soll sich nach dieser Rechtsprechung „*nur auf Personalsteuern beziehen, die*

---

<sup>50</sup> BayVerfGH, Entscheidung vom 21. November 1949, Az. Vf. 63-VII-48; Entscheidung vom 5. April 1963, Az. Vf. 16-VII-61; jeweils zitiert nach juris.

<sup>51</sup> BayVerfGH, Entscheidung vom 21. Oktober 1960, Az. Vf. 24-VII-59, Leitsatz 2, zitiert nach juris.

<sup>52</sup> BayVerfGH, Entscheidung vom 25. März 1977, Az. Vf. 15-VII-76, Rn. 20, zitiert nach juris.

es gestatten, persönliche Verhältnisse zu berücksichtigen, nicht dagegen auf solche Landessteuern, die – wie die Grunderwerbsteuer – nach objektiven Merkmalen bemessen werden<sup>53</sup>.

Die Grundsteuer wurde jedoch bislang nach objektiven Merkmalen bemessen, nämlich nach dem Einheitswert der Immobilie, während persönliche Verhältnisse nur am Rande eine Rolle spielen, und zwar bei dem Grundsteuererlass<sup>54</sup> sowie bei den persönlichen Grundsteuerbefreiungen.<sup>55</sup> Ebenso knüpft auch das neue Grundsteuer- und Bewertungsrecht des Bundes grundsätzlich nicht an persönliche Merkmale an. Für ein geplantes bayerisches Grundsteuergesetz ist nach den Ankündigungen aus dem Bayerischen Ministerium der Finanzen und für Heimat gleichfalls zu erwarten, dass eine Ausgestaltung als Flächensteuer ausschließlich nach objektiven Merkmalen erfolgen soll.

Sollte also der Bayerische Verfassungsgerichtshof an seiner bisherigen Rechtsprechung festhalten – womit zu rechnen ist – wird er aller Voraussicht nach Art. 123 BayV überhaupt nicht auf die Grundsteuer als Flächensteuer in der bayerischen Ausgestaltung anwenden.

Nicht übersehen werden sollte allerdings die Schwäche dieser Rechtsprechung, durch die Verengung auf Personalsteuern von vornherein ganze Gruppen von Steuern vom Anwendungsbereich dieser Norm auszuschließen. Es erschiene durchaus möglich, die Wertungen des Art. 123 BayV auch auf eine Objektsteuer wie die Grundsteuer zu beziehen.

### 3. Heranziehung zu den öffentlichen Lasten im Verhältnis des Vermögens

Sollte man trotz der bisherigen Rechtsprechung des Bayerischen Verfassungsgerichtshof Art. 123 BayV auch auf weitere Steuern anwenden, so bedeutete dies bei einer Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer, dass bei einer ausschließlichen Orientierung an der Größe der Immobilie ohne Berücksichtigung von deren Beschaffenheit, Art und Lage zentrale wertbildende Faktoren ausgeklammert und damit das Verhältnis der Vermögen zueinander nur teilweise in Rechnung gestellt würde. Bloße Gründe der Verwaltungsvereinfachung könnten eine solche nur partielle Berücksichtigung nicht rechtfertigen, was einen Verstoß gegen Art. 123 BayV begründete.

### 4. Zwischenergebnis

Begrenzte man die Staatszielbestimmung Art. 123 BayV entgegen der bisherigen Rechtsprechung des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs nicht auf Personalsteuern, dann verstieße die Grundsteuer als

---

<sup>53</sup> BayVerfGH, Entscheidung vom 6. März 1981, Az. Vf. 8-VII-79, Leitsatz Nr. 5 sowie Rn. 63, zitiert nach juris. Siehe zum Anwendungsbereich auch *Sachs*, Konzentration privater Vermögen im Sozialstaat, NJW 2015, S. 601 (602 f.).

<sup>54</sup> § 33 GrStG a.F.

<sup>55</sup> §§ 3 ff. GrStG a.F.; kritisch dazu *Geiger*, Reform des Grundsteuerrechts, der gemeindehaushalt 2006, S. 145 (146).

Flächensteuer wegen der nur unvollkommenen Berücksichtigung wertbildender Faktoren gegen diese Vorgabe zur Ausgestaltung des Steuersystems.

## II. Nutzbarmachung der Steigerung des Bodenwertes nach Art. 161 BayV

Möglicherweise könnte in der Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer auch ein Verstoß gegen die Bestimmung zur Nutzbarmachung der Steigerung des Bodenwertes nach Art. 161 BayV<sup>56</sup> liegen. Zunächst sind die Rechtsnatur dieser Norm (1.) und ihre Anwendbarkeit (2.) zu klären, bevor daraus Folgerungen für die Ausgestaltung der Grundsteuer in Bayern zu ziehen sind (3.).

### 1. Rechtsnatur des Art. 161 BayV

Art. 161 BayV lautet:

**Artikel 161.** (1) *Die Verteilung und Nutzung des Bodens wird von Staats wegen überwacht. Mißbräuche sind abzustellen.*

(2) *Steigerungen des Bodenwertes, die ohne besonderen Arbeits- oder Kapitalaufwand des Eigentümers entstehen, sind für die Allgemeinheit nutzbar zu machen.*

Auch in dieser Verfassungsnorm erblickt der Bayerische Verfassungsgerichtshof kein Grundrecht, sondern misst ihr „*nur programmatische Bedeutung*“<sup>57</sup> zu. Aber auch als Programmsatz enthält diese Bestimmung einen „*Verfassungsauftrag*“<sup>58</sup> an den Landesgesetzgeber, ist also für diesen im Rahmen seiner Zuständigkeiten maßgebend.<sup>59</sup>

### 2. Anwendbarkeit des Art. 161 BayV

Was den Anwendungsbereich des Art. 161 BayV angeht, ist diese Norm im Unterschied zu Art. 123 BayV nicht auf Personalsteuern beschränkt, sondern knüpft an den Boden selbst an und gebietet eine entsprechende Ausgestaltung der diesen betreffenden Regelungen. Vornehmlich kann es sich dabei um bauplanungsrechtliche Bestimmungen handeln, wofür dem Land Bayern aber derzeit in Anbetracht der grundgesetzlichen Zuweisung des Bodenrechts als konkurrierende Gesetzgebungskompetenz an den Bund<sup>60</sup> und des von ihm in Ausfüllung dieser Zuständigkeit erlassenen Baugesetzbuches weitgehend die Landesgesetzgebungskompetenz fehlt. Daneben kann sich Art. 161 BayV aber auch auf die inhaltliche Gestaltung sonstiger landesrechtlicher Regelungen beziehen, die den Boden selbst oder die daran anknüpfenden Rechtsverhältnisse zum Gegenstand haben. Deshalb erfasst diese landesverfassungsrechtliche Norm auch die Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer, soweit das Land Bayern von der ihm eingeräumten Möglichkeit zur Abweichung von dem Grundsteuer- und

---

<sup>56</sup> Siehe dazu *Kment*, Wohnungsnot und Verfassungsrecht, NJW 2018, S. 3692 (3693 f.).

<sup>57</sup> BayVerfGH, Entscheidung vom 20. Juni 1966, Az. Vf. 28-VI-66, Orientierungssatz 3, zitiert nach juris; bedauernd *Kment*, Wohnungsnot und Verfassungsrecht, NJW 2018, S. 3692 (3694).

<sup>58</sup> BayVerfGH, Entscheidung vom 18. Februar 2016, Az. Vf. 5-VII-14, Rn. 97, zitiert nach juris.

<sup>59</sup> Vgl. *Kment*, Wohnungsnot und Verfassungsrecht, NJW 2018, S. 3692 (3694).

<sup>60</sup> Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG.

Bewertungsrecht des Bundes Gebrauch machen sollte. Der Landesgesetzgeber hat insoweit die Staatszielbestimmung des Art. 161 BayV zu beachten.

### 3. Folgerungen aus Art. 161 BayV für die Ausgestaltung der Grundsteuer in Bayern

Aus der Staatszielbestimmung des Art. 161 BayV ergeben sich unterschiedliche Folgerungen für die Ausgestaltung der Grundsteuer auf Grundstücke (a) und auf Gebäude (b).

#### a) Besteuerung der Grundstücke

Was die Grundstücke anbelangt, so hängen Steigerungen des Grundstückswertes stark von gemeindlichen Aktivitäten wie dem Bau von Verkehrswegen, der Verbesserung der sozialen Infrastruktur oder der Aufwertung des Umfeldes ab. Durch solche Maßnahmen steigt der Grundstückswert, ohne dass der Eigentümer des Grundstücks dafür selbst Arbeit geleistet oder Kapital investiert hätte. Insofern gebietet Art. 161 BayV eine Ausgestaltung der Grundsteuer, bei der zumindest die Bodenwerte berücksichtigt werden. Dies steht jedenfalls einer reinen Flächensteuer entgegen und legt eine Ausformung der Grundsteuer als Bodenwertsteuer<sup>61</sup> nahe.

#### b) Besteuerung der Gebäude

Der Wert eines Gebäudes hingegen steigt durch die darin gesteckte Arbeit des Eigentümers oder das von ihm investierte Kapital. Art. 161 Abs. 2 BayV verlangt nicht, auch darauf steuerrechtlich zuzugreifen, steht einer Besteuerung des Gebäudes aber auch nicht entgegen. Gleichwohl würde eine Konzentration der Besteuerung nur auf das Grundstück jedenfalls den Vorgaben des Art. 161 Abs. 2 BayV in besonderem Maße gerecht werden.

### 4. Zwischenergebnis

Die Staatszielbestimmung des Art. 161 Abs. 2 BayV entfaltet Bedeutung auch für den Erlass eines bayerischen Landesgrundsteuergesetzes und gebietet eine Orientierung der Besteuerung des Grundstücks an Bodenwerten. Einer darüber hinausgehenden Besteuerung auch des Gebäudes steht Art. 161 Abs. 2 BayV nicht entgegen, verlangt diese aber auch nicht.

---

<sup>61</sup> Siehe zur Bodenwertsteuer *Kriese*, Die Grundsteuer als Bodensteuer ausgestalten: Ein bundesweiter Aufruf, WuM 2016, S. 266 (v.a. S. 269 ff.); sowie *Kriese / Löhr*, Grundsteuerreform in Zeiten und Räumen mit steigenden Bodenwerten: Modellanalyse, Bewertung, Empfehlungen, WuM 2018, S. 321 (v.a. S. 327 ff.); *Löhr*, Beschlussmodell der Länderfinanzminister zur Grundsteuerreform: Der große Wurf?, DStR 2016, S. 1497 (1502); *Löhr / Kempny*, Zur Grundsteuerreform: Grundzüge eines Bodenwertsteuergesetzes, DStR 2019, S. 537 (v.a. S. 539 ff.).



### III. Allgemeiner Gleichheitssatz gemäß Art. 118 Abs. 1 BayV

Die Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer könnte außerdem gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 118 Abs. 1 BayV verstoßen. Diese Bestimmung lautet:

***Artikel 118.** (1) Vor dem Gesetz sind alle gleich. Die Gesetze verpflichten jeden in gleicher Weise und jeder genießt auf gleiche Weise den Schutz der Gesetze.*

Art. 118 Abs. 1 BayV ist im hier interessierenden Zusammenhang in gleicher Weise wie Art. 3 Abs. 1 GG auszulegen. Deshalb kann auf die obigen Ausführungen zu der grundgesetzlichen Norm verwiesen werden.<sup>62</sup> So kommt es bei Einführung einer Grundsteuer als Flächensteuer zu einer verfassungswidrigen Gleichbehandlung ganz unterschiedlich gelegener und beschaffener Immobilien sowie gleichzeitig zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung der potentiellen Erträge, auf denen die Grundsteuerlast ruht, weil diese teils nur zu einem geringen Teil erfasst, teils voll abgeschöpft würden und teils über die potentiellen Erträge hinaus eine Grundsteuerforderung bestände.

---

<sup>62</sup> Siehe Abschnitt C.IV. dieses Gutachtens.

#### IV. Eigentumsgarantie des Art. 103 BayV

Schließlich könnte die Ausformung der Grundsteuer als Flächensteuer auch die Eigentumsgarantie des Art. 103 BayV beeinträchtigen. Diese Norm lautet:

**Art. 103 (1)** *Eigentumsrecht und Erbrecht werden gewährleistet.*

*(2) Eigentumsordnung und Eigentumsgebrauch haben auch dem Gemeinwohl zu dienen.*

Diese Vorschrift gewährleistet in ähnlicher Weise wie Art. 14 GG das Eigentum auch an Grundstücken. Daher kann auch insoweit auf die Ausführungen zur grundgesetzlichen Eigentumsgarantie verwiesen werden.<sup>63</sup> Daraus ergibt sich, dass jede Substanzbesteuerung des Grundeigentums durch eine landesrechtlich ausgestaltete Grundsteuer die Eigentumsgarantie des Art. 103 BayV verletzt. Als Konsequenz muss die grundsteuererhebende Gemeinde den Hebesatz der Grundsteuer so niedrig ansetzen, dass die Steuerbelastung selbst aus dem potentiellen Ertrag geringwertiger Immobilien getragen werden kann.

---

<sup>63</sup> Vgl. Abschnitt C.V. dieses Gutachtens.

## E. Gesamtergebnis

Mit Inkrafttreten der Grundgesetzänderung besteht eine Landesgesetzgebungskompetenz für das Grundsteuerrecht, die allerdings erst ab dem 1. Januar 2025 Wirkung entfalten kann und unter dem Vorbehalt einer abweichenden Regelung durch ein jüngeres Bundesgesetz steht. (Ergebnis zu Abschnitt C.I.)

Die Grundsteuer als Flächensteuer kann weder durch das Leistungsfähigkeits- noch durch das Äquivalenzprinzip in seinen Ausprägungen der Kosten- oder Nutzenäquivalenz gerechtfertigt werden. (Ergebnis zu Abschnitt C.II.)

Die Grundsteuer als Flächensteuer sendet bereits für sich genommen in ihrer geplanten Ausgestaltung mit einer Besteuerung sowohl der Grundstücks- als auch der Gebäudefläche widersprüchliche Verhaltensaufforderungen hinsichtlich der Bebauung von Grundstücken. Sie steht, soweit sie die Bebauung von Grundstücken steuerrechtlich benachteiligt, zudem in Konflikt mit dem Baugesetzbuch des Bundes, das auf deren Bebauung abzielt. (Ergebnis zu Abschnitt C.III.)

Die Grundsteuer als Flächensteuer verstößt auch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, weil sie einerseits ohne sachlichen Grund Immobilien gleicher Größe, aber unterschiedlicher Lage, Art, Beschaffenheit, Alter und Ausstattung der Gebäude gleichbehandelt, andererseits die potentiellen Erträge von Immobilien ungleich besteuert. (Ergebnis zu Abschnitt C.IV.)

Bei einer entsprechenden Ausgestaltung des Steuertarifs verstößt die Grundsteuer als Flächensteuer nicht gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG, verhindert aber die vollständige Ausschöpfung des gemeindlichen Besteuerungspotentials im Hinblick auf hochwertige Immobilien. (Ergebnis zu Abschnitt C.V.)

Die Grundsteuer als Flächensteuer verstößt sowohl gegen das gemeindliche Hebesatzrecht aus Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG als auch gegen die gemeindliche Ertragshoheit gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG. (Ergebnis zu Abschnitt C.VI.)

Die finanzausgleichsrechtlichen Regelungen im Grundgesetz und in Bundesgesetzen stehen für sich genommen einer Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer nicht entgegen. (Ergebnis zu Abschnitt C.VII.)

Es hängt von der konkreten Ausgestaltung der Grundsteuer als Flächensteuer, insbesondere von dem Verhältnis der Besteuerung der Grundstücksfläche zur Gebäudefläche, ab, ob sich daraus ein Verstoß gegen die Staatszielbestimmung des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen nach Art. 20a GG ergeben kann. (Ergebnis zu Abschnitt C.VIII.)

Begrenzte man die Staatszielbestimmung Art. 123 BayV entgegen der bisherigen Rechtsprechung des Bayerischen Verfassungsgerichtshofs nicht auf Personalsteuern, dann verstieße die Grundsteuer als Flächensteuer wegen der nur unvollkommenen Berücksichtigung wertbildender Faktoren gegen diese Vorgabe zur Ausgestaltung des Steuersystems. (Ergebnis zu Abschnitt D.I.)

Die Staatszielbestimmung des Art. 161 Abs. 2 BayV entfaltet Bedeutung auch für den Erlass eines bayerischen Landesgrundsteuergesetzes und gebietet eine Orientierung der Besteuerung des Grundstücks an Bodenwerten. Einer darüber hinausgehenden Besteuerung auch des Gebäudes steht Art. 161 Abs. 2 BayV nicht entgegen, verlangt diese aber auch nicht. (Ergebnis zu Abschnitt D.II.)

Die Grundsteuer als Flächensteuer verstößt gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 118 Abs. 1 BayV aus den bereits zu Art. 3 Abs. 1 GG erläuterten Gründen. (Ergebnis zu Abschnitt D.III.)

Ein Verstoß der Grundsteuer als Flächensteuer gegen die Eigentumsgarantie des Art. 103 BayV kann ebenso wie ein Verstoß gegen die grundgesetzliche Garantie des Art. 14 GG nur vermieden werden, wenn der gemeindliche Hebesatz so niedrig angesetzt wird, dass auch bei geringwertigen Immobilien die Grundsteuer noch aus dem potentiellen Ertrag der Immobilie bezahlt werden könnte. (Ergebnis zu Abschnitt D.IV.)



Univ.-Prof. Dr. Thorsten Ingo Schmidt, 9. November 2019

## Abkürzungsverzeichnis

ABl.	-	Amtsblatt
Abs.	-	Absatz
a.F.	-	alte Fassung
Alt.	-	Alternative
Anm.	-	Anmerkung
Art.	-	Artikel
BauGB	-	Baugesetzbuch
BayV	-	Bayerische Verfassung
BB	-	Betriebsberater (Zs.)
Bd.	-	Band
ber.	-	berichtigt
BGB	-	Bürgerliches Gesetzbuch
BV	-	Bayerische Verfassung
DStJG	-	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStZ	-	Deutsche Steuer-Zeitung (Zs.)
FAG	-	Finanzausgleichsgesetz
FR	-	Finanzrundschau (Zs.)
FS	-	Festschrift
GBI.	-	Gesetzblatt
GemO	-	Gemeindeordnung
GewStG	-	Gewerbsteuergesetz
GG	-	Grundgesetz
GmbHR	-	GmbH-Recht (Zs.)
GVOBl.	-	Gesetz- und Verordnungsblatt
Hrsg.	-	Herausgeber
Hs.	-	Halbsatz
i.d.F.	-	in der Fassung
i.V.m.	-	in Verbindung mit
Kap.	-	Kapitel

KommP	-	Kommunalpraxis (Zs.)
KStZ	-	Kommunale Steuer-Zeitschrift
LV	-	Landesverfassung
m.w.N.	-	mit weiteren Nachweisen
n.F.	-	neue Fassung
NJW	-	Neue Juristische Wochenschrift (Zs.)
Nr.	-	Nummer
NuR	-	Natur und Recht (Zs.)
NVwZ	-	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zs.)
NZM	-	Neue Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht (Zs.)
OVG	-	Oberverwaltungsgericht
Rn.	-	Randnummer
S.	-	Satz, Seite
Slg.	-	Sammlung
s.o.	-	siehe oben
StBW	-	Die Steuerberater Woche (Zs.)
StGH	-	Staatsgerichtshof
u.a.	-	unter anderem
VBl.	-	Verwaltungsblätter
WoFIV	-	Wohnflächenverordnung
ZRP	-	Zeitschrift für Rechtspolitik (Zs.)
Zs.	-	Zeitschrift
ZUR	-	Zeitschrift für Umweltrecht (Zs.)

## Literaturverzeichnis

*Bartsch, Sebastian*, Die Reformmodelle der Grundsteuer, Teil 1, KStZ 2011, S. 164-170, Teil 2, KStZ 2011, S. 205-208.

*Becker, Julia*, Grundsteuerreformmodelle im Vergleich – Konzeption und Praxisfolgen, BB 2011, S. 535-539.

*Becker, Julia*, Leitlinien zum verfassungsrechtlichen Rahmen des Steuerrechts am Beispiel des zu reformierenden Grundsteuergesetzes, BB 2011, S. 2391-2397.

*Boysen-Hogrefe, Jens und Krolage, Carla*, Grundsteuerreform: Die Zeit läuft – tragfähige Lösung gesucht, der gemeindehaushalt 2019, S. 73-76.

*Bunzel, Arno / Niemeyer, Eva Maria*, Baulandentwicklung – Der Gesetzgeber ist beim Bodenrecht gefordert, ZfBR 2018, S. 743-752.

*Dedy, Helmut*, Offene Fragen bei der Grundsteuer, der gemeindehaushalt 2004, S. 121-124.

*Eisele, Dirk*, Grundsteuerreform in Deutschland – eine unendliche Geschichte?, DStZ 2003, S. 834-838.

*Freund, Volker*, Der Belastungsgrund der Grundsteuer – von Leistungsfähigkeit und Äquivalenz, FR 2019, S. 931-941.

*Fuest, Clemens / Immel, Lea / Meier, Volker / Neumeier, Florian*, Reformoptionen für die Grundsteuer B: Eine empirische Analyse der Belastungswirkungen, ifo Schnelldienst 2018, S. 23-29.

*Geiger, Christian A.*, Reform des Grundsteuerrechts, der gemeindehaushalt 2006, S. 145-148.

*Geis, Max-Emanuel*, Kommunalrecht, 4. Auflage, München, 2016.

*Hantzsch, Dieter*, Reform der Grundsteuer durch den Bundesgesetzgeber, DStZ 2012, S. 758-767.

*Henneke, Hans-Günter*, Anmerkung zu BVerfG, Urt. v. 10.04.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, DVBl. 2018, S. 794-797.

*Hey, Johanna*, Stellungnahme zu dem Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD Grundsteuer-Reformgesetz (BT-Drucksache 19/11085) sowie dem Antrag der FDP-Fraktion (Grundsteuer – Einfaches Flächenmodell - BT-Drucksache 19/11144).

*Hey, Johanna*, Stellungnahme zu „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105, 125b)“ BT-Drucksache 19/11084.

*Hiller, Matthias / Neubauer, Jörg*, Interdisziplinäre Aspekte der Grundsteuerreform, DStZ 2018, S. 280-288.

*Hiller, Matthias / Vogel, Thorsten / Lipp, Marisa*, Substanzbesteuerung im Wandel – Anmerkungen zu aktuellen Entwicklungen und Reformvorschlägen, DSTZ 2013, S. 692-702.

*Hinder, Jens-Uwe / Feldhaus, Alexander*, Verfassungswidrigkeit der Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer, GmbHR 2018, S. R135-R137.

*Jarass, Lorenz J.*, Reform der Grundsteuer: ein Zwischenbericht, BB 2018, S. 3041-3042.

*Kirchhof, Gregor*, Die grundgesetzlichen Grenzen der Grundsteuerreform, Verfassungsrechtliche Analyse der Reformvorschläge für eine Neubemessung der Grundsteuer, DStR 2018, S. 2661-2671.

*Kleiber, Wolfgang*, Neue Wege in der Baulandbereitstellung, NZM 1999, S. 777-785.

*Kment, Martin*, Wohnungsnot und Verfassungsrecht, NJW 2018, S. 3692-3696.

*Kriese, Ulrich*, Die Grundsteuer als Bodensteuer ausgestalten: Ein bundesweiter Aufruf, WuM 2016, S. 266-271.

*Kriese, Ulrich / Löhr, Dirk*, Grundsteuerreform in Zeiten und Räumen mit steigenden Bodenwerten: Modellanalyse, Bewertung, Empfehlungen, WuM 2018, S. 321-329.

*Löhr, Dirk*, Beschlussmodell der Länderfinanzminister zur Grundsteuerreform: Der große Wurf?, DStR 2016, S. 1497-1503.

*Löhr, Dirk*, Entwurf zum Grundsteuer-Reformgesetz: Die große Unvollendete, DStR 2019, S. 1433-1439.

*Löhr, Dirk*, Grundsteuerreform: Abschaffung der Umlagefähigkeit?, BB 2019, S. 91-97.

*Löhr, Dirk / Kempny, Simon*, Zur Grundsteuerreform: Grundzüge eines Bodenwertsteuergesetzes, DStR 2019, S. 537-543.

*Marx, Franz-Jürgen*, Grundsteuerreform: Gesetzentwurf ohne tragfähiges Fundament und mit vielen Konstruktionsmängeln, DStZ 2017, S. 19-25.

*Rodi, Michael*, Die Grundsteuer als Instrument einer Flächenhaushaltspolitik, ZUR 2002, Sonderheft, S. 164-169.

*Rodi, Michael*, Der Rechtsrahmen für den Einsatz ökonomischer Instrumente in der Ressourcenschutzpolitik, ZUR 2016, S. 531-541.



*Ronnecker, Stefan*, Bodenwertsteuer als Reformmodell für die Grundsteuer – Eine Bewertung aus kommunaler Sicht, ZKF 2018, S. 49-54.

*Roscher*, Reform der Grundsteuer – ein neuer Anlauf, ZKF 2016, S. 169-176.

*Sachs, Michael*, Konzentration privater Vermögen im Sozialstaat, NJW 2015, S. 601-604.

*Schmidt, Thorsten Ingo*, Gesetzgebungskompetenz zur Neuregelung der Grundsteuer, NVwZ 2019, S. 103-109.

*Schmidt, Thorsten Ingo*, Kommunalrecht, 2. Auflage, Tübingen, 2014.

*Schmidt, Thorsten Ingo*, Verfassungsrechtlicher Rahmen für die Öffnung der Grundsteuer, ZRP 2019, S. 146-148.

*Schulemann, Olaf*, Der Prüfungsmaßstab für die Grundsteuerreform, BB 2012, S. 813-815.

*Spengel, Christoph*, Neuordnung der Grundsteuer – Anforderungen, Ziele und Gestaltungsmöglichkeiten, StBW 2012, S. 31-36.

*Tappe, Henning*, Schriftliche Stellungnahme zu PA 7 – 19/11084 – Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 72, 105 und 125b)“ (BT-Drucksache 19/11084).

*Tepfer, Marc*, Grundsteuer: Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts und seine Auswirkungen auf die Kommunen, KommP spezial 2018, S. 54-57.

*Zochert, Maik*, Zur Reform des Grundsteuergesetzes, Replik zum Beitrag „Leitlinien zum verfassungsrechtlichen Rahmen des Steuerrechts am Beispiel des zu reformierenden Grundsteuergesetzes“ von Frau Dr. Julia Becker, BB 2011, 535 ff. und 2391 ff., BB 2011, S. 3105-3106.