

Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht 2022

Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e. V. zeichnet jährlich die beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht an der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg aus.

Der nachfolgende Beitrag basiert auf der Studienarbeit des Preisträgers des Jahres 2022, *Moritz Teichmann*.

Gemeindesteuer mit Lenkungszweck: Die Wiedereinführung der Grundsteuer C

*Moritz Teichmann**

I.	Einführung	126
II.	Darstellung der Gesetzesänderung	128
III.	Verfassungsrechtliche Bewertung	131
1.	Finanzverfassungsrechtliche Kompetenzordnung	131
a.	Aufteilung der Gesetzgebungskompetenz	131
b.	Umfang der Gesetzgebungskompetenz	131
2.	Materielle Verfassungsmaßstäbe	133
a.	Zwecke und Wirkungen von steuerlichen Lenkungsnormen	133
b.	Eigentumsgarantie, Art. 14 Abs. 1 GG	134
aa.	Gestaltungswirkungen	134
(1)	Eingriff in den Schutzbereich	134
(2)	Rechtfertigung	135
(a)	Legitimer Zweck	135
(b)	Geeignetheit	135
(c)	Erforderlichkeit	136
(d)	Angemessenheit	138
bb.	Belastungswirkungen	140
c.	Sonstige Freiheitsgrundrechte	143
d.	Allgemeiner Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG	144
aa.	Ungleiche Belastungswirkungen	144
(1)	Ungleichbehandlung	144
(2)	Rechtfertigung	145
(a)	Erforderlichkeit	145
(b)	Angemessenheit	147
bb.	Ungleiche Gestaltungswirkungen	149
(1)	Ungleichbehandlung	149
(2)	Rechtfertigung	149
e.	Sozialstaatsprinzip, Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 1 GG	150
IV.	Wirkkraft und Erweiterungsvorschläge	150
V.	Ergebnisse	153

* Der Beitrag beruht auf meiner Studienarbeit vom 27.8.2019 zum „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung“ (BT-Drs. 19/11086). Eine inhaltliche Überarbeitung erfolgte insbesondere vor dem Hintergrund der verabschiedeten Gesetzesfassung (BGBl. I 2019, S. 1875). Für die Auszeichnung meiner Studienarbeit danke ich der Steuerrechtswissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg e.V. herzlichst.

I. Einführung

Angesichts der Wohnungsnot in Ballungsgebieten und steigendem ökologischen Problembewusstsein gewinnt die sparsame Bodennutzung¹ zunehmend an Bedeutung. Eine gerechte und nachhaltige Bodenordnung bestimmt soziale, ökonomische und ökologische² Verhältnisse und ist eine der zentralen Herausforderungen unserer Zeit³.

Der bundesweit durchschnittliche Kaufwert für einen Quadratmeter baureifes Land ist in den letzten 20 Jahren von etwa 76 Euro auf knapp 199 Euro gestiegen.⁴ Gegenüber den Werten von vor fünf Jahren haben sich die Preise im bundesweiten Durchschnitt um 38 % erhöht,⁵ was in Ballungsgebieten deutlich übertroffen wird.⁶ Das in der Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung ursprünglich gefasste Ziel, die Flächeninanspruchnahme bis 2020 auf 30 Hektar pro Tag zu begrenzen,⁷ wurde in der Neuauflage auf 2030 verschoben.⁸ Tatsächlich wird gar ein Anstieg der Flächeninanspruchnahme verzeichnet.⁹

Um dem Handlungsbedarf auch im Steuerrecht zu begegnen, hat der Gesetzgeber begleitend zum Grundsteuer-Reformgesetz¹⁰ das Gesetz zur Änderung des GrStG zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die

¹ Vgl. auch die „Bodenschutzklausel“ in § 1a Abs. 2 S. 1 BauGB.

² Sachverständigenrat für Umweltfragen, Umweltgutachten 2016, S. 241 ff.

³ R. Henger, Baulandsteuer und zonierte Satzungsrecht, Expertengutachten, in: Umweltbundesamt, Texte 25/2018, S. 7.

⁴ Werte für die Jahre 2000 und 2020, Destatis, Fachserie 17 Reihe 5, Kaufwerte für Bauland 2020, 26.8.2021, S. 45.

⁵ Werte für die Jahre 2015 und 2020, ebd.

⁶ Vgl. die durchschnittlichen Kaufwerte für 1 qm baureifes Land in Berlin im Jahr 2015 i.H.v. 518,70 Euro (Destatis, Fachserie 17 Reihe 5, Kaufwerte für Bauland 2015, 29.8.2016, S. 20) gegenüber 931,49 Euro im Jahr 2020 (Destatis, 17/5 2020 (Fn. 4), S. 20).

⁷ Bundesregierung, Perspektiven für Deutschland, 2002, S. 99.

⁸ Bundesregierung, Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie, Aktualisierung 2018, S. 55; zuletzt dies., Deutsche Nachhaltigkeitsstrategie, Weiterentwicklung 2021, S. 102, 270 ff.

⁹ Ermittlung nach Vierjahres-Indikatorwerten: Durchschnittliches Wachstum der Siedlungs- und Verkehrsflächen in den Jahren 2016 bis 2019: 52 ha/Tag; von 2017 bis 2020: 54 ha/Tag, Destatis v. 17.3.2022, <https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Landwirtschaft-Forstwirtschaft-Fischerei/Flaechennutzung/Tabellen/anstieg-suv2.html;jsessionid=4A79A1E69E0FD8BDAB407770501DE798.live721> (zuletzt abgerufen: 13.10.2022).

¹⁰ Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (GrStRefG) v. 26.11.2019, BGBl. I 2019, S. 1794.

Bebauung¹¹ verabschiedet. Ziel ist es, durch ein gesondertes kommunales Hebesatzrecht baureife Grundstücke einer beschleunigten Bebauung zuzuführen und das Angebot an Bauland zu erhöhen¹². Die Verwirklichung der Innenentwicklungspotenziale¹³ mittels Nachverdichtung und Baulückenschließung soll relativ verbilligt, Kaufpreise sollen stabilisiert und Spekulationsgewinne abgeschöpft werden¹⁴.

Als Vergleichspunkt dient die historische Baulandsteuer, die mit § 172 Bundesbaugesetz 1960¹⁵ zum 1.1.1961 eingeführt, aber bereits 1964 rückwirkend zum 1.1.1963 aufgehoben wurde.¹⁶ Im Wesentlichen galt nach §§ 12a, 12b GrStG a.F. eine erhöhte Steuermesszahl für unbebaute Grundstücke („Baulandsteuer“ i.e.S.). In Abhängigkeit von der Dauer der Baureife betrug die Steuermesszahl das Vier- bis Sechsfache gegenüber dieser für sonstige unbebaute Grundstücke.¹⁷ Daneben konnten die Gemeinden nach § 21 Abs. 3 GrStG a.F. für die der Baulandsteuer unterfallenden Grundstücke einen besonderen Hebesatz festsetzen („Grundsteuer C“). Eine weitere Anreizwirkung sollte von § 12a Abs. 5 GrStG a.F. ausgehen, der die Rückerstattung des erhöhten Steuerbetrags¹⁸ für die letzten zwei bzw. vier Jahre¹⁹ vor Abschluss einer privilegierten Bebauung²⁰ vorsah.

Für die frühzeitige Aufhebung wurden unerwünschte ökonomische Folgen, soziale Härten, tatbestandliche Abgrenzungsschwierigkeiten und hoher Verwaltungsaufwand angeführt.²¹ Insbesondere wurde die Baulandsteuer als Widerspruch zum Baustoppgesetz²² kritisiert, das 1962 zur

¹¹ Gesetz v. 30.11.2019, BGBl. I 2019, S. 1875.

¹² BT-Drs. 19/11086, S. 1, 5.

¹³ Vgl. Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung, Innenentwicklungspotenziale in Deutschland, 2013, S. 45 ff.

¹⁴ R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 11.

¹⁵ Bundesbaugesetz v. 23.6.1960, BGBl. I 1960, S. 341 (380 f.).

¹⁶ Gesetz zur Änderung grundsteuerlicher Vorschriften v. 10.6.1964, BGBl. I 1964, S. 347.

¹⁷ D. Eisele/S. Leissen, in: Troll/Eisele, GrStG, 12. Aufl. 2021, § 15 Rn. 4.

¹⁸ L. Gürsching/A. Stenger, Die Baulandsteuer, Kommentar, 1963, § 12a GrStG Rn. 76.

¹⁹ Verlängerung der Bebauungsfrist auf vier Kalenderjahre per Verordnung v. 22.3.1963, BStBl. 1963 I, S. 460. Verordnungsermächtigung war § 12a Abs. 5 S. 3 GrStG a.F.

²⁰ § 12a Abs. 5 GrStG a.F. verwies auf die Grundstücksarten des § 32 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 der Durchführungsverordnung zum Reichsbewertungsgesetz v. 2.2.1935, RGBl. 1935 I, S. 81 (87). Umfasst waren Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischtgenutzte Grundstücke und Einfamilienhäuser i.S.d. DVO.

²¹ Verh. d. BT v. 13.3.1963, Plenarprotokoll 4/64, S. 2996 ff.; R. Kornemann, DWW 2018, 165 (166).

²² Gesetz zur Einschränkung der Bautätigkeit v. 8.6.1962, BGBl. I 1962, S. 365.

Eindämmung der überhitzten Baukonjunktur erlassen wurde.²³ Dagegen wird auch auf die unzureichende Bewährungszeit der historischen Baulandsteuer hingewiesen, die einem abschließenden Urteil über deren Wirkkräftigkeit entgegenstehe.²⁴

Die wiedereingeführte Grundsteuer C erweckt neben steuerpolitischen Bedenken betreffend ihre Nutzeneffektivität besondere verfassungsrechtliche Fragen, deren Erörterung die vorliegende Arbeit vornehmlich dient. Im Schwerpunkt werden die Verfassungsmaßstäbe für mittelbare Verhaltenslenkungen im Steuerrecht an die Neuregelung angelegt.

II. Darstellung der Gesetzesänderung

Das Gesetz zur Änderung des GrStG zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung tritt zum 1.1.2025 in Kraft. Es ändert § 25 Abs. 4 GrStG und führt einen neuen Absatz 5 ein, der an die Änderungen des BewG und GrStG durch das GrStRefG anknüpft²⁵.

Nach § 25 Abs. 5 S. 1 GrStG n.F. können die Gemeinden aus städtebaulichen Gründen baureife Grundstücke als besondere Grundstücksgruppe innerhalb der unbebauten Grundstücke bestimmen und für diese einen gesonderten Hebesatz festsetzen.

§ 2 GrStG unterscheidet Grundbesitz auch zukünftig in Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§§ 232 ff. BewG) und *Grundstücke* (§§ 243 f. BewG), sodass Erstere aus dem Anwendungsbereich der neuen Grundsteuer C²⁶ ausscheiden.

Die *fehlende Bebauung* richtet sich nach dem neuen § 246 Abs. 1 BewG, der auf das Nichtvorhandensein benutzbarer, das sind bezugsfertige, Gebäude abstellt. Die Bezugsfertigkeit eines Gebäudes tritt mit der Zumutbarkeit seiner bestimmungsgemäßen Nutzung ein (§ 246 Abs. 1 S. 3

²³ D. Eisele/S. Leissen, in: Troll/Eisele, GrStG, 12. Aufl. 2021, § 15 Rn. 4.

²⁴ Ebd.

²⁵ Vgl. insb. die Einführung der §§ 218 ff. BewG zur Ermittlung der neuen Grundsteuerwerte. Nach § 266 BewG ist die erste Hauptfeststellung für die Grundsteuerwerte auf den 1.1.2022 für die Hauptveranlagung auf den 1.1.2025 durchzuführen.

²⁶ Der Begriff „Grundsteuer C“ dient der Abgrenzung zu den Hebesätzen bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft („Grundsteuer A“, § 25 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 GrStG) und sonstigen Grundstücken („Grundsteuer B“, § 25 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 GrStG), vgl. R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 16.26 f.

BewG). Ein Grundstück gilt nach § 246 Abs. 2 BewG auch dann als unbebaut, wenn zwar ein Gebäude vorhanden ist, dieses aber – auch infolge von Zerstörung oder Verfall – keiner dauerhaften Nutzung zugeführt werden kann. Dies entspricht im Wesentlichen dem bis 31.12.2024 geltenden § 72 BewG. Hingegen entfällt die Regelung in § 72 Abs. 2 BewG, wonach auch Grundstücke mit Gebäuden, die nach ihrer Zweckbestimmung und ihrem Wert zum Grund und Boden von nur untergeordneter Bedeutung sind, als unbebaut gelten.

Ein unbebautes Grundstück ist gem. § 25 Abs. 5 S. 2 GrStG n.F. *baureif*, wenn die tatsächlichen Verhältnisse und öffentlich-rechtlichen Vorschriften die sofortige Bebauung ermöglichen. Zur Missbrauchsvermeidung²⁷ sind eine fehlende Baugenehmigung und zivilrechtliche Umstände unbeachtlich.

Die Gemeinde hat die baureifen Grundstücke und das Gemeindegebiet, auf das sich der gesonderte Hebesatz bezieht, genau zu bestimmen, kartographisch auszuweisen und im Wege der *Allgemeinverfügung* unter „nachvollziehbarer Darlegung“ der städtebaulichen Erwägungen öffentlich bekannt zu geben (§ 25 Abs. 5 S. 7 und 8 GrStG n.F.). Hierdurch soll die Heranziehung eines baureifen Grundstücks zur Grundsteuer C bereits dem Grunde nach einer rechtlichen Überprüfung zugänglich sein.²⁸

Bemerkenswert ist, dass der Tatbestand des § 25 Abs. 5 GrStG n.F. gegenüber dem Gesetzentwurf der Regierungsfractionen erheblich ausgedehnt wurde. Während der ursprüngliche Entwurf die Erhebung der Grundsteuer C nur in Gebieten mit besonderem Wohnraumbedarf vorsah,²⁹ ist dies nun bereits *aus städtebaulichen Gründen* möglich. Als solche werden in § 25 Abs. 5 S. 4 GrStG n.F. ausdrücklich ein erhöhter Bedarf an Wohn- und Arbeitsstätten sowie an Gemeinbedarfs- und Folgeeinrichtungen, die Nachverdichtung von Siedlungsstrukturen und die Stärkung der Innenentwicklung genannt. Die Änderung geht auf die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zurück³⁰ und soll die Grundsteuer C als Instrument für die städtebauliche Entwicklung auch in solchen – vor allem ländlichen – Kommunen verfügbar machen, in denen keine Wohnungsknappheit

²⁷ Vgl. L. Gürsching/A. Stenger, Die Baulandsteuer, Kommentar, 1963, § 12a GrStG Rn. 76.

²⁸ BT-Drs. 19/11086, S. 8.

²⁹ Ebd., S. 3.

³⁰ Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 19/14139.

herrscht.³¹ Der den Entwurf noch dominierende Zweck der Schaffung von Wohnraum reiht sich nun neben weitere Belange städtebaulicher Planung und der Bekämpfung der Nutzung von Bauland als Spekulationsobjekt ein. Im Entwurf der Regierungsfractionen ebenfalls noch nicht vorgesehen³² war die ausdrückliche geographische Begrenzung in § 25 Abs. 5 S. 5 GrStG n.F., wonach der gesonderte Hebesatz auf einen bestimmten Gemeindeteil zu beschränken ist, wenn nur für diesen die städtebaulichen Gründe vorliegen. Nach Satz 6 müssen mindestens 10 % des Gemeindegebiets und eine Mehrzahl an baureifen Grundstücke umfasst sein.

Das von einigen Stimmen geforderte zonierte Satzungsrecht,³³ das verschiedene besondere Hebesätze für baureife Grundstücke in unterschiedlichen Gemeindeteilen ermöglichen würde, lässt sich der Regelung aber nicht entnehmen. Dies bestätigt § 25 Abs. 5 S. 9 GrStG n.F., wonach der Hebesatz für alle in der Gemeinde oder dem (nicht: *einem*) Gemeindeteil liegenden baureifen Grundstücke einheitlich und höher sein muss als der einheitliche Hebesatz für die übrigen Grundstücke in der Gemeinde.

Gem. § 37 Abs. 3 GrStG n.F. findet der neue Absatz 5 zeitgleich mit Inkrafttreten des Gesetzes Anwendung, das heißt erstmals für die Hauptveranlagung auf den 1.1.2025.

Anders als bei der historischen Baulandsteuer, ist eine erhöhte Steuermesszahl für baureife Grundstücke nicht vorgesehen. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 GrStG n.F. beträgt die Steuermesszahl für sämtliche unbebaute Grundstücke 0,34 Promille.³⁴

³¹ Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 19/14159, S. 11; s. auch die Anregung der Tatbestandserweiterung in den Stellungnahmen der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (Finanzausschuss BT v. 11.9.2019, Protokoll-Nr. 19/50, S. 63), des DIW Berlin (ebd., S. 93) sowie der Einzelsachverständigen *D. Löhr* (ebd., S. 216, 224) und *J. Wieland* (ebd., S. 241).

³² S. die Kritik an der fehlenden räumlichen Tatbestandsklarheit des Regierungsentwurfs in der Stellungnahme von *D. Löhr*, Finanzausschuss BT v. 11.9.2019, Protokoll-Nr. 19/50, S. 224.

³³ *R. Henger*, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 15; Stellungnahme der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (Finanzausschuss BT v. 11.9.2019, Protokoll-Nr. 19/50, S. 63) und von *D. Löhr* (ebd., S. 216, 225 f.).

³⁴ Nach dem GrStRefG sollte die Steuermesszahl für *alle* Grundstücksarten 0,34 Promille betragen. Infolge einer Neuberechnung der Nettokaltmieten, die maßgeblicher Faktor für die Grundsteuerwerte von Wohngebäuden sind, wurde die Steuermesszahl für Wohngebäude durch das GrStRefUG (BGBl. I 2021, S. 2931) auf 0,31 Promille abgesenkt. Vgl. die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 273/21, S. 22, 21.

III. Verfassungsrechtliche Bewertung

1. Finanzverfassungsrechtliche Kompetenzordnung

a. Aufteilung der Gesetzgebungskompetenz

Nachdem das BVerfG die Verfassungswidrigkeit der bisherigen Einheitsbewertung von Grundbesitz feststellte³⁵ und es einer umfassenden Reform des Bewertungs- und Grundsteuerrechts bedurfte, wurden die schon zuvor geäußerten Zweifel virulent, ob der Bund für eine solche Neukonzeption der Grundsteuer überhaupt gesetzgebungskompetent sei.³⁶

Daher hat der verfassungsändernde Gesetzgeber noch vor Erlass des GrStRefG den Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG eingeführt,³⁷ wonach dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz über die Grundsteuer zusteht. Zugleich wurde den Ländern in Art. 72 Abs. 3 S. 1 Nr. 7, 125b Abs. 3 GG eine echte Abweichungskompetenz für die Erhebung der Grundsteuer ab dem 1.1.2025 eingeräumt.

Die Ausführungen in dieser Arbeit beziehen sich auf die Regelung der Grundsteuer C nach dem Grundsteuergesetz des Bundes.³⁸

b. Umfang der Gesetzgebungskompetenz

Die Vorschrift des § 25 Abs. 5 GrStG n.F. müsste von der Kompetenz zur Gesetzgebung über die Grundsteuer nach Art. 105 Abs. 2 S. 1 GG gedeckt sein. Die Grundsteuer C ist nicht ausschließlich fiskalisch motiviert („Fiskalzwecknorm“³⁹), sondern bezweckt vornehmlich die Verhaltenslenkung

³⁵ BVerfGE 148, 147.

³⁶ Vgl. J. Becker, BB 2013, 861 (864 ff.); G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2668); T. Schmidt, NVwZ 2019, 103 (105 f.).

³⁷ Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 15.11.20219, BGBl. I 2019, S. 1546.

³⁸ Ausführlich zu den landesrechtlichen Regelungen W. Scheffler/M. Feldner, Umsetzung der Grundsteuerreform in den Bundesländern, ifst-Schrift 542 (2021). Vgl. insb. die Übersicht auf S. 2, 110 ff. Vom Verkehrswertmodell des Bundesgesetzes weichen wesentlich die Länder Baden-Württemberg (modifizierte Bodenwertsteuer), Bayern (Flächenmodell) sowie Hamburg, Hessen und Niedersachsen (Flächenmodell mit Lagefaktor) ab. In Baden-Württemberg wurde die Möglichkeit der Erhebung einer Grundsteuer C nachträglich als § 50a LGrStG eingefügt (GBl. 2021, S. 1029).

³⁹ J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.20 m.w.N.

der Baulandeigentümer zur Mobilisierung von Bauland für die Bebauung. Während die historische Baulandsteuer 1961/62 vor diesem Hintergrund noch als unzulässiger Formenmissbrauch kritisiert wurde,⁴⁰ ist heute weitestgehend anerkannt, dass der Gesetzgeber grundsätzlich auch mittels steuerrechtlicher Instrumente politisch motivierte Lenkungszwecke verfolgen darf.⁴¹ Soweit die Steuer selbst jedenfalls noch sekundär einen Fiskalzweck verfolgt, sind die Grenzen des verfassungsrechtlichen Steuerbegriffs nicht überschritten.⁴² Ebenfalls bedarf es keiner zur Steuergesetzgebungskompetenz hinzutretenden Sachkompetenz aus den Art. 70 ff. GG.⁴³ Bei der „Grundsteuer C“ handelt es sich nicht um eine eigenständige Lenkungssteuer.⁴⁴ Vielmehr ist § 25 Abs. 5 GrStG n.F. eine steuerliche Lenkungsnorm innerhalb des Systems der Grundsteuer, die als solche als Fiskalzwecksteuer⁴⁵ ausgestaltet ist.

Die Grundsteuer C ist Teil der gesetzlichen Ausprägung des in Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG garantierten kommunalen Hebesatzrechts. Sie ermöglicht eine steuerliche Sonderlast mit Wirkung auf Ebene des Steuersatzes, die ihrem Bestehen und ihrer Höhe nach in die Entscheidungsfreiheit der Gemeinden fällt.

⁴⁰ J. Köhler, Verfassungsrechtliche Bemerkungen zum Urteil des BFH und zum Beschluss des BVerfG zur Restbaulandsteuer 1961/62, 1969, S. 9 ff.

⁴¹ BVerfGE 3, 407 (435 f.); 16, 147 (161 f.); 30, 250 (264); 36, 66 (70 f.); 55, 274 (299); 84, 239 (274); 110, 274 (292 f.); K.-D. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 10.2022, § 3 AO Rn. 12 m.w.N.

⁴² BVerfGE 3, 407 (436); 16, 147 (161); 98, 106 (118); K.-D. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. EL 10.2022, § 3 AO Rn. 12a m.w.N.

⁴³ BVerfGE 98, 106 (118); H. Kube, in: BeckOK, GG, 52. Ed. 15.08.2022, Art. 105 Rn. 6 m.w.N.; a.A. noch K. Stern, Staatsrecht, Bd. 2, 1980, S. 46; K. Vogel/C. Walter, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, 216. EL 09.2022 (Stand des Gesamtwerks), Art. 105 Rn. 68p f.; vgl. für städtebauliche und bodenrechtliche Lenkungszwecke ohnehin die Bundeskompetenz aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG.

⁴⁴ So etwa Alkohol- und Tabaksteuer, Luftverkehrssteuer sowie Energie- und Stromsteuer („Ökosteuern“), vgl. R. Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 92; J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.21 f.; C. Trzaskalik, Gutachten E zum 63. DJT, 2000, E 19 f.

⁴⁵ Insoweit anders zu beurteilen sein könnte die Ausgestaltung der Grundsteuer als Bodenwertsteuer, wie in Baden-Württemberg (Fn. 38). Gegenstand der Grundsteuer B ist ausschließlich der Grund und Boden, sodass aufstehende Gebäude in der Bemessung nicht berücksichtigt werden. Bereits der Auswahl des Steuergegenstandes liegt also ein Lenkungsgedanke zur Privilegierung flächensparender Bebauungen zugrunde. Näher zur Bodenwertsteuer s. D. Löhr/S. Kempny, DStR 2019, 537 (539 ff.); F. Marx, DStZ 2020, 757; krit. G. Kirchhof, DB 2020, 2600.

2. Materielle Verfassungsmaßstäbe

a. *Zwecke und Wirkungen von steuerlichen Lenkungsnormen*

Steuern im Allgemeinen können neben der finanziellen Belastungswirkung, die den „bloßen“ Geldentzug infolge der Verwirklichung des Steuertatbestandes betrifft, auch andere Wirkungen erzeugen, insbesondere das Verhalten der Steuerbürger beeinflussen.⁴⁶ Lenkungssteuern und belastungsverschärfende⁴⁷ steuerliche Lenkungsnormen zeichnen sich dadurch aus, dass sie diese letzteren Gestaltungswirkungen gerade bezwecken, ihnen die Zweckdichotomie⁴⁸ der Verfolgung von sowohl Fiskal- als auch Lenkungszwecken inhärent ist.

Der Fiskalzweck verwirklicht sich mit Eintritt der finanziellen Belastungswirkung. Im Fall der Grundsteuer C erfüllt der Baulandeigentümer den Steuertatbestand und zahlt die erhöhte Grundsteuerlast. Er passt sein Verhalten nicht an, lässt sein Bauland weiterhin brachliegen und „erkauft“ sich diese Freiheit durch Steuerzahlung. Die finanzielle Belastungswirkung wirft vor allem die Frage der gerechten Lastenverteilung auf, ist damit rechtfertigungsbedürftig insbesondere vor dem Gleichheitssatz.⁴⁹

Die Gestaltungswirkungen einer Steuer können zusammenfassend als die verhaltens- oder güterbezogenen Reaktionen anlässlich der angedrohten oder eingetretenen Steuerzahlungspflicht beschrieben werden.⁵⁰ Weicht der Baulandeigentümer der Sonderlast durch Bebauung oder Veräußerung aus, verwirklicht die Grundsteuer C ihren Lenkungszweck und ist wirksames Instrument zur mittelbaren Aufgabenerfüllung⁵¹. Die Gestaltungswirkungen sind Maßnahmen der staatlichen Verhaltenslenkung, als solche im Schwerpunkt mit besonderen freiheitsrechtlichen Problemen verbunden.⁵²

⁴⁶ Grundlegend *D. Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983, S. 68 ff., 194 ff.; *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 66 ff.

⁴⁷ Begriff nach *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 149 f.

⁴⁸ *H. Kube*, Finanzgewalt in der Kompetenzordnung, 2004, S. 251.

⁴⁹ *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 231; *ders.*, *StuW* 1983, 293 (299).

⁵⁰ *K. Vogel*, *BayVBl* 1980, 523 (525); *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 71 ff., 194; *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 66.

⁵¹ Vgl. *H. Kube*, Finanzgewalt (Fn. 48), S. 229.

⁵² *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, S. 48 ff.; *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 202 ff., 231; *ders.*, *StuW* 1983, 293 (299); *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 70.

Diese verschiedenen grundrechtserheblichen Wirkrichtungen der Grundsteuer C gilt es im Einzelnen zu untersuchen.

b. Eigentumsgarantie, Art. 14 Abs. 1 GG

aa. Gestaltungswirkungen

(1) Eingriff in den Schutzbereich

Die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG schützt den Bestand und die Nutzungsfreiheit auch zivilrechtlichen Grundeigentums.⁵³ Besondere Ausprägung dessen ist die Baufreiheit sowohl in ihrem positiven als auch negativen Abwehrgehalt. Geschützt ist also ebenfalls die Freiheit, sein Grundeigentum nicht zu bebauen.⁵⁴

Die Grundsteuer C könnte sich in ihren Gestaltungswirkungen in Form der Bebauung oder Veräußerung von Bauland als Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG darstellen. Jedoch beruht das Ausweichverhalten zur Vermeidung der Steuerlast grundsätzlich auf einer freien Entscheidung des Eigentümers. Gesetzlich angeordnete Rechtsfolge ist lediglich das Entstehen der Steuerschuld. Stellte das private Ausweichverhalten nur „rechtlich unerhebliches Regelungsmotiv“⁵⁵ dar, mangelte es bereits an einem Eingriff.

Die sich aufdrängende Gefahr der Unbegrenzbarkeit mittelbarer Verhaltensbeeinflussungen wird durch den modernen Eingriffsbegriff⁵⁶ aufgefangen. Der Lenkungszweck bestätigt die Gestaltungswirkungen als vom gesetzgeberischen Willen getragen und ist damit hinreichendes Zurechnungskriterium der Beeinträchtigung zum Staat.⁵⁷ Die Gestaltungswirkungen der Grundsteuer C sind mittelbar-finaler Eingriff in die Nutzungs- und Verfügungsfreiheit von Grundeigentum.⁵⁸

⁵³ BVerfGE 98, 17 (35 f.); R. Wendt, in: Sachs (Hrsg.), GG, 9. Aufl. 2021, Art. 14 Rn. 45 f.

⁵⁴ BVerfGE 104, 1 (8 f.); R. Leisner, Baugebot und Baufreiheit, 2009, S. 116, 127.

⁵⁵ C. Trzaskalik, Gutachten E zum 63. DJT, 2000, E 23.

⁵⁶ BVerfGE 105, 279 (300 f.); P. Axer, in: BeckOK, GG, 52. Ed. 15.8.2022, Art. 14 Rn. 69.

⁵⁷ K. Friauf, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, 1966, S. 44 f.; D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 195 f.; H. Kube, Finanzgewalt (Fn. 48), S. 230.

⁵⁸ A.A. M. Feldner/U. Schätzlein, DStR 2021, 512 (514).

Insofern die Baulandsteuer 1961/62 als Enteignung kritisiert wurde,⁵⁹ ist auf die moderne Konturierung des Enteignungsbegriffs durch formale Kriterien unabhängig der Eingriffsintensität zu verweisen.⁶⁰ Damit handelt es sich bei § 25 Abs. 5 GrStG n.F. um eine Inhalts- und Schrankenbestimmung i.S.d. Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG.

(2) Rechtfertigung

Wesentliche Schranken-Schranke des Gesetzesvorbehalts ist das rechtsstaatliche Verhältnismäßigkeitsprinzip. § 25 Abs. 5 GrStG n.F. müsste zur Verfolgung legitimer Zwecke geeignet, erforderlich und angemessen sein.

(a) *Legitimer Zweck*

Der steuerliche Lenkungszweck muss gemeinwohlfördernd sein und auf einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung beruhen.⁶¹ Letzteres folgt zusätzlich aus dem formell rechtsstaatlichen Gebot hinreichender Tatbestandsklarheit.⁶² Das BVerfG verweist auf die üblichen Auslegungsmethoden und zieht ausdrücklich die Gesetzesmaterialien heran.⁶³

Nach der Begründung des Gesetzentwurfs zur Grundsteuer C soll Bauland einer sachgerechten Nutzung zugeführt und dessen rein finanzieller Nutzen als Spekulationsobjekt reduziert werden.⁶⁴ Dies ist auch der Ausgestaltung des § 25 Abs. 5 GrStG n.F. zu entnehmen, wonach die Erhebung der Grundsteuer C nur aus städtebaulichen Gründen möglich ist und deren Hebesatz notwendig höher sein muss als der Hebesatz bei der Grundsteuer B. Damit verfolgt § 25 Abs. 5 GrStG n.F. erkennbar gemeinwohlfördernde Ziele der städtebaulichen Bodenordnung sowie der Wirtschafts- und Sozialpolitik.⁶⁵

(b) *Geeignetheit*

Teilweise wird die Eignung zur Verwirklichung des Lenkungszwecks bereits dem Grunde nach verneint.⁶⁶ Der Baulandsteuer 1961/62 konnte kein

⁵⁹ J. Köhler, Weißbuch über die Restbaulandsteuer 1961/1962, 1967, S. 22.

⁶⁰ BVerfGE 58, 300 (330 ff.); 143, 246 (333).

⁶¹ BVerfGE 93, 121 (147 f.); krit. C. Trzaskalik, Gutachten E zum 63. DJT, 2000, E 89 f.

⁶² H. Kube, Finanzgewalt (Fn. 48), S. 227 ff.

⁶³ BVerfGE 137, 350 (367).

⁶⁴ BT-Drs. 19/11086, S. 1.

⁶⁵ A.A. M. Feldner, ifst-Schrift 452 (Fn. 38), S. 153.

⁶⁶ Verh. d. BT v. 27.6.2019, Plenarprotokoll 19/107, S. 13109.

signifikant höheres Angebot an Bauland zugeschrieben werden,⁶⁷ die Baukonjunktur überhitzte im Jahr 1962 und die Spekulationsmärkte wurden gar angekurbelt.⁶⁸ Finanzschwache Eigentümer veräußerten ihr Bauland an kapitalgedeckte Investoren.⁶⁹

Dagegen belegt die kurzweilige Erhebung der Baulandsteuer im Gefüge der damaligen Wirtschaftslage nicht deren objektive Untauglichkeit.⁷⁰ Zudem sind die historische und die zukünftige Grundsteuer C unterschiedlich ausgestaltet, der Gesetzgeber hat einen Prognosespielraum⁷¹.

Es ist nicht ausgeschlossen, dass die Erhebung der Grundsteuer C zur Entspannung des Baulandmarktes beitragen, Bauland mobilisieren und dessen sachgerechte Nutzung fördern wird.

(c) *Erforderlichkeit*

Hinsichtlich der Erforderlichkeit der Grundsteuer C stellte etwa die Vereinbarung von Bauverpflichtungen im Rahmen städtebaulicher Verträge nach § 11 BauGB ein milderes Mittel dar, das aber infolge der Vertragsfreiheit vor allem im Hinblick auf bestehendes Privateigentum an Bauland zur Verwirklichung des Lenkungszwecks ungleich geeignet ist.

Ordnungsrechtliche Maßnahmen der Gemeinden, insbesondere der Erlass eines Baugebots gem. § 176 BauGB, belassen dem Eigentümer keine Handlungsalternative und belasten ihn somit grundsätzlich intensiver.⁷² Zudem unterliegt das Baugebot auch nach seiner Tatbestandsausweitung durch das Baulandmobilisierungsgesetz⁷³ engeren rechtlichen Grenzen, ist damit gegenüber dem Lenkungszweck der Grundsteuer C auf punktuellere Wirkungen beschränkt.⁷⁴

⁶⁷ B. Ostendorf, KStZ 1964, 113 (113 f.).

⁶⁸ Verh. d. BT v. 13.3.1963, Plenarprotokoll 4/64, S. 2996 ff.

⁶⁹ Wissenschaftliche Dienste BT, WD 4 – 3000 – 041/17, 8.5.2017, S. 5.

⁷⁰ M. Krautzberger, in: Ernst/Zinkhahn/Bielenberg/ders., BauGB, 145. EL 02.2022, Einl. Rn. 95 f.

⁷¹ Statt aller s. BVerfGE 30, 250 (263).

⁷² Vgl. P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt (Fn. 52), S. 50; einschränkend K. Friauf, Wirtschaftslenkung (Fn. 57), S. 35.

⁷³ Art. 1 Nr. 16 des Gesetzes zur Mobilisierung von Bauland (Baulandmobilisierungsgesetz) v. 14.6.2021, BGBl. I 2021, S. 1802 hat mit § 176 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BauGB n.F. ein befristetes planakzessorisches Baugebot in Gebieten mit besonderem Wohnraumbedarf (§ 201a BauGB n.F.) eingeführt.

⁷⁴ Vgl. R. Göb, KStZ 1982, 81 (82); R. Leisner, Baugebot (Fn. 54), S. 74 f.

Eine eingriffsmildere Ausgestaltung der Grundsteuer C selbst wäre deren Erhebung nur bis zum Beginn der Bebauung anstelle der Bezugsfertigkeit des Gebäudes. Der Lenkungszweck verwirklicht sich aber erst mit der endgültigen Bebauung von Bauland. Weiterhin bestünde die Gefahr von Scheinbaustellen.

Die latente Missbrauchsgefahr spricht auch gegen die Erforderlichkeit einer Stundung der Grundsteuer C für die Dauer der Bauzeit. Sofern diese durch Glaubhaftmachung der Bebauung innerhalb einer bestimmten Frist auszuschließen wäre, könnte die Stundung erforderlich sein. Unter Beachtung des gesetzgeberischen Prognose- und Beurteilungsspielraums⁷⁵ ist dies aber nicht zweifelsfrei zu belegen.

Daneben stellt sich die Frage der Erforderlichkeit des rückwirkenden Erlasses der steuerlichen Sonderlast ähnlich der Regelung des § 12a Abs. 5 GrStG a.F.⁷⁶. Die rückwirkende Anpassung der Steuerlast an das Niveau der Grundsteuer B bei Bebauung innerhalb einer angemessenen Frist würde zumindest diejenigen Baulandeigentümer, die zu einer zügigen Bebauung in der Lage sind, milder belasten und könnte zur Umsetzung des Lenkungsziels gleich oder gar besser geeignet sein. Hingegen reduzierte sich das Verwirklichungspotential des Fiskalzwecks der Grundsteuer C erheblich. Liegen einer belastenden Maßnahme mehrere Zwecke zugrunde, die durch alternative Mittel je unterschiedlich stark gefördert werden, bleibt der freiheitsrechtliche Grundsatz der Erforderlichkeit insoweit ergebnisoffen.⁷⁷ Dies ist Folge des steuerlichen Lenkungsnormen innewohnenden Zielkonflikts, den der Gesetzgeber widerspruchsfrei⁷⁸ in die eine oder andere Richtung bis zur Grenze der Ungeeignetheit hinsichtlich einer der Zwecke aufzulösen vermag.⁷⁹

Unter Berücksichtigung des auch hier geltenden Prognose- und Beurteilungsspielraums⁸⁰ besteht kein gleich geeignetes, milderer Mittel.

⁷⁵ Statt aller s. BVerfGE 102, 197 (218).

⁷⁶ Hierzu s.o. 0., S. 127 sowie *E. Fock*, KStZ 1960, 125 (127).

⁷⁷ *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 205 f.

⁷⁸ Vgl. die Kritik an steuerlichen Lenkungsnormen als innerlich widersprüchlich oder als „Fremdkörper“ im Steuersystem, *P. Kirchhof*, StuW 2002, 3 (6); *ders.*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 46.

⁷⁹ *R. Wernsmann*, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 205-208.

⁸⁰ Statt aller s. BVerfGE 102, 197 (218); *H. Schulze-Fielitz*, in: *Dreier* (Hrsg.), GG, Bd. 2, 3. Aufl. 2015, Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 183.

(d) *Angemessenheit*

Die Verfügungs- und Nutzungsfreiheit von Privateigentum sind als Grundlagen persönlicher Freiheit von hohem Stellenwert.⁸¹ Jedoch ordnet Art. 14 Abs. 2 GG auch die Sozialpflichtigkeit des Eigentums an. Die Schutzintensität bestimmt sich daher insbesondere durch die existenzielle Wichtigkeit der betroffenen Eigentumsposition einerseits und ihrer sozialen Gemeinwohleinbindung andererseits.⁸²

Bauland hat keine per se existenzsichernde Funktion. Demgegenüber dient eine gerechte und flächensparende Bodenordnung dem geordneten Zusammenleben. Die Unvermehrbarkeit und Unentbehrlichkeit von Grund und Boden lassen ihm für die Allgemeinheit eine überragende Bedeutung zukommen.⁸³ Die Sozialpflichtigkeit ist im Grundeigentum somit in besonderem Maße ausgeprägt, seine hohe Bedeutung für das Gemeinwohl ist zwingend zu berücksichtigen.⁸⁴

Die Bekämpfung der Wohnungsnot durch Schaffung von Wohnraum und Vermehrung des Angebots an Bauland dient daneben der sozialen Staatszielbestimmung, gesellschaftliche Fehlentwicklungen auszugleichen⁸⁵ und die soziale Vorsorge zu sichern⁸⁶.

Der Verfügungs- und Nutzungsfreiheit des Grundeigentums stehen damit gewichtige Gemeinwohlwerte gegenüber.

Die Eingriffsintensität von steuerlichen Sonderlasten zu Lenkungs Zwecken wird dem Grunde nach durch die verbleibende Freiwilligkeit der Entscheidung für eine von mehreren Handlungsvarianten gemildert.⁸⁷ Insoweit ergibt sich für die Grundsteuer C aber eine verschärfte Eingriffsintensität durch ihre Anknüpfung an den Eigentumsbestand. Im Gegensatz etwa zu lenkenden Verbrauchsteuern ermöglicht die lenkende Sonderbelastung im Grundsteuerrecht kein Ausweichverhalten durch Unterlassen. Die Grundsteuer C zwingt den Baulandeigentümer stets zur Aufgabe von Eigentum.⁸⁸ Seine Handlungsoptionen beschränken sich auf die Hinnahme des steuerlichen Geldentzugs, die kostenintensive Bebauung oder die Aufgabe des

⁸¹ BVerfGE 24, 367 (389); *B. Frye*, FR 2010, 603 (604).

⁸² BVerfGE 100, 226 (240 f.); *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 211 f.

⁸³ BVerfGE 21, 73 (82 f.).

⁸⁴ Ebd.

⁸⁵ *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 251.

⁸⁶ *H. Zacher*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), HStR Bd. II, 3. Aufl. 2004, § 28 Rn. 43 ff.

⁸⁷ *H. Kube*, Finanzgewalt (Fn. 48), S. 235.

⁸⁸ Vgl. im Ansatz *W. Leisner*, Wertzuwachsbesteuerung und Eigentum, 1978, S. 63.

Grundeigentums. Die Nichtberücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit infolge der Ausgestaltung der Grundsteuer als Objektsteuer⁸⁹ verstärkt die Belastungsintensität im Einzelfall.

Aufgrund dessen könnte die generelle Zulässigkeit von lenkenden Sonderbelastungen im Grundsteuerrecht in Frage gestellt werden. Jedoch korrespondiert die intensive Belastung mit der besonders starken Sozialbindung des Grundeigentums. Eine generelle Unzulässigkeit ist abzulehnen.⁹⁰

Ferner könnten sich die Gestaltungswirkungen der Grundsteuer C für Baulandeigentümer mit geringer Zahlkraft zu einem faktischen Verbot des Innehabens von Bauland verschärfen. Die entschädigungsfreie Sozialbindung des Eigentums nach Art. 14 Abs. 2 GG erfährt ihre Grenze jedenfalls durch den Kernbestand der Eigentumsgarantie, das ist die notwendig zu verbleibende Privatnützigkeit des Eigentums.⁹¹ Erdrosselnde, ein freiheitlich geschütztes Verhalten faktisch verbietende, Steuern sind sowohl wegen eines Verstoßes gegen den verfassungsrechtlichen Steuerbegriff als auch gegen Freiheitsgrundrechte unzulässig.⁹² Das Vorliegen einer Erdrosselsteuer ist mittels typisierender Betrachtung festzustellen, die Belastung eines „durchschnittlichen“ Steuerpflichtigen zu ermitteln.⁹³

Die konkrete Eingriffsintensität der Grundsteuer C wird vom kommunalen Hebesatz abhängen. Es fragt sich daher, ob die Angemessenheit auf Ebene des GrStG die Bestimmung von Höchsthebesätzen erfordert. Nach dem durch das GrStRefG unberührten § 26 GrStG können Höchsthebesätze durch landesrechtliche Vorschriften festgelegt werden. In der Vergangenheit hat kein Land hiervon Gebrauch gemacht.⁹⁴ Eine relative Höchstgrenze sieht aber nun etwa § 13 Abs. 6 S. 1 des Hessischen Grundsteuergesetzes⁹⁵ vor, wonach der Hebesatz der Grundsteuer C das Fünffache des Hebesatzes der Grundsteuer B nicht überschreiten darf.

⁸⁹ BVerfG, NJW 2009, 1868 (1869); BT-Drs. 19/11085, S. 84.

⁹⁰ Ausdrücklich BVerfGE 148, 147 (213 f.); zur historischen Baulandsteuer 1961/62 s. BFHE 92, 495 (500 f.); 505 f.).

⁹¹ H.-J. Papier/F. Shirvani, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, 97. EL 01.2022, Art. 14 Rn. 584.

⁹² BVerfGE 16, 147 (161); 29, 327 (331); 31, 8 (23); 38, 61 (81); 115, 97 (115); R. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 270. EL 09.2022, § 3 AO Rn. 123.

⁹³ BVerwGE 6, 225 (230); 150, 247 (268); BFHE 107, 531 (535); W. Rüfner, DVBl 1970, 881 (883); R. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 270. EL 09.2022, § 3 AO Rn. 125 f.

⁹⁴ W. Mannek/H. Sklareck, in: Stenger/Loose, Bewertungsrecht, GrStG, 161. EL 09.2022, § 26 Rn. 33.

⁹⁵ Gesetz v. 15.12.2021, GVBl. 2021 Nr. 55, S. 906.

Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG binden auch die Gemeinden an die Besteuerungsgrenzen des Grundgesetzes. Daher sind Höchsthebesätze kein zwingendes Verhältnismäßigkeitserfordernis für die gesetzliche Regelung selbst. Insoweit die Steuerlast innerhalb einer Gemeinde erdrosselnd wirkt, verstößt der kommunale Hebesatz, nicht aber § 25 Abs. 5 GrStG n.F., gegen Art. 14 Abs. 1 GG.

Kommt es nur in Einzelfällen zu einer unzumutbaren Belastung, erscheint insoweit ein Billigkeitserlass nach §§ 163, 227 AO geboten.⁹⁶ Die Anwendung der Erlassvorschriften wäre jedoch nur möglich, wenn es sich um *gesetzlich nicht gewollte Härten* handelte,⁹⁷ der gesetzliche Lenkungszweck die Wirkungen im Einzelfall nicht tragen würde. § 25 Abs. 5 GrStG n.F. lenkt finanzschwache Baulandeigentümer gezielt zur Veräußerung, um die Bebauung durch einen finanzkräftigeren Erwerber zu ermöglichen. Diese Lenkungsabsicht ist hingegen nicht identisch mit dem Willen, einen Verkaufszwang zu bewirken.⁹⁸ Vielmehr soll die Belastung den „verfassungsmäßigen Vorgaben“⁹⁹ folgen. Die Anwendung der §§ 163, 227 AO im Einzelfall ist möglich. Zur gleichheitsgerechten Gesetzesanwendung sollte die Verwaltungspraxis hierzu Leitlinien entwickeln.¹⁰⁰

Der mittelbaren Verhaltensbeeinflussung durch die Grundsteuer C, die trotz Überlassung eines gewissen Handlungsspielraums intensiv belastet, stehen überragende Gemeinwohlintereessen gegenüber. Die Gestaltungswirkungen sind verhältnismäßiger Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG.

bb. Belastungswirkungen

Da die Grundsteuerschuld aufgrund des Innehabens von Grundeigentum entsteht, also an den Bestand konkreter Eigentumspositionen anknüpft,¹⁰¹ stellen sich auch deren finanzielle Belastungswirkungen in Form des steuerlichen Geldentzugs als Eingriff in die Eigentumsgarantie des Art. 14

⁹⁶ W. Klien, KStZ 1963, 48 (50); R. Wernsmann, in: HHS (Fn. 92), § 3 Rn. 125.

⁹⁷ Vgl. BVerfGE 48, 102 (113 f.).

⁹⁸ A.A. zur historischen Baulandsteuer 1961/62 R. Schupp, JR 1964, 41 (42).

⁹⁹ BT-Drs. 19/11086, S. 5.

¹⁰⁰ S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (198).

¹⁰¹ Vgl. BVerfGE 115, 97 (112); bereits P. Kirchhof, VVDStRL 39 (1981), S. 213 (237 f.); zur Rspr. des BVerfG s. R. Wendt, in: Sachs (Hrsg.), GG, 9. Aufl. 2021, Art. 14 Rn. 143.

Abs. 1 GG dar. Jedenfalls bedarf die Auferlegung von Geldleistungspflichten der grundrechtlichen Rechtfertigung vor Art. 2 Abs. 1 GG.¹⁰²

Die finanziellen Belastungswirkungen rechtfertigen sich durch den Zweck der staatlichen Einnahmenerzielung. Die Grundsteuer C ist hierzu auch geeignet. Insbesondere die Trennung von staatlicher Einnahmen- und Ausgabenseite (Non-Affektationsprinzip) führt zur Erforderlichkeit der Steuerzahlungspflicht.¹⁰³

Die Gegenüberstellung von Fiskalzweck und finanzieller Belastung in der Angemessenheitsprüfung führt ebenso kaum zu operationalisierbaren Ergebnissen; der staatliche Finanzbedarf bleibt dem Grunde nach unerschöpflich.¹⁰⁴ Dennoch gilt das Gebot der möglichst eigentumsschonenden Besteuerung. Es ist jedoch zweifelhaft, ob sich dem eine quantifizierbare Grenze für die Einzelsteuerlast unterhalb der Schwelle, an der die finanzielle Belastungswirkung in eine erdrosselnde Gestaltungswirkung umschlägt,¹⁰⁵ entnehmen lässt.

Für Steuern auf den Vermögensbestand besteht eine solche Grenze nach verbreiteter Auffassung in Form des Schutzes des Vermögensstamms.¹⁰⁶ Dieser dürfe durch die Besteuerung nicht aufgezehrt werden, die Steuer müsse aus den typisierten Sollerträgen des Eigentums finanzierbar bleiben. In diesem Sinne entschied das BVerfG im Beschluss zur Vermögensteuer,¹⁰⁷ der auf die Grundsteuer jedoch nicht ohne Weiteres übertragbar ist.¹⁰⁸ Der BFH lehnt die verfassungsrechtliche Begrenzung der Grundsteuer auf den Sollertrag ab.¹⁰⁹

Worin manifestiert sich der Sollertrag eines unbebauten, nicht für Zwecke der Land- und Forstwirtschaft verwendeten, Grundstücks? Diese Frage stellt sich für die Grundsteuerbelastung von unbebauten Grundstücken im

¹⁰² So etwa *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 184 ff.; *R. Wernsmann*, NJW 2006, 1169 (1171 f.).

¹⁰³ Vgl. BVerfGE 115, 97 (115); *D. Birk*, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 189.

¹⁰⁴ BVerfGE 63, 343 (367); 115, 97 (115); *J. Isensee*, Stuw 1994, 3 (9).

¹⁰⁵ Hierzu s.o. III. 2. b. aa. (2) (d), S. 139.

¹⁰⁶ *P. Kirchhof*, VVDStRL 39 (1981), S. 213 (273 f.); *ders.*, FS Münchener Juristische Gesellschaft, Einheit und Vielfalt der Rechtsordnung, 1996, S. 243 (255); *R. Wendt*, in: Sachs (Hrsg.), GG, 9. Aufl. 2021, Art. 14 Rn. 145 m.w.N.

¹⁰⁷ BVerfGE 93, 121 (137).

¹⁰⁸ BFHE 213, 222 (225).

¹⁰⁹ BFHE 92, 495 (503); 213, 222 (226); zur Vermögensteuer ebenso Sondervotum Ri. Böckenförde in BVerfGE 93, 121 (149, 156); *D. Birk*, DStJG 22 (1999), S. 7 (20).

Allgemeinen, also auch von solchen, die „nur“ unter die Grundsteuer B fallen.¹¹⁰

Für die Belastung mit Grundsteuer C jedenfalls wird vorgeschlagen den Sollertrag von Bauland in Höhe der Einnahmen von 4 bis 6 % des Verkehrswerts anzusetzen, die typischerweise mit der Verpachtung an einen bauwilligen Pächter erzielt werden können.¹¹¹ An dieser Betrachtung ist jedoch problematisch, dass die fiktiven Erträge die Hinnahme einer Substanzänderung des Grundstücks unterstellen, sodass es sich dann nicht länger um die Erträge eines unbebauten Grundstücks handelte.

Weiterhin wird der Vorschlag unterbreitet, die vom BFH zur Baulandsteuer 1961/62 als zulässig anerkannte jährliche Belastung in Höhe von 1,875 % des Verkehrswerts¹¹² als groben Richtertwert anzulegen.¹¹³ Unter der Annahme, dass die neuen Grundsteuerwerte den Verkehrswert von Bauland realitätsgerecht erfassen,¹¹⁴ wäre diese Belastung erst bei einem kommunalen Hebesatz von rund 5.515 % erreicht.¹¹⁵ Gegenüber dem im Durchschnitt prognostizierten Hebesatz der Grundsteuer B von in etwa 460 %¹¹⁶ bliebe den Kommunen ein erheblicher Gestaltungsspielraum auch deutlich unterhalb der vom BFH noch akzeptierten Steuerlast.¹¹⁷

Letztlich muss es den Gemeinden möglich sein, bei der Auswahl des Hebesatzes für die Grundsteuer C die eigentumsrechtlichen Grenzen zu beachten. Diese können sich für unbebaute Grundstücke aus einem typisierten Sollertrag nur dann ergeben, sofern die verfassungsrechtlich anerkannte Besteuerung des Eigentums auch von unbebautem Grund und Bo-

¹¹⁰ Vgl. etwa R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 16.34 Fn. 85, nach dem sich der Sollertrag von unbebauten Grundstücken auf Null beläuft, sodass auch die Grundsteuer B insoweit „den Charakter einer Baulandsteuer erhält“.

¹¹¹ S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (197).

¹¹² BFHE 92, 495 (506).

¹¹³ S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (197 f.).

¹¹⁴ Nach § 15 Abs. 1 ImmoWertV sollen lagebedingte Wertunterschiede zwischen Grundstücken einer Bodenrichtwertzone nicht mehr als 30 % betragen. Zur Gefahr der Überbewertung s. R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 16.14.

¹¹⁵ S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (198). Beispielsrechnung: Grundsteuerwert i.H.v. 100.000 x Steuermesszahl von 0,34 ‰ = Steuermessbetrag i.H.v. 34. Diesen müsste man mit 55,15 multiplizieren (d.h. einen Hebesatz von 5.515 % anwenden), um eine jährliche Steuerlast von 1.875,1 zu erreichen.

¹¹⁶ S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (198).

¹¹⁷ Jährliche Belastung i.H.v. 1 % des Grundsteuerwerts bei einem Hebesatz von rund 2.941 %, i.H.v. 0,5 % bei einem Hebesatz von rund 1.470,5 % u.s.w.

den damit nicht faktisch unmöglich gemacht würde. Weiterhin konkretisiert der gewichtige bodenordnungspolitische Lenkungszweck der Grundsteuer C die besondere Sozialpflichtigkeit von Grundeigentum und entfaltet wohl rechtfertigende Kraft auch hinsichtlich der zumutbaren finanziellen Belastung. Stets zu beachten ist jedoch die – in weiten Teilen hinter der Forderung nach einer Begrenzung auf den Sollertrag stehende – problematische Kumulation mit Steuern auf den Ist-Ertrag.¹¹⁸ Dem Eigentümer muss auch in der Gesamtbetrachtung von Steuern auf den Hinzuerwerb und den Vermögensbestand die Privatnützigkeit seines Eigentums erhalten und das Existenzminimum vor einer Besteuerung verschont bleiben.

Die Erhebung der Grundsteuer C steht dem nicht schon ihrer Natur nach entgegen. § 25 Abs. 5 GrStG n.F. ist auch im Hinblick auf die finanziellen Belastungswirkungen mit Art. 14 Abs. 1 GG vereinbar.

c. *Sonstige Freiheitsgrundrechte*

Die Gestaltungswirkungen der Grundsteuer C könnten ferner die Berufsausübungsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG beeinträchtigen.

Betriebsgrundstücke, die vom Gewerbebetrieb losgelöst Grundvermögen darstellen (§§ 218 S. 3, 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG), stehen Grundstücken nach § 2 Nr. 2 Hs. 2 GrStG n.F. gleich und können damit auch unter die Grundsteuer C fallen. Durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 25 Abs. 5 GrStG n.F. auf städtebauliche Gründe¹¹⁹ ist die Erhebung der Grundsteuer C nun auch etwa in reinen Gewerbegebieten zur Errichtung von Arbeitsstätten möglich. Daher könnte die für einen Eingriff in Art. 12 Abs. 1 GG geforderte objektiv berufsregelnde Tendenz¹²⁰ nun eher anzunehmen sein. Ein von den obigen Ausführungen abweichendes Ergebnis der freiheitsrechtlichen Rechtfertigungsprüfung ist aber nicht ersichtlich.

Sofern man in den finanziellen Belastungswirkungen keinen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG erkennt, sind diese an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen.

¹¹⁸ Vgl. BVerfGE 93, 121 (137 f.); K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 956; G. Kirchhof, DStR 2018, 2661 (2663).

¹¹⁹ Hierzu s.o. II., S. 129.

¹²⁰ BVerfGE 37, 1 (17); 98, 106 (117).

d. *Allgemeiner Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG*

Der Allgemeine Gleichheitssatz fordert die (Un-)Gleichbehandlung von wesentlich (Un-)Gleichem. Während die finanziellen Belastungswirkungen durch die Freiheitsrechte nur schwierig einzugrenzen sind, entfalten diese vor Art. 3 Abs. 1 GG herausragende Bedeutung. Eine gerechte Steuer ist vor allem eine das Prinzip gleicher Lastenverteilung wahrende Steuer.¹²¹

aa. *Ungleiche Belastungswirkungen*

(1) *Ungleichbehandlung*

Das Vorliegen einer Ungleichbehandlung richtet sich nach dem anzulegenden Vergleichsmaßstab, das ist das lastenausteilende Vergleichskriterium. Für das Steuerrecht wird das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in weiten Teilen als verfassungsrechtlich vorgegebenes Verteilungsprinzip angesehen.¹²² Diese These wird jedoch nicht einhellig geteilt.¹²³ Gerade in Bezug auf die personenunabhängige Besteuerung von Grundvermögen sprechen gute Gründe dafür, dass der Gesetzgeber die Steuerlasten auch nach gruppenbezogenen (nutzen-)äquivalenztheoretischen Gesichtspunkten innerhalb der ertragszuständigen Kommune verteilen kann.¹²⁴ Der Bundesgesetzgeber hat sich jedenfalls für die Belastung der „mit dem Grundbesitz vermittelte[n] Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung, die durch den Sollertrag widergespiegelt wird“¹²⁵, damit für eine Verteilung der Steuerlasten am Maßstab einer objektivierten Soll-Leistungsfähigkeit, entschieden.

Die Grundsteuer C belastet unbebaute, baureife Grundstücke gegenüber den unter die Grundsteuer B fallenden Grundstücken mit einem höheren

¹²¹ K. Tipke, *StuW* 1992, 103.

¹²² „Fundamentalprinzip“ K. Tipke, *StuW* 1990, 246; *ders.*, *StuW* 2007, 201 (204, 213); *ders.*, *JZ* 2009, 533 (535); C. Trzaskalik, *StuW* 1992, 135 (141).

¹²³ H.-W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Bd. 1, Allgemeiner Teil, 1992, S. 52 f.; *ders.*, FS Friauf, 1996, 793 (805, insb. Fn. 82); U. Kischel, *Gleichheit im Verfassungsstaat*, 2008, S. 175 (178 ff.).

¹²⁴ G. Kirchhof, *DStR* 2018, 2661 (2664, 2667); *ders.*, *DStR* 2020, 1073 (1078, 1080 f.); R. Freund, *FR* 2019, 931 (938 f.); einschränkend J. Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.44, 3.46.; a.A. T. Schmidt, *DStR* 2020, 249.

¹²⁵ BT-Drs. 19/11085, S. 84. An gleicher Stelle werden aber auch sekundär Gesichtspunkte der Nutzenäquivalenz angeführt, da mit der „Erfassung des Grund und Bodens ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt“ werden soll. Krit. hierzu M. Feldner, *ifst-Schrift* 452 (Fn. 38), S. 155; M. Eichholz, *DStR* 2020, 1158 (1161).

Steuersatz, trotz dessen die durch Bauland vermittelte und im Sollertrag typisierend erfasste Leistungsfähigkeit diese der unter die Grundsteuer B fallenden Grundstücke nicht übersteigt. § 25 Abs. 5 GrStG n.F. durchbricht den vom Gesetzgeber gewählten Vergleichsmaßstab der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit.

(2) Rechtfertigung

Für die Durchbrechung dieser Belastungsgrundentscheidung ist ein an den Verhältnismäßigkeitskriterien orientierter Prüfungsmaßstab anzulegen.¹²⁶ Der steuerliche Lenkungsziel liefert keinen alternativen Verteilungsmaßstab, sondern ist der gleichmäßigen Lastenverteilung entgegengesetztes Sachziel.¹²⁷ Er steht in einem echten Güterkonflikt zum Leistungsfähigkeitsprinzip, was die Abwägung im Rahmen einer gleichheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht nur ermöglicht, sondern auch gebietet.¹²⁸ Eine bloße Willkürkontrolle würde den Vorrang jedes legitimen Lenkungsziels bedeuten.¹²⁹

Mit der höheren Belastung von Bauland werden gemeinwohlorientierte, an Verfassungswerte anknüpfende¹³⁰, Sachzwecke und somit legitime Differenzierungsziele verfolgt. Diese Differenzierung ist zur Mobilisierung von Bauland und damit zur Förderung der städtebaulichen Entwicklung sowie zur Reduktion von Spekulationsgewinnen, auch grundsätzlich geeignet.

(a) Erforderlichkeit

Jedoch könnte eine zur Verwirklichung des Lenkungsziels gleich wirksame, aber verteilungsgerechtere Differenzierung in Betracht kommen.¹³¹ Der rückwirkende Erlass der Grundsteuer C im Anschluss an die Bebauung ähnlich des § 12a Abs. 5 GrStG a.F. wurde als Gebot der freiheitsrechtlichen Erforderlichkeit mit Verweis auf den Zielkonflikt von Fiskal- und Lenkungsziel abgelehnt. Der Rückgang des Steuerertrags, der mit einer

¹²⁶ Vgl. BVerfGE 138, 136 (181, 183) m.w.N.; W. Heun, in: Dreier (Hrsg.), GG, Bd. 1, 3. Aufl. 2013, Art. 3 Rn. 78.

¹²⁷ C. Trzaskalik, Gutachten E zum 63. DJT, 2000, E 49; H. Kube, Finanzgewalt (Fn. 48), S. 237 f.

¹²⁸ Grundlegend zur gleichheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung im Allgemeinen, aber auch mit Bezügen zum Steuerrecht S. Huster, Rechte und Ziele, 1993, S. 164 ff., 195 ff.; ders., JZ 1994, 541 (545).

¹²⁹ D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 237; so aber noch BFHE 92, 495 (507 f.).

¹³⁰ S.o. III. 2. b. aa. (2) (d), S. 138; vgl. auch bodenpolitische Zwecke als „gemeinwohlorientierte Sachziele“ D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 249.

¹³¹ Vgl. D. Birk, Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 46), S. 243.

verteilungsgerechteren Alternative zu erwarten wäre, muss gleichheitsrechtlich hingegen unberücksichtigt bleiben. Für den Gleichheitssatz maßgebend ist die *Verteilung* der steuerlichen Lasten. Beabsichtigt der Steuer- gesetzgeber einen höheren Steuerertrag zu erzielen, muss er die Steuerer- höhung auf die Allgemeinheit der Steuerpflichtigen nach dem Kriterium lastenausteilender Gerechtigkeit aufteilen. Die ungleiche Auferlegung steuerlicher Sonderlasten kann nur bis zur Verwirklichung des Lenkungs- zwecks, nicht darüberhinausgehend, gerechtfertigt werden.

Die Grundsteuer C würde durch eine Erstattungsregelung nicht ihren Cha- rakter als Steuer verlieren, da sich der Fiskalzweck weiterhin bezüglich der Eigentümer verwirklichte, die ihr Bauland nicht bebauen oder veräu- ßern.¹³²

Die rückwirkende Anpassung der Grundsteuerlast bei erfolgter Bebauung an das Niveau der Grundsteuer B würde vom Maßstab der Leistungsfähig- keit geringer abweichen und wäre somit verteilungsgerechter.

Die möglicherweise gleichheitsrechtliche Erforderlichkeit einer etwaigen Erstattungsregelung kann als Kehrseite der besonderen Wirkungen von belastungsverschärfenden Lenkungsnormen innerhalb der Grundsteuer angesehen werden: Die Verhaltenslenkung ist auf ein positives Handeln anlässlich bestehenden Eigentums gerichtet, ein Ausweichen durch bloßes Unterlassen ist nicht möglich. Kommt der Eigentümer dem Handlungsap- pell nach, entfällt der rechtfertigende Grund für die ungleiche Besteuerung. Die Wiederherstellung der Lastenverteilung nach dem internen Vertei- lungsmaßstab kann dabei auch rückwirkend für den Handlungszeitraum geboten sein, der im Lenkungstatbestand selbst angelegt, das heißt zur Ver- wirklichung des Lenkungszwecks notwendig, ist.¹³³ Dies gilt konkret aber nur, sofern das Lenkungsziel in gleich geeigneter Weise gefördert würde.

Eine gleiche Eignung wäre nicht gegeben, würde man die Erstattung der Grundsteuer C für einen unbegrenzten oder zu langen Zeitraum der Be- bauung gewähren. Es bedürfte daher einer Bebauungsfrist, die nicht so lange bemessen ist, dass die Anreizwirkung ohne fristgebundene Erstat- tungsregelung stärker ausfiele. Dies kann für die letztendliche Frist der Baulandsteuer 1961/62 von vier Kalenderjahren¹³⁴ nicht angenommen

¹³² BFHE 92, 495 (502).

¹³³ Vgl. auch die Einordnung der Erstattungsregel des § 12a Abs. 5 GrStG a.F. in BFHE 92, 495 (502) als „eine Erstattung aus Rechtsgründen, weil nur die nicht bauwilligen Eigen- tümer erfaßt werden sollten.“

¹³⁴ S.o. I., S. 127 Fn. 19.

werden, wohl eher für eine Frist von einem bis zwei Jahren. Aber auch hier bleiben Ungewissheiten; die gleiche Eignung zur Verwirklichung des Lenkungszwecks kann nicht zweifelsfrei unterstellt werden. Umgekehrt dürfte die Bebauungsfrist nicht zu kurz bemessen sein, um nicht gewollte Anreize zu übereilten Bauentscheidungen oder neue, nicht gerechtfertigte, Ungleichbehandlungen hervorzurufen. Daher bleibt letztlich fraglich, ob eine Erstattungsregel mit einer Bebauungsfrist in der Nähe eines „*sweet spots*“, durch welche die Lenkungsziele gleich oder gar besser verwirklicht würden, überhaupt existiert. Der Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers steht der definitiven Feststellung einer Erstattungsregelung als Gebot der gleichheitsrechtlichen Erforderlichkeit entgegen.

Unter Berücksichtigung dessen besteht keine verteilungsgerechtere und hinsichtlich des Lenkungszwecks gleich geeignete Regelungsalternative.

(b) *Angemessenheit*

Die Lenkungszwecke dürften nicht außer Verhältnis zur Intensität der Durchbrechung der Besteuerungsgleichheit stehen.¹³⁵ Das quantitative Ausmaß der Ungleichbehandlung¹³⁶ ist auf Baulandeigentümer in Gebieten beschränkt, in denen die Gemeinden aus städtebaulichen Gründen die Grundsteuer C erheben. Im Verhältnis zur Gesamtheit der Grundstückseigentümer bilden diese eine relativ kleine Gruppe. Hinsichtlich der mit dem Lenkungszweck verfolgten gewichtigen Gemeinwohlbelange kann das Ausmaß der Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip grundsätzlich angemessen sein.¹³⁷

Als problematisch könnte sich die Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes insoweit erweisen, als dass vom Lenkungszweck gedeckte Grundstücke nicht erfasst werden. Die gleichheitsrechtlich verhältnismäßige Lenkungsnorm umfasst alle Personen oder Sachverhalte in relevant gleichen Verhältnissen.¹³⁸

Die Behandlung großer Umgebungsflächen von bebauten Grundstücken war bereits bei der Baulandsteuer 1961/62 umstritten.¹³⁹ Die Feststellung

¹³⁵ Vgl. A. Nußberger, in: Sachs (Hrsg.), GG, 9. Aufl. 2021, Art. 3 Rn. 142a.

¹³⁶ Vgl. W. Schön, FS Spindler, 2011, S. 189 (201).

¹³⁷ A.A. wohl H.-J. Beck, DS 2019, 48 (53).

¹³⁸ K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl. 2000, S. 345; als Kriterium der Geeignetheit R. Wernsmann, Verhaltenslenkung (Fn. 44), S. 247 f.

¹³⁹ G. Kassühlke, KStZ 1962, 168 (169).

als unbebautes Grundstück i.S.d. § 246 BewG setzt eine wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG) voraus, die nach der Verkehrsauffassung, vornehmlich der örtlichen Gewohnheit und Zweckbestimmung, zu beurteilen ist.

Infolge dessen könnte ein großer, an die Straße angeschlossener und durch eine Hecke vom Restgrundstück abgetrennter, Heimgarten¹⁴⁰ unter die Grundsteuer C fallen. Hingegen wäre der flächenmäßig größere Umlauf eines villenartigen Gebäudes innerhalb eines das Grundstück umgrenzenden Zaunes nicht erfasst. Zur Baulandmobilisierung eignete sich aber auch letztere, oftmals ungenutzte, Fläche. Der Tatbestand könnte nicht folgerichtig ausgestaltet sein.¹⁴¹

Jedoch liegt dieses Ergebnis in weiten Teilen in der Gestaltungsfreiheit des Grundeigentümers. Die Differenzierung wirkt daher relativ milde. Die effektive Regelung von Massenvorgängen erfordert eine gesamtheitliche Erfassung, der Gesetzgeber ist zur Vereinfachung und Typisierung befugt.¹⁴² Der Typusbegriff der wirtschaftlichen Einheit durchzieht das Bewertungsrecht¹⁴³ und beruht auf sachgerechten Erwägungen. Zur Abgrenzung kann § 2 BewG zugrunde gelegt werden.

Daneben gelten Grundstücke mit Gebäuden von untergeordneter Bedeutung nicht länger als unbebaut.¹⁴⁴ Mindergenutzte Grundstücke enthalten jedoch ebenfalls Nachverdichtungspotentiale.¹⁴⁵ Der Wegfall der Regelung soll gerade der Tatbestandsklarheit dienen und Abgrenzungsschwierigkeiten vermeiden.¹⁴⁶ Auch insoweit liegt eine auf sachgerechten Erwägungen beruhende Typisierung vor.

Im Ergebnis sind die ungleichen finanziellen Belastungswirkungen durch den Lenkungszweck vor Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt.

¹⁴⁰ Der nicht gem. § 1 BKleingG (Dauer-)Kleingartenland ist. Gem. § 240 Abs. 1 BewG gelten diese als Betriebe der Land- und Fortwirtschaft, mithin nicht als Grundstücke i.S.d. § 2 Nr. 2 GrStG n.F.

¹⁴¹ Vgl. zur Baulandsteuer 1961/62 J. Köhler, Restbaulandsteuer (Fn. 59), S. 20 f.

¹⁴² BVerfGE 122, 210 (232) m.w.N.; A. Pahlke, DStR-Beih 2011, 66 (68).

¹⁴³ R. Halaczinsky, in: Rössler/Troll, BewG, 34. EL 01.2022, § 2 Rn. 2.

¹⁴⁴ S.o. II., S. 129.

¹⁴⁵ D. Löhr, BB 2019, 1431 (1434 f.).

¹⁴⁶ BT-Drs. 19/11085, S. 109.

bb. Ungleiche Gestaltungswirkungen

(1) Ungleichbehandlung

Daneben entfaltet § 25 Abs. 5 GrStG n.F. ungleiche Gestaltungswirkungen innerhalb seines Anwendungsbereichs nach dem Kriterium der Zahlkraft. Die dem Baulandeigentümer realistisch und langfristig offenstehenden Handlungsvarianten verringern sich mit abnehmender Leistungsfähigkeit. Der ökonomische Lenkungsdruck der Grundsteuer C steht in negativer Relation zur Zahlkraft.

(2) Rechtfertigung

Der absolute Verkaufszwang ist keine vom Lenkungszweck getragene Wirkung, bei der im Einzelfall unzumutbare Belastung ist ein Billigkeitserlass aus freiheitsrechtlichen Gründen geboten.¹⁴⁷ Die gleichheitsrechtliche Prüfung soll sich daher auf die ungleichen Gestaltungswirkungen oberhalb dieser Schwelle beschränken.

Teilweise wird vorgebracht, dass der von steuerlichen Gestaltungswirkungen ausgehende Lenkungsdruck für jeden Steuerträger relativ gleich sein müsse.¹⁴⁸ Jedoch würde dies dem objektsteuerlichen Charakter der Grundsteuer entgegenstehen. Die ungleichen Gestaltungswirkungen sind notwendige Folge einer systemgerechten Umsetzung dieser Grundentscheidung.¹⁴⁹ Der Gesetzgeber darf die Grundsteuer als Objektsteuer ausgestalten¹⁵⁰ sowie sich belastungsverschärfender Lenkungsnormen auch im Grundsteuerrecht bedienen¹⁵¹. Die individuelle Leistungsfähigkeit ist folgerichtig auch bei Erhebung der Grundsteuer C grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Die Sonderbelastung durchbricht den Verteilungsmaßstab der objektiven Leistungsfähigkeit zugunsten bestimmter Sachziele, gliedert sich im Übrigen aber in das Binnensystem der Steuerart ein.

Weiterhin führt die legitime und erforderliche Typisierung unvermeidbar zu einem gewissen Ausmaß an ungleichen Gestaltungswirkungen¹⁵².

Der ungleiche Lenkungsdruck verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

¹⁴⁷ S.o. III. 2. b. aa. (2) (d), S. 140.

¹⁴⁸ *H. v. Arnim*, VVDStRL 39 (1981), S. 286 (331, 335); a.A. wohl *K. Vogel*, BayVBl 1980, 523 (526).

¹⁴⁹ Vgl. BFHE 92, 495 (512).

¹⁵⁰ BVerfG, NJW 2009, 1868 (1869).

¹⁵¹ Hierzu s.o. III. 2. b. aa. (2) (d), S. 139.

¹⁵² BFHE 92, 495 (512).

e. *Sozialstaatsprinzip, Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 1 GG*

Der Lenkungszweck der Grundsteuer C wird im Hinblick auf das Ziel der Schaffung von Wohnraum durch die Staatszielbestimmung der Sozialstaatlichkeit gestützt.¹⁵³

Die relativ stärkere Belastung sozial schwacher Baulandeigentümer der historischen Baulandsteuer 1961/62 war hingegen auch dem Einwand des Verstoßes gegen das Sozialstaatsprinzip ausgesetzt.¹⁵⁴ Dies gelte besonders in den Fällen, in denen das Baugrundstück der eigenen Vorsorge oder derjenigen der Nachkommen diene (sog. „Enkel-Grundstücke“).¹⁵⁵

Die in Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 S. 1 GG garantierte Sozialstaatlichkeit verpflichtet zum Ausgleich sozialer Gegensätze und der Schaffung einer gerechten Sozialordnung.¹⁵⁶ Als Staatszielbestimmung räumt sie dem Gesetzgeber jedoch eine umfangliche Gestaltungsfreiheit in der Umsetzung ein.¹⁵⁷

Zum einen kann daher gerade die Verfolgung sozialer Zwecke durch die Grundsteuer C angeführt werden. Ungenutztes Bauland soll (auch) in Wohneigentum umgewandelt werden, die Erhöhung des Baulandangebots soll Bauland einem breiteren Nachfragekreis zugänglich machen. Zum anderen ist auch insoweit auf die Ausgestaltung der Grundsteuer als Objektsteuer und die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers zu verweisen.¹⁵⁸

IV. Wirkkraft und Erweiterungsvorschläge

Die Nutzeneffektivität der Grundsteuer C als bodenordnungsrechtliches Instrument kann derzeit nur vorläufig beurteilt werden. Es bestehen aber gegenläufige Indikatoren.

Trotz Grundsteuer ist der Spekulationsbesitz von Bauland bei steigenden Bodenpreisen relativ günstig, wenn die Steuerlast mit dem Wertzuwachs verrechnet werden kann.¹⁵⁹ Die Wissenschaftlichen Dienste des Bundesta-

¹⁵³ S.o. III. 2. b. aa. (2) (d), S. 138.

¹⁵⁴ J. Köhler, DStR 1962, 92 (93); K. Friauf, Wirtschaftslenkung (Fn. 57), S. 35 f.

¹⁵⁵ W.-D. Drosdzol, DStZ 1994, 205 (206).

¹⁵⁶ BVerfGE 22, 180 (204); P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. XII, 3. Aufl. 2014, § 273 Rn. 72.

¹⁵⁷ C. Starck, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR Bd. XII, 3. Aufl. 2014, § 271 Rn. 70.

¹⁵⁸ BFHE 92, 495 (512).

¹⁵⁹ R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 16.

ges prognostizieren zumindest für die Anfangszeit eine relativ hohe Wahrscheinlichkeit der Ankurbelung des Spekulationsmarktes.¹⁶⁰ Auch bei der Vorhaltung von Bauland aus nicht spekulativen Zwecken müsste die Steuerlast hinreichend groß sein, um eine Verhaltensänderung zu bewirken.¹⁶¹ Wird bei steigender Nachfrage kein erhöhtes Angebot erreicht, besteht die Gefahr der Überwälzung auf die Käufer.¹⁶² Die Baulandpreise könnten gar stärker ansteigen.¹⁶³ Die Gefahr ist groß, dass die Grundsteuer C als zusätzliche Belastung in Zeiten stark ansteigender Baukosten und inflationsbedingter Geldentwertung auf Unverständnis und Widerstand stoßen wird. Es ist aber nicht auszuschließen, dass sich der Lenkungszweck der Grundsteuer C zumindest in einigen Kommunen verwirklicht.¹⁶⁴

Dennoch bewegt sich ihre Wirkkraft im Dilemma zwischen hinreichender Spürbarkeit gegenüber Akzeptanz in der Bevölkerung und Beachtung der verfassungsrechtlichen Grenzen.¹⁶⁵ Eine isolierte Betrachtung indiziert nur schwache Wirkungen.¹⁶⁶ Es empfehlen sich die intensivere Einbindung in ein Gesamtsystem ordnungspolitischer Maßnahmen sowie Änderungen der gesetzlichen Grundlage der Grundsteuer C selbst.

Die begrüßenswerten Vorschläge der Baulandkommission¹⁶⁷, die Anwendung des Baugebots zur Baulückenschließung zu erleichtern sowie das gemeindliche Vorkaufsrecht zu erweitern, wurden durch das Baulandmobilisierungsgesetz¹⁶⁸ teilweise umgesetzt. Den Gemeinden wurden erweiterte Gestaltungsbefugnisse eingeräumt, um Bauland zu mobilisieren.¹⁶⁹ Weiterhin sollten beim Verkauf kommunaler Bauflächen vermehrt Bauverpflichtungen mit Rückfallklausel vorgesehen werden.¹⁷⁰

¹⁶⁰ Wissenschaftliche Dienste BT, WD 4 – 3000 – 041/17, 8.5.2017, S. 5.

¹⁶¹ R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 17.

¹⁶² R. Kornemann, DWW 2018, 165 (168).

¹⁶³ R. Stöckel, NWB 2018, 1450 (1451).

¹⁶⁴ Optimistisch im Hinblick auf die Mobilisierung von Enkel-Grundstücken S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (197, 199).

¹⁶⁵ Vgl. W.-D. Drosdzol, DStZ 1994, 205 (206).

¹⁶⁶ R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 18.

¹⁶⁷ Empfehlungen auf Grundlage der Beratungen in der Kommission für „Nachhaltige Baulandmobilisierung und Bodenpolitik“ (Baulandkommission) v. 2.7.2019, S. 7 f.

¹⁶⁸ S.o. III. 2. b. aa. (2) (c), S. 136 Fn. 73.

¹⁶⁹ So die Zielsetzung BT-Drs. 19/24838, S. 1; ausführlich zum Baulandmobilisierungsgesetz mit kritischem Blick auf dessen Wirkkraft S. Fimpel/F. Müller, ZfBR 2022, 16; P. Meier/T. Leidner, MittBayNot 2022, 114.

¹⁷⁰ D. Eisele, NWB 2019, 2204 (2209).

Die Senkung der Grunderwerbsteuersätze und Einführung von Freibeträgen für den erstmaligen Erwerb von Wohneigentum¹⁷¹ unterstützten die Wirkungen der Grundsteuer C.

Ferner ist die Haltefrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG zur Eindämmung privater Spekulationen geeignet, könnte der Baulandmobilisierung aber entgegenlaufen, wenn das Halten von Bauland bis zum Fristablauf mit anschließender einkommensteuerfreier Veräußerung wirtschaftlich vorteilhafter wäre. Daher könnte über eine Abmilderung der Haltefristen für den Fall einer Veräußerung zu Bebauungszwecken nachgedacht werden.

Für die Ausgestaltung der Grundsteuer C fragt es sich, ob eine neben dem gesonderten Hebesatzrecht stehende erhöhte Steuermesszahl¹⁷² die Wertunterschiede einer Bebauung zur Nichtbebauung sachgerechter angleichen könnte.¹⁷³ Dass die grundsteuerliche Sonderlast derzeit im ausschließlichen Ermessen der Kommunen liegt, macht eine aufwändige Überwachung gemeindlicher Boden- und Immobilienmärkte erforderlich,¹⁷⁴ könnte andererseits aber interkommunale Unterschiede besser abbilden. Letzteren Gedanken weiterführend wird angesichts auch erheblicher intrakommunaler Diskrepanzen ein zonierte Satzungsrecht, also differenzierte Hebesatzrechte für abgrenzbare Gemeindeteile, gefordert.¹⁷⁵ Eine solche ungleiche Besteuerung erfordert hohen Begründungsaufwand vor Art. 3 Abs. 1 GG.¹⁷⁶ Leichter lässt sich dagegen – wie nach § 13 Abs. 1 Hessisches Grundsteuergesetz – eine auf die Grundsteuer C beschränkte Abstufung der Hebesätze nicht nach einer räumlichen Zonierung, sondern nach der Dauer der Baureife, rechtfertigen.

Daneben wird eine Erweiterung der Grundsteuer C auf baulich „inferiore“ Gebäude, deren Grundsteuerwerte den Bodenwert unterschreiten, vorgeschlagen.¹⁷⁷ Ein solcher Tatbestand müsste aber hinreichend klar ausgestal-

¹⁷¹ Baulandkommission (Fn. 167), S. 10; weiterhin schlägt A. Vogelpoth, DStR 2020, 1026 (1029) die anteilige Erstattung der GrESt für den Erwerb von Bauland bei Bebauung innerhalb einer bestimmten Zeit vor.

¹⁷² Vorschlag der LINKEN-Fraktion, BT-Drs. 19/7980, S. 2.

¹⁷³ Vgl. hierzu R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 14 f.

¹⁷⁴ D. Eisele, NWB 2019, 2204 (2207).

¹⁷⁵ Vgl. R. Henger, Baulandsteuer (Fn. 3), S. 15.

¹⁷⁶ Wissenschaftliche Dienste BT, WD – 3000 – 049/18, 22.3.2018; D. Löhr, BB 2019, 1431 (1434); mit Verweis auch auf mögliche beihilfenrechtliche Probleme S. Ronnecker, ZKF 2019, 193 (201 f.); ausführlich hierzu im Allgemeinen A. Glaser, EuZW 2009, 363.

¹⁷⁷ D. Löhr, BB 2019, 1431 (1433 f.).

tet sein. Ferner würden vertrauensschutzrechtliche Erwägungen eine Begrenzung auf Gebäude erfordern, die erst nach einer solchen Erweiterung genehmigt werden. Der Tatbestand gewänne daher kaum an Reichweite.¹⁷⁸

Auch wenn die Erweiterung der Grundsteuer C um einen rückwirkenden Erlassatbestand bei Bebauung innerhalb einer angemessenen Frist weder ein Gebot der freiheitsrechtlichen noch der gleichheitsrechtlichen Erforderlichkeit ist, sollte dies wegen der zu erwartenden Steigerung ihrer Akzeptanz in der Bevölkerung und jedenfalls punktueller Verstärkung der Gestaltungswirkungen nochmals überprüft werden. Das fiskalische Interesse macht die Einführung einer solchen Erstattungsregelung aber politisch unwahrscheinlich.

Dann könnte jedenfalls eine Stundung der Sonderlast für die Dauer der Bauzeit eine sinnvolle Ergänzung sein, um die ohnehin stark ansteigenden Baukosten zu begrenzen und die Anzahl der Bebauungen zu erhöhen. Zur Missbrauchsvermeidung bedürfte es der Glaubhaftmachung einer fristgerechten Umsetzung des Bauvorhabens.

V. Ergebnisse

Das Erfordernis städtebaulicher Nachverdichtung im Allgemeinen, die Wohnungsknappheit in Ballungsgebieten im Besonderen, sowie ansteigende Bodenpreise, erfordern wirksame Instrumente zur Förderung flächensparender Bebauung.

Der Gesetzgeber darf sich bei Verfolgung dieser Sachziele steuerrechtlicher Mittel bedienen. Die Grundsteuer C ist lenkungssteuerliche Sonderbelastung im Grundsteuersystem, deren Belastungs- wie Gestaltungswirkungen an den Grundrechten zu messen sind.

Die Belastung des ruhenden Vermögens und die Ausgestaltung als Objektsteuer intensivieren den mittelbar-finalen Eingriff der Grundsteuer C in Art. 14 Abs. 1 GG. Die bedeutenden Gestaltungsziele und im Grundeigentum stark ausgeprägte Sozialbindung führen aber zur Rechtfertigung.

Die finanzielle Belastung der Grundsteuer C darf keinesfalls in erdroselnde Gestaltungswirkungen umschlagen. Auch unterhalb dieser Schwelle

¹⁷⁸ Entgegen *D. Löhr*, BB 2019, 1431 können auch „alibimäßig bewohnte Schrottimmobilien“ als unbebaut i.S.d. § 246 Abs. 2 S. 2 BewG gelten. Die Zumutbarkeit bestimmungsgemäßer Nutzung ist unabhängig der tatsächlichen Benutzung, s. BFHE 202, 371 (375).

ist der Hebesatz so zu wählen, dass die eigentumsrechtlichen Grenzen auch in der Kumulation mit Steuern auf den Ist-Ertrag gewahrt sind.

Der Lenkungsdruck rechtfertigt die Durchbrechung der Besteuerung nach dem Verteilungsmaßstab der durch Grundbesitz typisiert vermittelten Leistungsfähigkeit. Die gleiche Eignung einer verteilungsgerechteren Regelungsalternative kann nicht zweifelsfrei belegt werden. Der Tatbestand beruht auf einer sachgerechten Typisierung.

Der relativ höhere Lenkungsdruck gegenüber leistungsschwächeren Baulandeigentümern ist notwendige Folge der Ausgestaltung der Grundsteuer als Objektsteuer und verfassungsrechtlich zulässig.

Die Wirkkraft der Grundsteuer C wird perspektivisch von ihrer Einbettung in einen gesamtheitlichen Rahmen weiterer bauordnungs- und steuerrechtlicher Maßnahmen abhängen. Die unterschiedlich hohe Nutzeneffektivität der Grundsteuer C im Vergleich verschiedener Kommunen wird auf die Höhe des gemeindlichen Hebesatzes sowie auf die örtlichen Gegebenheiten zurückzuführen sein.