

# **Rechtsgutachten**

## **über die Neufestsetzung von Hebesätzen bei der Grundsteuer**

### **1. Rechtsthematik**

Die vorliegende kurze Rechtsabhandlung zur Rechtsfrage der rechtlichen Zulässigkeit einer finanzausgleichsrechtlichen Erhöhung der Hebesätze für die Grundsteuer soll keinesfalls eine Konkurrenz zu den Bemühungen der beim Bundesministerium für Finanzen eingerichteten Arbeitsgruppe darstellen, welche eine grundsätzliche Änderung des Bewertungssystems der Grundsteuer sich zur Aufgabe gemacht hat und im Laufe der zweiten Jahreshälfte 2017 ihre Arbeiten beendet haben soll; die Neubewertung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke durch das Bundesministerium für Finanzen ist ohnedies bereits abgeschlossen.

Wenn auch eine verfassungskonforme Neubemessung der Grundsteuer mit einem für die Gemeinden noch „vertretbarem“ Verwaltungsaufwand durchaus im Sinne erzielbarer Abgabemehreinnahmen zu begrüßen ist, muss doch Bedacht werden, dass die bisherige Neubewertung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke (rund 600.000 Neubewertungen) mit einem beachtlichen Verwaltungsaufwand einen Zeitrahmen von rund drei Jahren in Anspruch nahm und bei der nun vorgesehenen Neubewertung von rund 2,5 Mio. Grundstücken bzw. Bewertungsfällen (einschließlich Zerlegungen) mit einem vielfachen Zeitaufwand verbunden sein wird, abgesehen davon, dass eine gesetzliche Neuregelung frühestens 2018 in Kraft treten könnte und dann natürlich einige Jahre noch für die administrative Umsetzung Zeit beanspruchen und erst dann eine Erhöhung der Grundsteuer-Mehreinnahmen zur Folge haben wird.

Zur Vermeidung weiterer Abgabenausfälle wäre daher jedenfalls eine Interimslösung oder Alternativlösung dahingehend zu prüfen, inwieweit das Modell einer bloßen Erhöhung der Hebesätze für die Grundsteuer finanzverfassungsrechtlich zu rechtfertigen wäre.

## 2. Deutsche Rechtslage

### 2.1. Rechtsgrundlagen

Die deutsche Grundsteuerfestsetzung entspricht im Wesentlichen der österreichischen Grundsteueradministration. Nach § 25 Abs. 1 des deutschen Grundsteuergesetzes (GrStG) sind die Gemeinden ermächtigt, zu bestimmen, mit welchem Hundertsatz des Steuermessbetrages die Grundsteuer zu erheben ist, wobei der einzige Unterschied zur österreichischen Rechtslage gegeben ist, nach welcher die Gemeinden zwar auch den Hebesatz selbst durch Gemeinderatsbeschluss festlegen können, jedoch an den im § 15 Abs. 1 österreichischen FAG 2008 vorgesehenen Höchsthebesatz von 500 v.H. gebunden sind. Nach Art. 106 Abs. 6 des deutschen Grundgesetzes (GG) aus dem Jahr 1949 in der Fassung des deutschen Grundgesetzes vom 23.12.2014/2438 steht das Aufkommen der Grundsteuer und Gewerbesteuer sowie das Aufkommen der örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern den Gemeinden oder nach Maßgabe der Landesgesetzgebung den Gemeindeverbänden zu. Nach Art. 106 Abs. 6 deutsches Grundgesetz ist den Gemeinden verbindlich das Recht einzuräumen, die Hebesätze der Grundsteuer und Gewerbesteuer im Rahmen der Gesetze festzusetzen.

Das durch das Grundgesetz in Verbindung mit § 25 Abs. 1 des deutschen Grundsteuergesetzes eingeräumte Hebesatzrecht dient der Sicherung einer angemessenen Finanzausstattung der Gemeinden und ermöglicht ihnen, Unterschiede in der Belastung und in der Ergiebigkeit der zugewiesenen Steuerquellen auszugleichen; die Gemeinden sollen die Möglichkeit haben, ihre Einnahmen durch Anhebung der Grundsteuer an den Finanzbedarf anzupassen, um damit angesichts wachsender Haushaltslasten handlungsfähig zu bleiben.

Durch die Festlegung der Hebesätze ist kein Verstoß gegen die deutschen gemeindehaushaltsrechtlichen Vorschriften gegeben, wenn die Gemeinde

- die stetige Erfüllung ihrer gesetzlich übertragenen oder freiwillig übernommenen Aufgaben mit den Grundsteuereinnahmen sichert,
- Erträge und Aufwendungen haushaltsmäßig ausgleicht,
- die ihr zur Verfügung stehenden Einnahmenquellen im Rahmen des Möglichen und wirtschaftlich nicht Unzweckmäßigen ausschöpft,
- das Ausgabenverhalten sich nicht außerhalb jedes vernünftigen und sachlich vertretbaren Maßes bewegt und daher als willkürlich einzustufen wäre,
- wobei zu einer Rechtswidrigkeit der Festsetzung des Grundsteuerhebesatzes lediglich ein Verstoß gegen das Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit führen könne.

Unter diesen Auspizien hatte beispielsweise das Verwaltungsgericht Düsseldorf eine Erhöhung der Hebesätze für die Grundsteuer B von 695 v.H. auf 855 v.H. (Urteil vom 9.5.2016, 5 K 630/15) und das Deutsche Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 18.4.1969, VII C 59.67, bei Bauland sogar einen Hebesatz von 1000 v.H. für verfassungsrechtlich zulässig erachtet.

## **2.2. Rechtsbeurteilung**

Dieser Anerkennung der Erhöhung der deutschen Hebesätze für die Grundsteuer sind in Rechtslehre und Rechtsprechung eingehende und umfassende rechtliche Prüfungen vorausgegangen. Dabei wurde dem sogenannten Selbstverwaltungsrecht ein entsprechender rechtlicher Stellenwert beigemessen. Nach Art 28 Abs. 2 des deutschen Grundgesetzes muss den Gemeinden das Recht gewährleistet sein, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln. Die Gewährleistung der Selbstverwaltung umfasst auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung; zu diesen Grundlagen gehört eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftsbezogene Steuerquelle. Damit sind die Gemeinden berechtigt, im Rahmen der Gesetze selbst zu entscheiden, in welchem Umfang sie ihren Finanzbedarf beispielsweise über die Grundsteuer decken wollen und welche Höhe der Hebesatz damit erreichen soll. Die gerichtliche Kontrolle der beschlossenen Hebesätze beschränkt sich dementsprechend auf die Überprüfung seiner Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht und umfasst keine Überprüfung des Hebesatzbeschlusses nach Art ermessensgeleitender Verwaltungsakte.

Auch nach deutschem Recht bestimmt sich die Grundsteuerhöhe nach einer Vervielfältigung des von der Gemeinde festgelegten Hebesatzes mit dem Steuermessbetrag, welcher für das betreffende Steuerobjekt vom zuständigen Finanzamt durch den von ihm festgestellten Einheitswert festgesetzt wird.

Gerade im Hinblick auf das Recht auf Selbstverwaltung wird in der deutschen Rechtslehre die Rechtsmeinung vertreten, dass den Kommunen mit einem beispielsweise festgelegten Hebehöchstsatz die selbstbestimmte Finanzierungsquelle zumindest teilweise genommen würde; angesichts dessen, dass die höchsten Hebesätze in der Regel von Kommunen mit schlechter Finanzsituation festgesetzt würden, müsse bedacht werden, dass bei einem Hebehöchstsatz zumindest die Möglichkeit einer Verletzung des Kernbereichs der Finanzautonomie bestehe (siehe „Überlegungen zu einer Obergrenze beim Hebesatz der Grundsteuer B“, Norbert Meier, Rechtsdirektor und Finanzjustitiar der Stadt Essen).

### **2.3. Beurteilungskriterien**

Im Zusammenhang mit den Hebesätzen setzte sich aber auch sowohl die Rechtslehre, als auch die Rechtsprechung mit den spezifischen Fragen auseinander, wie

- Äquivalenzprinzip,
- Gleichheitsgebot,
- Übermaßverbot.

#### *2.3.1. Äquivalenzprinzip*

Nach dem allgemeinen Äquivalenzprinzip müssen nach deutschem Steuerrecht der Steuererhebung gewisse staatliche Leistungen als ein Äquivalent gegenüber stehen. Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 4.8.2005, II B 145/04, BFH/NV 2005, 2054, allerdings dazu festgestellt, dass es sich bei dem Äquivalenzprinzip nur um eine theoretische Rechtfertigung der Steuererhebung und nicht um einen strengen verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab handelt; im Bereich der Grundsteuer sei der Äquivalenzzusammenhang ohnedies äußerst weit zu sehen.

#### *2.3.2. Gleichheitsgebot*

Aus dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz folgt keine Begrenzung hinsichtlich der Höhe der Hebesätze der Grundsteuer B; ein Vergleich mit anderen Gemeinden verbietet sich, da es sich um Bereiche anderer Hoheitsträger handelt und ein solcher Vergleich mit der Selbstverwaltungsfreiheit der Kommunen aus Art. 28 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 6 des deutschen Grundgesetzes unvereinbar wäre; danach wirkt die Staatsgewalt gemäß Art. 20 Abs. 2 unter anderem durch besondere Organe. Das Grundsteuergesetz gibt den Gemeinden keine Höchstgrenze bei der Festsetzung der Hebesätze im Sinne einer zahlenmäßigen Begrenzung vor; § 26 des deutschen Grundsteuergesetzes ermächtigt lediglich die Länder zu einer entsprechenden landesrechtlichen Regelung bei etwa von einzelnen Gemeinden überschießend geregelten Höchsthebesätzen. Von dieser Ermächtigung hat Nordrhein-Westfalen und haben auch die übrigen Bundesländer jedoch keinen Gebrauch gemacht (Urteil des Verwaltungsgerichtshofes Düsseldorf vom 9.5.2016, 5 K 630/15). Dies dürfte vor allem darin begründet sein, um damit nicht in das Selbstverwaltungsrecht der Kommunen einzugreifen. Daher ist es für die Rechtsbeurteilung der Rechtmäßigkeit der Hebesätze irrelevant, ob diese über dem Bundesdurchschnitt liegen. Jede Gemeinde hat das Recht, in Ausübung ihres Hebesatzrechtes als Teil ihrer verfassungsrechtlich garantierten Steuerhoheit den Hebesatz nach ihren finanziellen Bedürfnissen festzulegen; eine Verpflichtung, sich an den Hebesätzen anderer Kommunen zu orientieren, wäre hiemit unvereinbar.

### 2.3.3. Übermaßverbot

Lediglich durch das Willkürverbot wird der Entschließungsfreiraum bei der Festsetzung der Hebesätze begrenzt; die Gemeinden dürfen bei der eigenverantwortlichen Abschätzung ihres Finanzbedarfes keine grob unsachlichen, also eventuell willkürliche Entschließungskriterien maßgeblich werden lassen. Damit kommt dem sogenannten Übermaßverbot in Verbindung mit dem Verbot einer sogenannten „erdrosselnden“ Steuer eine entscheidende rechtliche Bedeutung zu, zusammenfassend ist daher das Übermaßverbot unter dem Sozialstaatsgebot nach Art. 20 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes zu sehen.

Nicht geschützt wird grundsätzlich das Vermögen als solches, weshalb eine alle gleichermaßen treffende Geldleistungsverpflichtung, insbesondere bei Steuern und Abgaben, nur dann in Art. 14 des deutschen Grundgesetzes eingreift, wenn sie den Bestand des Eigentums beeinträchtigt (siehe „Verfassungsrecht; Schutz des Eigentums“, Prof. Dr. Robbers). Eine erdrosselnde Wirkung läge daher dann vor, wenn die Steuererhebung praktisch zu einer Vernichtung der Steuerquelle führen würde. So liegt nach deutschem Verfassungsrecht mit Blick auf die durch Art. 14 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes verfassungsrechtlich gewährleistete Privatnützigkeit des Eigentums nur dann eine „erdrosselnde“ Wirkung vor, wenn nicht nur ein einzelner Steuerpflichtiger, sondern die Steuerpflichtigen ganz allgemein unter normalen Umständen die Steuer nicht mehr aufbringen könnten; eine „erdrosselnde“ Steuer würde bei einem Eingriff in Art. 12 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes dann vorliegen, wenn die Besteuerung es etwa unmöglich machen würde, den gewählten Beruf ganz oder teilweise zur wirtschaftlichen Grundlage der Lebensführung zu machen. Eine derartige Annahme einer „erdrosselnden“ Steuer war aber nach deutscher Rechtsprechung auch bei Hebesätzen von 800 v.H. und vieles mehr bislang nicht angenommen worden (Verwaltungsgericht Düsseldorf, Urteil vom 9.5.2016, 5 K 630/15).

## 3. Österreichische Rechtslage

### 3.1. Grundsteuergesetz

Bei der Grundsteuer handelt es sich gemäß § 28 GrStG 1955 um eine Jahresabgabe, wobei der Abgabensanspruch mit dem Beginn des Kalenderjahres mit Abgabenbescheid festzusetzen ist; vierteljährlich ergehen Lastschriftanzeigen. Die Festsetzung der Hebesätze durch die Gemeinden kann gemäß § 15 Abs. 2 FAG 2008 innerhalb des Kalenderjahres einmal bis 30. Juni rückwirkend bis Jahresbeginn geändert werden; daher könnte beispielsweise eine bis 30. Juni 2017 ergehende finanzausgleichsgesetzliche Änderung der Höchsthebesätze von den Gemeinden mit 1. Jänner 2017 rechtswirksam beschlossen werden.

Die österreichische Rechtslage zur Festsetzung der Grundsteuer unter Berücksichtigung der Einheitswerte und der Steuermessbeträge in Verbindung mit dem Vervielfachen durch die Hebesätze entspricht im Wesentlichen der deutschen Rechtslage, ausgenommen, dass in Österreich die Hebesätze nach § 15 Abs. 1 FAG 2008 grundsätzlich mit 500 v.H. begrenzt sind. Danach ist bei der Berechnung der Grundsteuer gemäß § 18 Abs. 1 GrStG 1955 von einem Steuermessbetrag auszugehen; dieser Steuermessbetrag ist durch Anwendung der Steuermesszahl auf den Einheitswert zu ermitteln. Die Steuermesszahl wird gemäß § 19 GrStG 1955 im Grundsteuergesetz selbst determiniert, und zwar für

- land- und forstwirtschaftliche Betriebe,
- Grundstücke, und dabei untergliedert in
  - Einfamilienhäuser,
  - Mietwohngrundstücken und gemischt genutzten Grundstücken,
  - den übrigen Grundstücken.

Damit stellt das Grundsteuergesetz einen Konnex zum Bewertungsgesetz dar, welches im § 54 BewG Grundstückshauptgruppen bei bebauten Grundstücken festlegt, wie

- Mietwohngrundstücke,
- Geschäftsgrundstücke,
- gemischt genutzte Grundstücke,
- Einfamilienhäuser,
- sonstige bebaute Grundstücke.

Daneben ist gemäß § 55 BewG die Bewertung von unbebauten Grundstücken vorgesehen.

### **3.2. Selbstverwaltungsrecht**

Analog zur deutschen Rechtslage wurde den österreichischen Gemeinden ebenfalls im Rahmen des ihr aus Art. 116 Abs. 2 B-VG resultierenden Selbstverwaltungsrechts eine gewisse Freiheit zur selbständigen Festlegung ihrer Hebesätze bei bzw. für ihre Grundsteuerfestsetzung eingeräumt, doch wurde gewissermaßen eine Einschränkung dieses Selbstverwaltungsrechtes durch die Festlegung der Hebesätze mit maximal 500 v.H. vorgenommen. Während im deutschen Recht dieses Recht zur Hebesatzfestsetzung im Grundgesetz expressis verbis determiniert und unbeschränkt eingeräumt wurde, wurde es im österreichischen Verfassungsrecht zwar im Rahmen der Selbstverwaltung nach Art. 116 Abs. 2 B-VG und der finanzausgleichsrechtlichen Regelung nach § 15 Abs. 1 FAG 2008 ebenfalls gewährleistet, jedoch sehr wohl mit 500 v.H. beschränkt.

In der österreichischen Finanzverfassung wurde lediglich indirekt eine „Stärkung“ (Berücksichtigung) der kommunalen Finanzautonomie vorgesehen, als

- der Bund und die übrigen Gebietskörperschaften, sofern der zuständige Gesetzgeber nichts anderes bestimmt, den Aufwand, der sich aus der Besorgung ihrer Aufgaben ergibt, selbst zu tragen haben (§ 2 F-VG),
- die Bundesgesetzgebung auch unter diesem Gesichtspunkt die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge zwischen dem Bund, den Ländern und Gemeinden regelt (§ 3 Abs. 1 F-VG), wobei allerdings die Länder bei der Regelung der ausschließlichen Landes- oder Gemeindeabgaben und auch bei der Verteilung dieser Abgabenerträge bzw. deren Zurechnung auf die finanzielle Lebensfähigkeit der Gemeinden Bedacht zu nehmen haben (§ 8 Abs. 2 F-VG),
- die vorgesehene Regelung über die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge in Übereinstimmung mit der Verteilung der Lasten der öffentlichen Verwaltung zu erfolgen haben und darauf Bedacht zu nehmen ist, dass die Grenzen der Leistungsfähigkeit der beteiligten Gebietskörperschaft nicht überschritten werden (§ 4 F-VG),
- weshalb unter diesen Gesichtspunkten eine Freigabe oder zumindest Erhöhung der Grundsteuerhebesätze auch finanzverfassungsrechtlich gerechtfertigt erscheint.

### **3.3. Hebesatzkriterien**

Auch bei der österreichischen Grundsteuer ist bei ihrer durch Hebesätze bewirkten Abgabenhöhe zu prüfen,

- das Äquivalenzprinzip,
- das Gleichheitsgebot,
- das Übermaßverbot.

#### *3.3.1. Äquivalenzprinzip*

Bei der Grundsteuer handelt es sich um eine Abgabe und damit um eine geforderte Geldleistung. Für den Abgabencharakter einer Geldleistung kommt es primär darauf an, ob die Ertragshoheit, d.h. die primäre Verfügungsberechtigung über den Ertrag der Geldleistung bei einer Gebietskörperschaft liegt. Diese primäre Verfügungsberechtigung könne auch in einer generellen Vorausverfügung, insbesondere einer gesetzlichen Zweckbindung zum Ausdruck kommen (VfGH-Erkenntnis vom 14.12.2004, B 514/04); dies wäre auch gegeben bei einer beispielsweise Dienstgeberabgabe, welche zulässigerweise nach § 11 Abs. 1 F-VG von den Krankenversicherungsträgern im übertragenen Wirkungsbereich eingehoben wird.

Nachdem es sich bei der Grundsteuer um eine Abgabe im Sinne von Steuern handelt, muss daher die Gebietskörperschaft kein entsprechendes Äquivalenz zur Erhebung dieser Grundsteuer leisten und kann auch diese Steuer entsprechend erhöhen.

### 3.3.2. Gleichheitsgebot

Die Erhöhung der Hebesätze nach Grundstücksgruppen respektiert auch das Gleichheitsgebot. Dies vor allem deshalb, weil die im Bewertungsgesetz vorgesehenen Bewertungsgruppen und damit Grundstückshauptgruppen bei bebauten Grundstücken in

- Mietwohngrundstücke,
- Geschäftsgrundstücke,
- gemischt genutzte Grundstücke,
- Einfamilienhäuser,
- sonstige bebaute Grundstücke,

untergliedert werden und mit einer adäquaten Untergliederung die Höchsthebesätze entsprechend diesen Grundstückshauptgruppen die Hebesätze finanzausgleichsrechtlich begrenzt würden, womit dem Gleichheitsgrundsatz wohl entsprochen wird. Keine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes könne beispielsweise darin gesehen werden, dass etwa gesetzlich geregelt würde, dass die durch die Erhöhung der Hebesätze bewirkte Erhöhung der Grundsteuer bei Mietwohngrundstücken nicht auf die Betriebskosten durchschlagen dürfe. Mit der Begrenzung der Hebesätze ausschließlich entsprechend den Grundstückshauptgruppen nach dem Bewertungsgesetz würde der wirtschaftlichen Verwendung von Grundvermögen bei deren steuerlichen Belastung nach Gleichheitskriterien Rechnung getragen.

### 3.3.3. Übermaßverbot

Zum Übermaßverbot wird noch darauf hingewiesen, dass – analog zum deutschen Recht – auch im österreichischen Recht das Verbot einer sogenannten „Erdrosselungssteuer“ besteht, jedoch eine Erhöhung der Hebesätze nicht zu einer solchen bei der Grundsteuer führen könne. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf der Gesetzgeber die Steuerquellen bestmöglich erschließen und dabei auch andere, als fiskalische Zwecke mitverfolgen; eine Zielsetzung, die Zunahme beispielsweise von Spielautomaten durch Abgabenerhöhungen zu verhindern, sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wobei es unbeachtlich ist, dass dadurch die Rentabilität herabgesetzt und das Unternehmen in wirtschaftliche Schwierigkeiten gebracht würde – damit wird die Unversehrtheit des Eigentums und die Freiheit der Erwerbsausübung nicht berührt (VwGH-Erkenntnis vom 16.12.2015, Zl. 2013/17/0326, und VfGH-Erkenntnis vom 5.12.2011, B 533/11). Gerade im Hinblick auf die nach deutscher Rechtsprechung akzeptierte Erhöhung und Festlegung der Hebesätze auf bis zu 1000 v.H. erscheint eine Anhebung der Hebesätze von bisher 500 v.H. auf gestaffelt bis etwa 855 v.H. oder darüber auch unter dem Gesichtspunkt des Übermaßverbotes durchaus gerechtfertigt.



## **4. Verfassungsmäßigkeit der Neubewertung**

### **4.1. Problematik: Grundstücksbewertung**

Im österreichischen Rechtssystem sollen gemäß § 20 Abs. 1 BewG die Einheitswerte in Zeitabständen von je neun Jahren festgestellt werden. Die Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke fand zuletzt mit 1. Jänner 1973, mit Wirksamkeit 1. Jänner 1974, statt. Die vorerst für 1982 vorgesehene Hauptfeststellung wurde mehrmals verschoben; als Ersatz für die nicht durchgeführte Hauptfeststellung wurde vom Bund eine lineare pauschale Erhöhung der Einheitswerte mit 1. Jänner 1977 mit 10 %, mit 1. Jänner 1980 mit 20 % und mit 1. Jänner 1983 mit 5 % der zum 1. Jänner 1973 mit Wirkung ab 1. Jänner 1974 festgestellte Einheitswerte durchgeführt und damit die Einheitswerte um insgesamt 35 % linear im Zeitraum 1977 – 1983 angehoben; damit würde aber einer Neubewertung verfassungs- und rechtskonform nicht voll Rechnung getragen.

In Deutschland verhält sich die Rechtslage ähnlich, weil seit Jahrzehnten die Reform der Grundsteuer auf der Agenda steht, mit der Überlegung der Ablösung der veralteten Einheitswerte durch eine bundeseinheitliche zeitgemäße Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer soll diesem Mangel entgegengetreten werden, wobei verschiedene Reformmodelle von einer wertunabhängigen Grundsteuer bis zu einer verkehrswertorientierten Grundsteuer reichen (siehe „Reform der Grundsteuer – ein neuer Anlauf“, Poscher im deutschen Finanzministerium, in der Zeitschrift für Kommunalfinanzen, 08/2016), wobei ein Zeitplan bis 2022 für die erste Hauptfeststellung für die neuen Grundsteuerwerte in Aussicht genommen wurde. Anlass für die Grundsteuerreform ist die Entscheidung des Bundesfinanzhofes, wonach die Vorschriften über die Einheitsbewertung spätestens ab dem Bewertungsstichtag Jänner 2008 verfassungswidrig wären, weil die Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Hauptfeststellungszeitpunkt 1. Jänner 1964 in den Ländern zu Folgen führt, die mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes nicht mehr vereinbar wären.

Diese Verfassungswidrigkeit durch Heranziehung „antiquierter“ Einheitswerte wurde auch vom österreichischen Verfassungsgerichtshof kritisiert. Gerade diese Anwendung überholter Bewertungsbestimmungen führte zur Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG) über den Erwerb von Todes wegen, also zur Aufhebung der sogenannten Erbschaftssteuer (VfGH-Erkenntnis vom 7.3.2007, G 54/06). Danach soll die Erbschaftssteuer den Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erfassen, den eine Person durch unentgeltliche Zuwendung von Todes wegen erfährt. Nachdem das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz einerseits als Bemessungsgrundlage die Ein-

heitswerte heranzieht, andererseits aber in der Vergangenheit keine Anhebung der Einheitswerte erfolgte, sei es nach Auffassung des Höchstgerichtes zu einem Auseinanderklaffen zwischen dem steuerlichen Wert und dem tatsächlichen Wert gekommen; um solche Wertdiskrepanzen abzubauen, seien aber pauschale Vervielfachungen des Einheitswertes an sich ein untaugliches Mittel, weil angesichts der unterschiedlichen regionalen und lokalen Entwicklungen eine derartige Vervielfachung nicht in der Lage wäre, die Wertentwicklung realitätsgetreu wiederzugeben. Die Vorschrift des § 19 Abs. 2 ErbStG über die Heranziehung der Einheitswerte hatte zur Rechtsfolge, dass es für die erforderliche bzw. gerechtfertigte Belastung mit Erbschaftssteuer im Falle eines solchen Erwerbs von Grundbesitz nicht darauf ankommt, was jemand heute erwerbe, sondern welchem Wert dem Grundbesitz vor Jahrzehnten beizulegen war, was zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis der Erbschaftssteuerbelastung führen könnte; daher gelangte das Höchstgericht zur Rechtsauffassung, dass die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG geboten sei.

In einem weiteren Erkenntnis hatte der Verfassungsgerichtshof jedoch zur Grundsteuerbewertung festgestellt, dass es sich im Gegensatz zur Erbschafts- und Schenkungssteuer bei der Grundsteuer um eine Objektsteuer handelt und es dem Gesetzgeber freigestellt sei, Grundbesitz einer speziellen Vermögenssteuer zu unterwerfen, unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Grundeigentümers. Allerdings hielt der Verfassungsgerichtshof fest, dass bei der Heranziehung der derzeitigen Einheitswerte als Bemessungsgrundlage diese weder dem Verkehrswert entsprechen, noch jenem Wert, der bei ordnungsgemäßer Weiterführung der bewertungsrechtlich vorgesehenen Hauptfeststellungen als Einheitswerte ermittelt worden wäre und die regional oder individuell unterschiedliche Wertentwicklung der Grundstücke in der Bemessungsgrundlage nicht abgebildet wäre. Dennoch stellte der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 6.10.2010, B 298/10, fest, dass für die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer trotz kritikträchtigem Bewertungssystem zu berücksichtigen wäre, dass

- ❖ die notorische Unterbewertung des Grundvermögens im Gegensatz zur Erbschaftssteuer nicht zu Belastungsunterschieden zwischen den Eigentümern von Grundvermögen und von anderen Vermögenswerten führe,
- ❖ es im Gegensatz zur Erbschaftssteuer auch nicht zu Verzerrungen durch den Abzug von Schulden und Lasten vom Nominalbetrag komme,
- ❖ das Unterbleiben der Hauptfeststellungen gleichsam lediglich eine geringfügige steuerliche Entlastung bewirke,
- ❖ die Grundsteuerbewertung unter Berücksichtigung der unzweifelhaft erreichten Verwaltungsentlastung noch verfassungsrechtlich unbedenklich sei.

Daraus ist rechtlich zu folgern, dass der Unterschied beider Höchstgerichtsentscheidungen darin zu sehen ist, dass bei der Erbschaftssteuer die Bewertung nach Einheitswerten als solche, bei der Grundsteuer die vor allem nicht wertkonforme (wertnahe) und damit niedrige Besteuerung kritisiert wurde, was bei einer „Sanierung“ der Bewertung des Grundvermögens für die Grundsteuer rechtlich relevant sein sollte.

Die verfassungsrechtliche Relevanz der geltend gemachten Unstimmigkeiten innerhalb der Einheitsbewertung des Grundvermögens kann aber nicht isoliert aus der Sicht des Bewertungsgesetzes beurteilt werden. Die Anknüpfung an historische Einheitswerte oder ein Vielfaches von ihnen ist gleichheitsrechtlich nur im Zusammenhang mit den konkreten Steuerfolgen zu beurteilen und muss daher nicht durchgängig jene Konsequenzen haben, die sich im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ergeben haben. Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass das Anknüpfen an die nach den Regeln des Bewertungsgesetzes 1955 gewonnenen Bemessungsgrundlagen (Einheitswerte) in Zusammenhang mit der Art oder dem geringen Gewicht der daran geknüpften Steuerfolgen ein Inkaufnehmen der mit der Heranziehung des Einheitswertsystems verbundenen Unschärfen zu Gunsten der damit erreichten Verwaltungsökonomie noch rechtfertigt (VfGH-Erkenntnis vom 13.3.2008, B 1534/07).

#### **4.2. Verfassungskonforme Neubewertung**

In beiden höchstgerichtlichen Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes wurde die Bewertung bzw. vorgenommene Heranziehung der Bemessungsgrundlagen insofern kritisiert, als es zu einem gravierenden Auseinanderklaffen zwischen den herangezogenen Werten und den real gegebenen Werten und es daher zu Gleichheitswidrigkeiten bei der Besteuerung kommen könnte; der Verfassungsgerichtshof sieht jedoch diese kritische Bewertung der Bemessungsgrundlagen bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer einerseits und der Grundsteuer andererseits unter dem Gesichtspunkt der Verfassungsmäßigkeit sehr differenziert. Dies vor allem deshalb, weil es sich bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer um eine Subjektsteuer mit personenbezogenen Belastungen, bei der Grundsteuer jedoch um eine Objektsteuer mit relativ geringen vermögensbezogenen Belastungen handelt, weshalb die Gleichheitswidrigkeit bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer hoch angesetzt und zu einer Verfassungswidrigkeit der Rechtsnormen, bei der Grundsteuer jedoch derzeit noch niedrig beurteilt wurde und daher zu keiner Verfassungswidrigkeit geführt hatte. Gerade im Hinblick auf die Verwaltungsentlastung hatte der Verfassungsgerichtshof im Hinblick auf die Grundsteuer – derzeit noch – auf die Verfassungsmäßigkeit erkannt, doch könnte ein weiteres (langfristiges) Untätigbleiben der Abgabenbehörden bei der Bewertung des Grundvermögens in Zukunft trotz der damit erzielten Verwaltungsentlastung bei einem noch weiteren

Auseinanderklaffen zwischen herangezogenen und tatsächlich realen Werten letztendlich dennoch zu einer Verfassungswidrigkeit führen.

Es ist daher jedenfalls geboten, unverzüglich eine neuorientierte Regelung der Bemessungsgrundlagen vorzunehmen, um allfälligen weiteren Einwänden bei der Grundsteuer begegnen zu können. Dabei bieten sich zwei Reformmodelle an, und zwar entweder

- ❖ die Neufeststellung der Einheitswerte entsprechend den Realwerten,
- ❖ die Erhöhung der Hebesätze bei der Festsetzung der Grundsteuer.

Eine generelle Freigabe der Hebesätze oder Erhöhung der Hebesätze unter Berücksichtigung der Grundstückshauptgruppen würde jedenfalls zu einer nutzungsbezogenen Anhebung der herangezogenen Werte bzw. „Bemessungsgrundlagen“ bei der Grundsteuer und damit in weiterer Rechtsfolge indirekt zu einer Annäherung an die Realwerte des Grundvermögens führen. Dabei würde gerade eine Staffelung der Hebesätze nach Grundstückshauptgruppen und daher Verwendung der Grundstücke einerseits zu einer Steuergerechtigkeit und andererseits eine Annäherung der rechnerischen an die realorientierten Werte bewirken, womit gleichzeitig eine Gleichheitswidrigkeit vermieden und eine gleichheitgemäße Besteuerung des Grundvermögens herbeigeführt würde.

Gerade durch die Staffelung der Hebesätze würde im Gegensatz zu einer bloß linearen Anhebung der Einheitswerte eine steuerliche Belastung analog zur realen Verwertbarkeit von Grundvermögen bei gleichzeitiger Verwaltungsentlastung erreicht, wobei das Höchstgericht sehr wohl die Problematik der Verwaltungsbelastung bei einer Neubewertung berücksichtigt hatte und auch weiterhin berücksichtigen wird. Es ist verfassungsrechtlich nicht kritisch zu sehen, in welcher Form und mit welchem Modus das Steuersystem auf die verfassungsmäßig notwendige Neubewertung des Grundvermögens (Einheitsneubewertung oder Hebesatzerhöhung) reagiert, lediglich die derzeitige nicht gerechte und damit gleichheitswidrige Besteuerung bzw. Steuerbelastung könnte zur Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer führen.

Dabei könnte vor allem vermieden werden, mit einer vorerst verwaltungsaufwendigen Neubewertung und zusätzlich erforderlichen Neufestsetzung der Grundsteuer das Risiko einer zwischenzeitlichen Aufhebung der Grundsteuer wegen Verfassungswidrigkeit in Kauf zu nehmen.

## **5. Administration bei der Erhöhung der Hebesätze**

### **5.1. Einfache Verwaltungsadministration**

Eine neu vorgesehene Staffelung der Hebesätze wäre auch von den Städten und Gemein-

den relativ einfach zu administrieren, weil sie

- ❖ lediglich jährlich – wie schon bisher – einen entsprechenden Kollegialbeschluss, nur eben beispielsweise differenziert nach Grundstückshauptgruppen fassen müssten,
- ❖ aus den gemäß § 194 Abs. 4 BAO ergehenden Mitteilungen der Finanzämter an die Kommunen die für die Grundsteuerfestsetzung erforderlichen Daten, wie
  - Finanzamt und Einheitswertaktanzahl,
  - Katastralgemeinde, Einlagezahl, Grundstücksnummer,
  - die Art des Grundbesitzes, seine Bewertung und den Grundsteuermessbetrag,mit einem relativ geringen Arbeitsaufwand abrufen könnten
- daher die Grundsteuermessbeträge nur mit den (gestaffelten) Hebesätzen multipliziert werden müssten, um zu den neuen Grundsteuerjahresbeträgen und damit zur neuen Jahresabgabenvorschreibung der Grundsteuer zu gelangen,
- gewisse Ungenauigkeiten zum tatsächlichen Verkehrswert im Hinblick auf die Begründung des VfGH-Erkenntnisses vom 6.10.2010, B 298/10, nicht rechtlich relevant werden, weil
  - ein relativ geringes Gewicht der daran geknüpften Steuerfolgen gegeben wäre,
  - voraussichtlich unterhalb jenes Wertes liegen würden, der bei einer ordnungsgemäßen Durchführung der Hauptfeststellung anzusetzen wäre,
  - vor allem im Hinblick auf die gleichzeitig unzweifelhaft erreichte Verwaltungsentlastung verfassungsrechtlich unbedenklich sei.

## **5.2. Vorteil der Hebesatzerhöhung**

Der Vorteil dieser Grundsteuererhöhung durch Anhebung der Hebesätze gewichtet nach Grundstückshauptgruppen würde vor allem zusammenfassend darin liegen, dass

- es lediglich geringfügiger gesetzlicher Regelungen bedarf, wie
  - Änderung im § 15 Abs. 1 FAG 2008 bzw. FAG 2017 und
  - einer zivilrechtlichen Bestimmung im Grundsteuergesetz, um zu vermeiden, dass eine Anhebung der Hebesätze bei Mietwohngrundstücken, Einfamilienhäuser und Mietwohnungen, bei gemischt genutzten und Geschäftsgrundstücken, sich über die Betriebskosten auf die Höhe der Mietzinse auswirkt
- Übernahme der von den Finanzbehörden übermittelten Daten, wie Steuermessbetrag, Grundstücksnummer etc., ohne irgendwelcher eigener, zusätzlich personal- und sachaufwendiger Ermittlungen,
- Beschlussfassung der jährlichen Hebesätze im Gemeinderat (lediglich gestaffelt nach Hebesätzen), wie bei bisherigen kollegialen Beschlussfassungen,

- Erlassung neuer Abgabenbescheide aufgrund der neuen Hebesätze und der vorliegenden Steueradministrationsunterlagen,
- das Risiko einer weiteren Verfassungsanfechtung mit negativem Ausgang für die Grundsteuer bei einer möglicherweise jahredauernden Neufeststellung der Einheitswerte und zusätzliche Neufestsetzung der Grundsteuer vermieden werden könnte.

## Resümee:

1. Das Recht zur Bestimmung der Grundsteuerhebesätze resultiert sowohl nach deutscher, als auch nach österreichischer Finanzrechtslage aus verfassungsrechtlicher Selbstverwaltung, wobei allerdings nach dem österreichischen Finanzausgleichsrecht eine Höchstgrenze mit 500 v.H. festgelegt wurde, weshalb eine (gestaffelte) Erhöhung der Hebesätze als Rechtsauswirkung der kommunalen Selbstverwaltung und Stärkung der Finanzautonomie der Städte und Gemeinden zu sehen ist.
2. Nach der deutschen Rechtsprechung könnten zwar die Länder das autonome Recht der Kommunen hinsichtlich der Hebesatzhöhe begrenzen, haben jedoch in der Regel davon nicht Gebrauch gemacht, weshalb von der deutschen Rechtsprechung Hebesätze bei 855 v.H. als rechtmäßig erkannt und bei Bauland (Grundstücksspekulation) sogar Hebesätze bis 1000 v.H. als rechtmäßig beurteilt wurden; auch nach deutschem Recht bewirken erhöhte Hebesätze bei der Grundvermögensbesteuerung eine Annäherung an die Realwerte des Grundvermögens.
3. Wenn auch nach der österreichischen Rechtslehre – nicht wie in Deutschland im Grundgesetz – das Recht zur Festlegung und Bestimmung der Hebesätze nur einfachgesetzlich im Finanzausgleichsrecht determiniert wurde, handelt es sich dennoch um ein aus der Finanzautonomie abgeleitetes Heberecht, weshalb eine Erhöhung der Hebesätze, gestaffelt nach Grundstückshauptgruppen, von 500 v.H. bis 855 v.H. oder darüber durchaus finanzverfassungsrechtlich gerechtfertigt ist, um eine steuergerechte und verfassungskonforme Besteuerung des Grundvermögens zu erreichen.
4. Die bisherige Besteuerung des Grundvermögens entspricht in keiner Weise auch nur annähernd den realen Grundstücks- und damit Vermögenswerten, bewirkt daher keine Steuergerechtigkeit und Steuergleichheit und könnte wiederum neuerlich zur Anfechtung der Grundsteuer wegen angeblicher Verfassungswidrigkeit führen; diese Anfechtungskriterien würden nicht nur bei Einheitswertneubewertung, sondern auch bei Freigabe oder gestaffelter Erhöhung der Hebesätze beseitigt, weil das Grundvermögen auch bei Hebesatzerhöhung gerechter, gleichheitskonformer, realbezogen und damit auch verfassungskonform besteuert würde.

5. Der Verfassungsgerichtshof selbst hat ein Anknüpfen an das bisherige Einheitswertsystem unter gewissen Voraussetzungen und Rechtsfolgen auch bei gewissen Unschärfen als noch rechtskonform erkannt; in diesem Fall wäre aber eine Anhebung der Hebesätze zu einer gerechteren Grundstücksbesteuerung hilfreich.
6. Der Vorteil einer Erhöhung und Staffelung der Hebesätze wäre darin gelegen, dass die Gemeindeabgabenbehörden lediglich aufgrund der ohnedies vom Gemeinderat jährlich zu beschließenden Hebesätze und der von den Finanzbehörden bereitzustellenden Messbetragsunterlagen mit relativ geringem Verwaltungsaufwand kurzfristig (finanzverfassungskonform) neue Abgabenbescheide erlassen und damit zeitnah beachtliche Mehreinnahmen erzielen können.
7. Zur langdauernden Neufeststellung der Einheitswerte nach dem Vorschlag einer Arbeitsgruppe könnte daher eine **Neuregelung der Grundstücksbesteuerung alternativ – wie vorstehend vorgeschlagen – durch gestaffelte Anhebung der Hebesätze** realisiert werden.

Dr. Mühlberger

Linz, am 15. November 2016