

Einlegung von Rechtsbehelfen zu Steuerbescheiden im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform ab 1.1.2025 angesichts vermuteter fehlender Verfassungskonformität des zugrundeliegenden Rechts

Die Steuerpflichtigen und ihre Berater sehen sich bei der Grundsteuer einer besonders misslichen Situation ausgesetzt. Einerseits bestehen enge Abgabefristen und die Finanzverwaltung drängt auf eine schnelle Abgabe der Erklärung, was einen zeitnahen Erlass der Steuerbescheide und eine lange Bearbeitungszeit auf kommunaler Ebene erlaubt, andererseits stehen Vermutungen über eine erneute nicht gegebene Verfassungskonformität der Grundsteuerregelung im Raum.

Vorbemerkung

Die folgenden Ausführungen sind nach bestem Wissen und Gewissen zusammengestellt. Vor dem Hintergrund der komplexen Materie und des sich kontinuierlich weiterentwickelnden Rechtsgegenstandes sollten sie jedoch nicht ohne eigene Prüfung weiterverwendet werden.

Vorgeschichte

Eine neue Grundsteuergesetzgebung war aufgrund des BVerfG Urteils vom 10. April 2018¹ notwendig geworden. Das Gericht hatte das bestehende Recht in großen Teilen als verfassungswidrig erkannt. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, eine Neuregelung bis zum 31.12.2019 zu treffen und die alte Regelung längstens bis zum 31.12.2024 anzuwenden. Dieser Pflicht ist der Bundesgesetzgeber nachgekommen. Das Gesetz enthielt eine Öffnungsklausel für die Bundesländer, gemäß der die fünf Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen und Niedersachsen eigene Modelle entwickelt haben.

Das Gesetzgebungsergebnis wurde vielfach kommentiert, ohne dass, für die breite Öffentlichkeit erkennbar, die Verfassungskonformität erneut grundsätzlich in Frage gestellt

wurde. Allerdings hat das Finanzwissenschaftliche Institut des Bundes der Steuerzahler Baden-Württemberg noch in 2022 ein Gutachten in Auftrag gegeben, welches das baden-württembergische Modell auf Übereinstimmung mit dem Grundgesetz untersuchen sollte und entsprechende Zweifel anmeldete². Am 7.12.2022 hat der Gutachter dem Focus ein Interview gegeben³, in dem er ernsthafte Zweifel an der Verfassungskonformität des neuen Rechts nicht nur für das Baden-Württembergische Modell, sondern auch für das Bundesmodell geäußert und den Betroffenen empfohlen hat, Einspruch gegen die Grundlagenbescheide einzulegen und gegebenenfalls zu klagen. Diese Nachricht wurde auch von anderen Medien im Laufe des Januars aufgegriffen und mehrfach wiederholt. Der MDR berichtete am 12.01.2023⁴ unter anderem, dass der Eigentümerverband Haus & Grund eine Musterklage plant, weil das Grundsteuergesetz verfassungswidrig sei.

Zwischenzeitlich haben nach eigener Angabe⁵ die vier Verbände Bund der Steuerzahler Baden-Württemberg, Haus & Grund Württemberg bzw. Baden sowie der Verband Wohneigentum Baden-Württemberg zwei

¹ BVerfG Urteil des Ersten Senats vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14 -, Rn. 1-181.

² G. Kirchhof: Bodenwertsteuer und Grundgesetz, zu beziehen beim Bund der Steuerzahler Baden-Württemberg e.V., <https://steuerzahler.de/baden-wuerttemberg/grundsteuer/?L=0>, Abrufdatum: 25.1.2023.

³ C. Böhm: Wehren Sie sich gegen die Grundsteuer – rät Jura Professor vielen Eigentümern, [https://www.focus.de/immobilien/in-einigen-laendern-verfassungswidrig-top-jurist-raet-vielen-](https://www.focus.de/immobilien/in-einigen-laendern-verfassungswidrig-top-jurist-raet-vielen-eigentuemern-wehren-sie-sich-gegen-die-grundsteuer_id_180400144.html)

[eigentuemern-wehren-sie-sich-gegen-die-grundsteuer_id_180400144.html](https://www.focus.de/immobilien/in-einigen-laendern-verfassungswidrig-top-jurist-raet-vielen-eigentuemern-wehren-sie-sich-gegen-die-grundsteuer_id_180400144.html), Abrufdatum: 25.1.2023

⁴ U. Georgi: Eigentümer wollen gegen Grundsteuergesetz klagen, <https://www.mdr.de/nachrichten/deutschland/politik/grundsteuer-gesetz-klage-eigentuemer-104.html>, Abrufdatum 25.01.2023.

⁵ Alle Informationen zur neuen Grundsteuer, Musterklage gegen die neue Grundsteuer, <https://steuerzahler.de/baden-wuerttemberg/grundsteuer/?L=0>, Abrufdatum: 7.04.2023.

Musterklagen gegen das ab 2025 in Baden-Württemberg geltende Landesgrundsteuergesetz beim baden-württembergischen Finanzgericht eingereicht.

Mit der ersten Klage sollen grundsätzliche Fragestellungen zur Verfassungsmäßigkeit des neuen Landesgrundsteuergesetzes geklärt werden. Sie wird unter dem Aktenzeichen 8 K 2368/22 geführt.

Mit der zweiten Klage sollen Fragen rund um das System der Bodenrichtwerte als Bemessungsgrundlage untersucht werden. Diese Klage soll demnächst ein Aktenzeichen erhalten.

Die verfassungsrechtlichen Zweifel bezüglich der Bodenrichtwerte ließe sich gegebenenfalls auf das Bundesmodell übertragen.

Informationen der Finanzverwaltung für die Steuerpflichtigen am Beispiel NRW

Nach den Hinweisen und Anweisungen der Finanzbehörden in NRW zum Ausfüllen der Antragsformulare bestehen für den Steuerpflichtigen kaum Spielräume für die Ermittlung der Daten. Im Wesentlichen wird auf die übersandten Informationsschreiben zur Abgabe und die dort enthaltenen Daten verwiesen. Lediglich für Baujahr und Wohnfläche solle auf Bauunterlagen o.ä. zurückgegriffen werden. Andere kritische Punkte, die mit komplexer Sachverhaltsermittlung und steuerrechtlicher Beurteilung verbunden wären, wie z.B. die Frage nach einer Kernsanierung, werden übergangen. Insbesondere wird keine Möglichkeit eröffnet, individuelle Wertermittlungen vorzunehmen oder Fiktionen bei der Berechnung durch abweichende individuelle Ermittlung zu ersetzen.

Erlass der Grundlagenbescheide

Nach den vorliegenden Erkenntnissen erteilen die Finanzbehörden die Bescheide über die Feststellung der Grundsteuerwerte und des Grundsteuermessbetrages ohne den Vorbehalt der Nachprüfung. Aus Sicht der Finanzbehörden erklärt sich dies daraus, dass es sich bei dem Erlass der Bescheide zur Grundsteuerfestsetzung um ein standardisiertes Massenverfahren handelt, das unter dem Vorbehalt der Nachprüfung Nachbearbeitungen

erfordern würde, wofür keine ausreichenden Personalkapazitäten bereitstünden.

Als Konsequenz werden die Grundlagenbescheide nach Ablauf der verstrichenen Einspruchsfrist bestandskräftig.

Rechtsbehelfe gegen die Grundlagenbescheide

A. Verfassungskonformität des neuen Rechts

Teilt man den Standpunkt, dass im Rahmen des Antragsverfahrens kein Raum für die Ermittlung individueller abweichender Grundlagen für die Wertermittlung ist, und erstellt eine entsprechende Erklärung mit den geforderten Daten, beschränkt sich die Prüfung der ergangenen Bescheide auf die Korrektheit des finanzamtlichen Anlageverfahrens. Dieser Prozess arbeitet nach der bisher vorliegenden Erkenntnis einwandfrei.

Sollte man irrtümliche, unterlassene oder unsachgemäße Angaben nach Erhalt der Bescheide und innerhalb der Einspruchsfrist entdecken, wäre ein Einspruch sinnvoll, um diese korrigieren zu lassen.

Im Übrigen bestehen die Korrekturmöglichkeiten nach Bestandskraft gemäß AO, nach denen allerdings kein Anspruch besteht, im Falle einer im Nachhinein festgestellten Verfassungswidrigkeit den ursprünglichen Bescheid korrigieren zu lassen.

B. Zweifel an der Verfassungskonformität

In den zitierten Veröffentlichungen werden die folgenden Ansätze genannt, die Verfassungskonformität anzuzweifeln:

Bundesmodell und allgemein

- Höhe und Festlegung der Bodenrichtwerte

Die Werte seien nicht justiziabel und würden einfach von den Gutachterausschüssen festgelegt. Das Verfahren zur Ermittlung sei intransparent und ungenau.

Bei einem entsprechenden Einspruch sei der generelle Hinweis ausreichend und eine detaillierte Begründung nicht erforderlich.

- Mieter von genossenschaftlichen Wohnungen würden bevorteilt
Diese Aussage wird nicht näher begründet, scheint sich aber darauf zu beziehen, dass neben gemeinnützigen und bestimmten Wohnungsgesellschaften in öffentlichem Eigentum gemäß § 15 Abs. 4 Ziff. 3 GrStG auch für Genossenschaften unter gewissen Voraussetzungen die Steuermesszahl ermäßigt wird.
- Das Bewertungssystem sei zu kompliziert.
Die Anwendung der einzelnen Parameter führe nicht zu einem folgerichtigen System und sei deshalb gleichheitswidrig.
- Bodenrichtwerte seien unscharfe Parameter
Da ein Gegenbeweis im Einzelfall nicht zulässig sei, führten diese Werte zu gleichheitswidrigen Steuern.

Modell Baden-Württemberg

- Leitgedanken führten zu Gleichheitswidrigkeit
Das Modell sollte einfach sein und gleichzeitig in Bezug auf die schonende Verwendung der knappen Ressource Boden lenkend wirken. Jedoch führe die Vernachlässigung aufstehender Gebäude zur Ungleichheit. Außerdem erfordere die Befolgung des Lenkungsgedankens substanzielle Investitionen, die nicht für alle Grundeigentümer finanzierbar seien.
- Äquivalenzprinzip würde verletzt
Die Grundsteuern sollten den Gemeinden Leistungen für die Eigentümer finanzieren, welche nicht bereits durch Gebühren oder Beiträge abgegolten sind. Die Eigentümer profitierten aber je nach Bebauung in unterschiedlicher Weise von diesen Leistungen.

Übrige Modelle

Die Modelle für Bayern, Hamburg, Niedersachsen und Hessen werden als verfassungskonform und vorbildlich bezeichnet und insofern von der Kritik ausgenommen.

Zusätzliche Gesichtspunkte

Bei der Berechnung der Immobilienwerte wird bei einer Vielzahl von Parametern von den tatsächlichen Werten abstrahiert und standardisierte Werte eingesetzt. Dies gilt u.a. für die hier bisher nicht genannten Parameter:

Nettokaltmiete, Mietniveaustufe, Bewirtschaftungskosten, Vervielfältiger inkl. Zins, Umrechnungskoeffizient, Abzinsungsfaktor, Mindestwert des Bodenwertes, Restnutzungsdauer und Mindestdauer, Liegenschaftszins, Bodenwertkorrektur.

C. Beurteilung der Substanz der publizierten Zweifel

Das Verfassungsgericht hat dem Gesetzgeber „bei der Wahl der Bemessungsgrundlage und bei der Ausgestaltung der Bewertungsregeln einer Steuer einen großen Spielraum“ zugestanden, „solange sie geeignet sind, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen und dabei die Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abzubilden“.⁶

Im Falle der alten Grundsteuerregelung hat das Gericht entschieden, dass dieser Spielraum überschritten war. Die hier zitierten Argumente indizieren nicht zwangsläufig, dass dieser Spielraum erneut überschritten wurde. Es sind auch nicht alle existierenden Grundsteuermodelle in gleicher Weise betroffen. Außerdem ist unklar, inwieweit geänderte Ziele, die der Gesetzgeber mit der Neufassung der Besteuerung erfolgt, von Bedeutung sind.

⁶ BVerfG Urteil des Ersten Senats vom 10.04.2018 - 1 BvL 11/14 -, Rn. 1-181.

D. Einspruch wegen Verfassungswidrigkeit

Die formalen Ansprüche an die wirksame Einlegung eines Einspruchs erscheinen großzügig. So ist in § 357 Abs. 3 AO für die Einlegung geregelt: „Ferner sollen die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden.“ Dieses „soll“ ist in der Verwaltungspraxis nicht als „muss“ sondern als „kann“ interpretiert worden. Es ist also zulässig, unabhängig von der Wirksamkeit des Einspruchs Begründungen oder rechtliche Ausführungen von Beginn an vorzutragen oder nachzureichen. Allerdings setzt die Finanzverwaltung regelmäßig im Einzelfall Fristen, bis zu denen Begründungen vorgebracht werden müssen. Im Zusammenspiel mit einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung könnten die Bescheide so eine Zeitlang offengehalten werden. Dabei ist damit zu rechnen, dass die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen werden, solange die Einspruchsgründe nicht stichhaltig belegt werden können und kein entsprechender Musterprozess anhängig ist, wobei keine realistischen Aussichten bestehen, ohne eigene Klagebereitschaft die Veranlagung weiter offen zu halten.

Sobald eine entsprechende Musterklage anhängig würde, könnte mit Hinweis darauf das Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

Dies gilt zur Zeit allerdings nur für Baden-Württemberg, da weitere Klagen noch nicht ein entsprechendes Reifestadium erreicht haben.

Folgen bei Feststellung der Verfassungswidrigkeit auf dem Rechtsweg**A. Verfassungswidrigkeit und Nichtigkeit**

Zunächst ist entscheidend, welche Folgen das BVerfG an den Tatbestand knüpft. Es könnte das Gesetz nicht lediglich als unvereinbar mit der Verfassung, sondern auch als nichtig mit entsprechender

Rückwirkung einstufen. Dies würde bedeuten, dass das neue Recht auch in bestandskräftigen Fällen auf die erlassenen Steuerbescheide anzuwenden wäre. In früheren ähnlich gelagerten Fällen hat das Gericht aber davon abgesehen und die vorläufige Anwendung der beanstandeten Normen zugelassen. Bei einer ebensolchen Entscheidung würden also nur die offenen Veranlagungsfälle direkt davon profitieren.

B. Verfassungswidrigkeit ohne Rückwirkung

Auch wenn das BVerfG eine Verfassungswidrigkeit feststellt und keine Nichtigkeit feststellt, bestünde noch eine Korrekturmöglichkeit. Die Regelung zur Neuveranlagung gemäß § 17 Abs. 2 bis 4 GrStG i.V.m. § 222 Abs. 3 und 4 BewG sowie § 176 AO sieht vor, dass eine Neuveranlagung durchzuführen ist, wenn dem Finanzamt bekannt wird, dass die letzte Veranlagung fehlerhaft ist. Dies dürfte eindeutig sein, wenn auf dem Rechtsweg die Verfassungswidrigkeit festgestellt wird. Einer zusätzlichen Anzeige des Steuerpflichtigen bedürfte es dann nicht mehr.

Als Zeitpunkt für die Neuveranlagung gilt der Beginn des Kalenderjahres, in dem der Fehler dem Finanzamt bekannt wird.

Auf diesem Wege wäre demnach ein vollständiger Rechtsschutz gegeben, solange das Finanzamt vor Ablauf des Jahres 2025, dem Zeitraum des Einsetzens der Zahlungspflicht für die Grundsteuer nach neuem Recht, von der Verfassungswidrigkeit Kenntnis erhält. Tritt die Kenntnis erst danach ein, müssten bis zum Neuveranlagungszeitpunkt die ursprünglich festgesetzten Steuern entrichtet werden.⁷

Beurteilung der Handlungsalternativen**A. Einspruch wegen Verfassungswidrigkeit ohne eigene Klagebereitschaft**

Dieses Vorgehen würde geeignet sein, für eine gewisse Zeit die Veranlagung

⁷ Siehe auch BFH-Urteil vom 12.2.2020 II R 10/17 zu den Grenzen einer Fehlerkorrektur im Rahmen der Neuveranlagung.

offenzuhalten. Dadurch würde ermöglicht, in diesem Zeitraum von einer Musterklage profitieren zu können.

Das Einspruchsverfahren ist zwar seitens der Finanzverwaltung kostenlos, für den Steuerpflichtigen fallen allerdings bei der Inanspruchnahme eines Beraters Honorare an.

Die Zeitdauer des Offenhaltens ist dabei ungewiss und von Verhalten der jeweils zuständigen Finanzbehörde abhängig.

B. Einspruch wegen Verfassungswidrigkeit mit eigener Klagebereitschaft

Mit einer eigenen Klage ist wegen der hohen anfallenden Kosten, u.a. für notwendig werdende Gutachten, und angesichts des ungewissen Ausgangs ein erhebliches Kostenrisiko für den Steuerpflichtigen verbunden. Dies dürfte erst ab einer nennenswerten Anzahl von Immobilien zumutbar oder akzeptabel sein.

C. Warten auf Neuveranlagung bzw. Fortschreibung

Die Möglichkeit des Abwartens und im gegebenen Fall eine Neuveranlagung zu betreiben, ist unabhängig von dem Einsatz anderer Rechtsmittel gegeben. Als solche wäre sie kostenfrei, trüge aber ein Risiko hinsichtlich des Veranlagungszeitpunkts.

Fazit

Letztlich hängt der einzuschlagende Weg von der Höhe der zu erwartenden Kosten, der Ob siegenwahrscheinlichkeit und dem möglichen Nutzen ab. Da diese Einschätzung die Kenntnisse und Fähigkeiten des typischen Steuerpflichtigen übersteigen dürfte, wäre es Sache des Beraters, seine Mandanten entsprechend aufzuklären, gegebenenfalls die Kosten und den möglichen Nutzen zu schätzen und damit dem Steuerpflichtigen eine seinen Verhältnissen gerecht werdende Entscheidung zu ermöglichen.