

2. Rechtfertigung der Grundsteuer

2.1. Rechtfertigung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip

2.1.1. Allgemeines

Ursprünglich formulierte die Finanzwissenschaft das Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit (*ability-to-pay-approach*).⁶² Die „Fähigkeit, Steuern zahlen zu können“ ist jedoch nicht im Sinne zu verstehen, „der Staat dürfe sich überall und bei jedem so lange bedienen, wie bei ihm ‚noch etwas zu holen ist‘.“⁶³ Das Leistungsfähigkeitsprinzip strebt vielmehr nach einer *gleichmäßigen* Besteuerung aufgrund der Leistungsfähigkeit des einzelnen Individuums.⁶⁴ Es ist Vergleichsmaßstab für die Anwendung des Gleichheitssatzes.⁶⁵ Jeder hat entsprechend seiner individuellen Leistungsfähigkeit zum Steueraufkommen beizutragen. Individuen in gleichen Situationen sind gleich (horizontale Gerechtigkeit), solche in besseren wirtschaftlichen Positionen höher (vertikale Gerechtigkeit) zu besteuern.⁶⁶ „Steuerliche Leistungsfähigkeit‘ ist hier also das sprachliche Kürzel für eine gesellschaftspolitisch zu begründende Bezugsgröße für die Verwirklichung von Gerechtigkeitsvorstellungen bei der Verteilung öffentlicher Lasten (hier der Steuern) und zum Vergleich der Steuerbelastung eines Bürgers mit der anderer Bürger.“⁶⁷

62 zB *Beiser*, *Steuern*¹⁶, Rz 6 ff; *ders*, *ÖStZ* 2000/806, 413; Zur kontroversiellen Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips innerhalb der Finanzwissenschaft siehe zB *Sausgruber/Winner in Thöni/Winner (Hrsg)*, *Die Familie im Sozialstaat*, 249 f.

63 *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, I², 480; *Kirchhof*, *StuW* 2017, 5; *Schneider*, *StuW* 1984, 359 erachtet die Definition einer „Fähigkeit, Steuern zahlen zu können“ als unpassend.

64 Vgl *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, I², 480; zum unterschiedlichen ökonomischen und verfassungsrechtlichen Verständnis der Leistungsfähigkeit siehe *Jachmann*, *StuW* 1998, 293 f.

65 Vgl *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, I², 322 ff; *Musgrave/Musgrave/Kullmer*, *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, 19.

66 BVerfG 29.5.1990, 1 BvL 20/84 mit Verweis auf *Birk*, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 165, 170; siehe auch *Sausgruber/Winner in Thöni/Winner (Hrsg)*, *Die Familie im Sozialstaat*, 250.

67 *Schneider*, *StuW* 1979, 39.

Die Finanzwissenschaft begründet das Leistungsfähigkeitsprinzip auf Basis der Opfertheorien.⁶⁸ Der Begriff „Opfer“ ist in der *Gleichopfertheorie* als Nutzeneinbuße/Beschränkung des Bedürfnisbefriedigungspotenzials zu verstehen.⁶⁹ Damit die Steuerlastverteilung als gerecht gilt, muss jeder Einzelne den gleichen relativen Nutzenentgang erleiden; absolut gleicher Nutzenentgang wiegt nicht für alle Steuerpflichtigen gleich schwer.⁷⁰ Demnach ist eine Steuer gerecht, soweit jeder Steuerpflichtige die gleiche relative Einschränkung seines Bedürfnisbefriedigungspotenzials erleidet.

Die Bemessung der Steuerlast nach dem individuellen Bedürfnisbefriedigungspotenzial weist allerdings erhebliche Schwierigkeiten auf. So lässt sich beispielsweise eine Messung von persönlichen Fähigkeiten wie zB Faulheit, Fleiß, Begabung etc per se nicht durchführen. Derartige Fähigkeiten wirken sich jedoch auf das Potenzial Mittel zu erwerben, massiv aus.⁷¹ Derartige Fähigkeiten lassen sich nur an tatsächlichen Leistungen messen. Die Individuen werden im Normalfall nach einer möglichst niedrigen Einschätzung ihrer Fähigkeiten streben. Die angestrebte Reduktion der Steuerlast wirkt sich aber in Folge negativ auf die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung, Rationalisierungen, die Verwirklichung von technischem Fortschritt etc aus.⁷² Zudem beeinträchtigt eine Besteuerung auf Basis der persönlichen Fähigkeiten die Freiheit des Einzelnen gegenüber dem Staat. Freiheit bedeutet, „dem einzelnen selbst zu überlassen, was er aus seinen Fähigkeiten macht“. Besteuerte der Fiskus den Einzelnen nach seinem Potenzial, läge darin eine obrigkeitliche Normierung, wie der Einzelne zu handeln hätte.⁷³

Praktisch hat sich das durch Leistung am Markt tatsächlich erzielte Wirtschaftsergebnis als bestmöglicher Indikator für die Steuerbemessung erwiesen.⁷⁴

68 Vgl Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 24 ff mwN; Ossenbühl, Die gerechte Steuerlast, 87 ff.

69 Vgl Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 24.

70 Vgl Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 25 mwN.

71 Schneider, Finanzarchiv 37, 27, nennt vier alternative Faktoren für die Bestimmung der steuerlichen Leistungsfähigkeit: den verwirklichten Mittelverwerb (tatsächliches Wirtschaftsergebnis), die verwirklichte Bedürfnisbefriedigung, die Möglichkeit zur Bedürfnisbefriedigung oder die Möglichkeit zum Mittelverwerb.

72 Vgl Schneider, Finanzarchiv 37, 45.

73 Vgl Schneider, Finanzarchiv 37, 45 f; Schneider beurteilt die Ausrichtung der Besteuerung am Bedürfnisbefriedigungspotenzial sogar als Verstoß gegen eine freiheitliche Grundordnung, siehe StW 1984, 358; Finanzarchiv 37, 46.

74 Vgl Beiser, Steuern¹⁶, Rz 6; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, I², 498; Kirchhof, StW 1996, 7; Sausgruber/Winner in Thöni/Winner (Hrsg), Die Familie im Sozialstaat, 251, 254; Ossenbühl, Die gerechte Steuerlast, 86; kritisch gegenüber der Markteinkommenstheorie Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II², 628 ff; zur konsumorientierten Einkommensbesteuerung siehe zB Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, § 3 Rz 56, 69, 74 ff.

Schneider sieht darin nur die zweitbeste Lösung.⁷⁵ Jedoch räumt auch er einer Besteuerung nach den tatsächlich erworbenen Mitteln aus Praktikabilitätsüberlegungen den Vorrang ein. „*Steuerliche Leistungsfähigkeit an der verwirklichten Bedürfnisbefriedigung zu messen, läßt sich zur Zeit nicht realisieren; es muß auf die zweitbeste Lösung, die Besteuerung des verwirklichten Mittel-erwerbs, zurückgegriffen werden!*“⁷⁶

2.1.2. Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigt Grundsteuer nicht

2.1.2.1. Verwirklichter Mittelwerb bestimmt persönliche Leistungsfähigkeit

Die Grundsteuer ist derzeit als *Sollertragsteuer* konzipiert.⁷⁷ Die Besteuerung orientiert sich am *Nutzenpotenzial* des Grundbesitzes ungeachtet der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Im Regime der Sollertragsteuer unterliegen nur die üblicherweise zu erwartenden Erträge (Sollerträge) einer Besteuerung; die Substanz des Vermögens, der Vermögensstamm, bleibt unberührt.⁷⁸

Die steuerliche Leistungsfähigkeit orientiert sich jedoch nicht am Sollertrag, sondern am tatsächlichen (Ist-)Ertrag. *Tipke* formuliert klar: „*Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Ist-Prinzip, kein Soll-Prinzip. (...) Bald an das Ist, bald an das Soll anzuknüpfen, ist inkonsequent, bedarf jedenfalls besonderer Rechtfertigung. (...) Insbesondere ist es verfehlt, vom Wert des Vermögens auf Soll-Vermögenserträge zu schließen, da die Ist-Erträge sich ohne weiteres ermitteln lassen.*“⁷⁹ Definiert sich die Leistungsfähigkeit nach dem verwirklichten Mittelwerb, ist das individuelle Ist-Einkommen mit seinem Realwert die (einkommen-)steuerliche Bemessungsgrundlage.⁸⁰ Wäre

75 *Schneider*, Finanzarchiv 37, 48.

76 *Schneider*, Finanzarchiv 37, 48.

77 Die Terminologie ist in Österreich und Deutschland uneinheitlich. *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁷, Rz 92, bezeichnet die Grundsteuer als unechte Substanzsteuer, welche aus dem Grundstücksertrag zu bestreiten ist und auch ertragslose Grundstücke erfasst. Die Beschreibung deckt sich mit jener einer Sollertragsteuer. Zur Grundsteuer in Deutschland siehe zB *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³, § 16 Rz 2.

78 Ansonsten könnte die Steuer in Kombination mit anderen Steuerbelastungen zu einer schrittweisen Konfiskation führen, die den Stplf übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würde; siehe zB BVerfG 22.6.1995, 2 BvL 37/91; 31.5.1990, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87.

79 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, I², 497.

80 Vgl *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, I², 502.

das Leistungsfähigkeitsprinzip als Sollgröße ausgestaltet, müsste es das erwerb- bare Einkommen heranziehen. Dies ist nicht praktikabel.⁸¹

Auch eine Grundsteuer auf Basis der tatsächlichen Erträge ist nicht empfehlenswert. Das Abstellen auf Isterträge wäre problematisch:

- Würde die Grundsteuer nach dem tatsächlichen Ertrag bemessen, käme es zu einer Doppelbesteuerung des Ertrages. Im Ergebnis handelte es sich um eine der Einkommensbesteuerung nachgebildete Vermögensbesteuerung.⁸²
- Außerdem fänden für private Wohnzwecke genutzte Grundstücke bei einem Abstellen auf Isterträge keinen Niederschlag in der Steuerbemessung; das Wohnbedürfnis ist existenziell und kein Indikator für die Leistungsfähigkeit.⁸³

Das Leistungsfähigkeitsprinzip geht von der individuellen Leistungsfähigkeit natürlicher Personen aus.⁸⁴ Besonderes Merkmal bei der Erhebung von Objektsteuern ist das Außerachtlassen von persönlichen Verhältnissen.⁸⁵ Bei der Erhebung der Grundsteuer als Objektsteuer ist die persönliche Leistungsfähigkeit nicht zu berücksichtigen. Oder umgekehrt formuliert: „*Der Versuch, die Grundsteuer als eine Steuer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip auszugestalten, scheitert allein schon daran, dass sie als Objektsteuer die Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers gar nicht erfassen kann.*“⁸⁶ Unter diesem Aspekt ist das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab einer gerechten Grundsteuer nicht geeignet.⁸⁷

Die Ausgestaltung der Grundsteuer verstößt gegen einen wesentlichen Grundsatz des Leistungsfähigkeitsprinzips als individuelles Ist-Prinzip. Steuerliche Leistungsfähigkeit verlangt nach Liquidität (ability-to-pay).⁸⁸

81 Siehe aaO (FN 73).

82 Allerdings kommt es auch bei der Bemessung nach dem Sollertrag zu einer zweifachen Besteuerung (Einkommensteuer und Grundsteuer) der Erträge; siehe zB *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II², 956.

83 Vgl *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Buch 1, Allgemeiner Teil, Rz 35.

84 Auch juristische Personen haben einen Anspruch auf gleichmäßige Verteilung der Steuerlast nach dem Prinzip der objektiven Leistungsfähigkeit. Durch die Teilnahme juristischer Personen am Markt kommt es aber nicht zu einer Vervielfältigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit; hinter einer juristischen Person stehen wiederum natürliche Personen. Siehe *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³, § 3 Rz 50 f.

85 zB BVerfG 18.2.2009, 1 BvR 1334/07; BVerfG 25.10.1977, 1 BvR 15/75.

86 *Schulemann*, Reform der Grundsteuer: Handlungsbedarf und Reformoptionen, 27 f.

87 Auch aus ökonomischer Sicht ist eine Besteuerung auf kommunaler Ebene nach der Leistungsfähigkeit abzulehnen; vgl *Lemmer*, Zur Reform der Grundsteuer, 36 ff.

88 Vgl *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³, § 3 Rz 64.

Fiktive Sollerträge garantieren keine liquiden Mittel. Trotzdem dient das Leistungsfähigkeitsprinzip vielfach als Rechtfertigung für die Besteuerung des Grundbesitzes.⁸⁹

2.1.2.2. Historischer Kontext

Im historischen Kontext ist die Rechtfertigung der Grundsteuer durch das Leistungsfähigkeitsprinzip verständlich: In der Vergangenheit war die Besteuerung des Einkommens nicht realisierbar. Die Besteuerung der Erträge aus Grund und Boden in Form einer Grundsteuer war im Gegensatz dazu praktikabel und ertragreich. Unabhängig von ihrer Bezeichnung besteuerte die Grundsteuer die Erträge (das Einkommen) aus Grund und Boden. Erst mit der Einführung einer tatsächlichen Einkommensteuer verlor die Grundsteuer an Bedeutung.⁹⁰ Solange die Grundsteuer die Funktion der Einkommensbesteuerung innehatte, war die Rechtfertigung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip legitim. Seit der Einführung einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Einkommensteuer ist eine auf diesem Prinzip aufbauende Besteuerung des Grundbesitzes nicht mehr gerechtfertigt. *„In einem nicht entwickelten Steuersystem, das nicht dazu in der Lage ist, die tatsächlich als Einkommen erzielte Leistungsfähigkeit zu ermitteln, ist das Vermögen ein geeigneter Indikator, um vermutete oder geforderte Leistungsfähigkeit über die Fiktion von ‚Soll-Erträgen‘ zu besteuern. In einem Steuersystem aber, das tatsächliche Erträge richtig erfassen und versteuern kann, entbehrt die zusätzliche Belastung von Soll-Erträgen ebenso wie die erneute Besteuerung einer bereits versteuerten Substanz des rechtfertigenden Grundes.“*⁹¹ Die Ausführungen von Eckhoff zur Vermögensteuer sind auch für die Grundsteuer zutreffend.

Aus dem Grundbesitz lässt sich keine besondere Leistungsfähigkeit ableiten, die eine Zusatzsteuer zur Einkommensteuer rechtfertigen würde.⁹² Der in der *Fundustheorie* verankerte Gedanke, Vermögen führe zu besonders gesicherten, „fundierten“ Einkünften, die neben der Einkommensbesteuerung einer zusätzlichen Steuerbelastung zu unterwerfen seien, ist ab-

89 BVerfG 6.12.1983, 2 BvR 1275/79; BFH 30.6.2010, II R 60/08, BStBl II 2010, 2478 und II R 12/09, BFH/NV 2010, 1940 ff; Becker, BB 2011, 2396; aA Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, § 3 Rz 62 ff; Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, Buch 1, Allgemeiner Teil, Rz 35 mwH; aA Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht²⁰, Rz 71; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II², 922 ff und 957.

90 Siehe Pkt 1.1.

91 Eckhoff, StuW 2016, 224.

92 Vgl Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²³, § 3 Rz 62; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, II², 924 ff.

zulehnen.⁹³ „Die historischen Klischees der Fundustheorie von leicht und sicher verdienten Vermögenseinkünften haben sich überlebt.“⁹⁴

2.2. Rechtfertigung durch das Äquivalenzprinzip

2.2.1. Allgemeines

Das Äquivalenzprinzip wurzelt in den Assekuranztheorien des 17. Jahrhunderts; diese rechtfertigen Steuern als Prämien für die Gewährung staatlichen Schutzes.⁹⁵ Nach diesem Verständnis sind Steuern ein allgemeines Äquivalent für die Leistungen des Staates. Die staatlichen Lasten sind entsprechend dem Nutzen, den der Einzelne aus den staatlichen Leistungen bezieht, zu verteilen. Das würde bedeuten, jene, die hohe/viele staatliche Leistungen beanspruchen, haben entsprechend hohe Steuern zu entrichten. Bezieher geringerer Leistungen hätten entsprechend weniger zu bezahlen. Konsequenterweise müssten nach diesem Prinzip sozial Schwache, die hohe staatliche (Transfer-)Leistungen in Anspruch nehmen, die höchsten Steuern zahlen. Die mangelnde Quantifizierbarkeit öffentlicher Güter und der schwer bestimmbare individuelle Nutzen aus öffentlichen Leistungen würden zudem praktische Schwierigkeiten bereiten.⁹⁶ Diese Überlegungen zeigen anschaulich, das Äquivalenzprinzip ist kein tauglicher Maßstab zur Verteilung staatlicher Lasten.⁹⁷

Das Äquivalenz- oder Nutzenprinzip ist jedoch nicht gänzlich zu verwerfen: Der einzelne Bürger nimmt das Angebot staatlicher Leistungen bei Bezahlung eines Äquivalents regelmäßig bewusster und sparsamer in Anspruch; dieser Effekt schont die staatlichen Ressourcen.⁹⁸ In Bereichen, in denen eine Abrechnung staatlicher Leistungen möglich⁹⁹ und sozial ver-

93 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, II², 922 ff; vgl auch *Birk*, DStJG 22, 1999, 12; *Kruse*, BB 1996, 719; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre⁷, 132; siehe aber BVerfG 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655; BVerfG 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, 353; BFH 22.7.1987, II R 204/84.

94 *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²³, § 3 Rz 66; siehe aber BFH 22.10.2014, II R 37/14, BStBl II 2014, 962.

95 Vgl *Mann*, Steuerpolitische Ideale, 103 ff.

96 Vgl zB *Lang*, DStJG 35, 309; aA Bertelsmann Stiftung (Hrsg), Reform der Grundsteuer, 16; *Fugmann-Heesing/Junkernheinrich* erachten in ihrem Vorschlag den Verkehrswert der Grundstücke als geeigneten Indikator einer nutzenorientierten Äquivalenz. Der individuelle Nutzen eines Grundstücks spiegelt sich jedoch nur bedingt in seinem Wert wider.

97 Vgl *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht²⁰, Rz 32 ff mwH.

98 Vgl *Zimmermann*, Kommunal финанzen², 124.

99 Beispielsweise bei Vorliegen klar abgrenzbarer und bewertbarer Leistungen, wie kommunale Wasser- und Müllgebühren.

träglich ist, ist dieses Prinzip zu bevorzugen. Allerdings ist in diesen Fällen nicht die Steuer, sondern eine Gebühr das passende abgabenrechtliche Instrument.¹⁰⁰ Die Finanzwissenschaft trägt diesem Gedanken durch die Definition der Begriffe Steuern, Beitrag und Gebühr Rechnung: Steuern sind Geldleistungen an Gebietskörperschaften, denen keine unmittelbare Gegenleistung gegenübersteht. Beiträge haben jene zu entrichten, die an der Errichtung oder Erhaltung einer öffentlichen Einrichtung besonderes Interesse haben. Gebühren sind öffentlich-rechtliches Entgelt für eine besondere, vom Bürger unmittelbar in Anspruch genommene Leistung einer Gebietskörperschaft.¹⁰¹

2.2.2. Äquivalenzprinzip rechtfertigt Grundsteuer nicht

Obwohl kein unmittelbares Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht, wird die Grundsteuer teilweise mit dem Äquivalenzprinzip begründet. So verwirkliche der enge Zusammenhang zwischen Leistungen der Gemeinde für die Daseinsvorsorge und dem kommunalen Steueraufkommen – vor allem im Bereich kleinerer Gemeinden – den Äquivalenzgedanken.¹⁰² Tatsächlich besteht nur ein loser Konnex zwischen dem Wert des Grundstücks und den Leistungen der Gemeinde und den Kosten des Grundstücks.¹⁰³

Folgende Argumentation überzeugt nicht: *„Jedoch kommen letztlich alle Verbesserungen der kommunalen Infrastruktur den Eigentümern bzw Mietern des örtlichen Grundbesitzes zugute. Da hierfür kaum Gebühren und Beiträge, im übrigen die Gebühren und Beiträge nicht kostendeckend erhoben werden (...), ist die Grundsteuer ergänzend ein äquivalentes Entgelt.“*¹⁰⁴

Die Gemeinden erheben für ihre direkten Leistungen an Grundbesitzer Erschließungsbeiträge und Gebühren (zB für Wasserversorgung, Müllentsorgung). Es obliegt den Gemeinden, durch Grundstücke erwachsende Sonderlasten mittels Gebühren und Beiträgen abzugelten. Gebühren und Beiträge decken jedoch nicht sämtliche Gemeindelasten ab. So erwachsen

100 Vgl Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht²⁰, Rz 34; zur Rechtfertigung der GewSt durch das Äquivalenzprinzip siehe BVerfG 15.1.2008, 1 BvL 2/04; kritisch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd IP², 1139 ff; Jachmann, DStJG 25, 210 ff. Der VfGH erachtet die Einhaltung des Äquivalenzprinzips bei Gemeindegebühren als nicht geboten; siehe zB VfGH 10.10.2001, B 260/01.

101 Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹, Rz 3.

102 Vgl Gutachten der Steuerreformkommission 1971, dBMF-Schriftenreihe Heft 17, 714 f.

103 Vgl Andreae, Zur Finanzreform und Grundsteuer, 21 f; Schulemann, Reform der Grundsteuer, 12.

104 Gutachten der Steuerreformkommission 1971, dBMF-Schriftenreihe Heft 17, 714 f.