



Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers

Sebastian Eichfelder, Yannis Kiel, Jonas Knaisch

Wie hoch sind die Bürokratiekosten der Grundsteuerreform 2022?

arqus Discussion Paper No. 283
March 2024

Wie hoch sind die Bürokratiekosten der Grundsteuerreform 2022?

Sebastian Eichfelder*, Yannis Kiel[♠], Jonas Knaisch[†]

Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg

20. März 2024

Abstract

Der vorliegende Beitrag schätzt die Bürokratiekosten der Grundsteuerreform 2022 mit Hilfe des Standardkostenmodells der Bundesregierung (SKM) und qualitativer Experteninterviews auf eine Bandbreite von 3,84 Mrd. € und 6,88 Mrd. € (im Mittelwert 5,37 Mrd. €). Dies entspricht 3,48 % und 6,23 % des voraussichtlichen Steueraufkommens im Hauptfeststellungszeitraum von 2022 bis 2028. Die im vorliegenden Beitrag geschätzten Bürokratiekosten betragen das 3,5-fache bis 6,3-fache des 2019 durch den Nationalen Normenkontrollrat (NKR) ermittelten Erfüllungsaufwandes. Damit dokumentiert die vorliegende Untersuchung eine massive Unterschätzung der Bürokratiekosten der Grundsteuerreform 2022 durch den NKR und die deutsche Bundesregierung.

1. Einleitung

In Reaktion auf das Urteil des BVerfG 1 BvL 11/14 vom 10. April 2018 war der Gesetzgeber gezwungen, das Bewertungsverfahren für die Grundsteuer so zu reformieren, dass es den Ansprüchen des Gleichheitsgrundsatzes genügt.¹ Diese Reform wurde durch unterschiedliche Vorstellungen zu den Bewertungsverfahren zwischen Bund und Ländern und insbesondere des Bundeslandes Bayern verkompliziert, was die Verabschiedung des Grundsteuer-Reformgesetzes auf den 19.11.2019 verzögerte. Im Ergebnis wurde den Ländern mit der Öffnungsklausel das Recht auf ein eigenes Bewertungsverfahren eingeräumt, wobei 9 Bundesländer sich für das sogenannte Bundesmodell entschieden, 2 Bundesländer eine angepasste Version des Bundesmodells einführten und 5 Bundesländer (Baden-Württemberg,

* Kontakt: sebastian.eichfelder@ovgu.de.

† Kontakt: jonas.knaisch@ovgu.de.

♠ Kontakt: yannis.kiel@gmx.de.

¹ Vgl. Seer (2018); Graf (2018); Scheller (2020), S. 241.

Bayern, Hamburg, Hessen, Niedersachsen) ein eigenständiges Bewertungsverfahren entwickelten.²

Die Reform erforderte eine Neubewertung von ca. 36 Mio. Grundstücken und wirtschaftlichen Einheiten und war damit eine echte Mammutaufgabe für Immobilieneigentümer, Finanzverwaltung und den Berufsstand der Steuerberater.³ In der Öffentlichkeit wurde die Reform zum Teil harsch kritisiert, wobei gerade die bürokratischen Belastungen für Steuerpflichtige und Unternehmen im Fokus der Kritik standen.⁴ Bemängelt wurden auch der Zeitdruck, wobei die Frist für die Einreichung von Feststellungserklärungen beim Bundesmodell vom 31.10.2022 auf den 31.01.2023 verlängert wurde, und der föderale „Flickenteppich“, der eine Vielzahl von Bewertungsverfahren und Vorschriften zur Folge hatte.⁵

Trotz der öffentlichen Kritik steht bislang eine wissenschaftliche Evaluierung der durch die Reform verursachten Bürokratiekosten für Bürgerinnen und Bürger sowie für Unternehmen aus. Eine Quantifizierung des Erfüllungsaufwandes erfolgte durch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens, wobei die Berechnungen sich an einer Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates (NKR) orientieren. Das BMF bezifferte den Erfüllungsaufwand der Bürgerinnen und Bürger mit 2,1 Mio. Stunden sowie Sachkosten von 445.000 €. Der jährliche Erfüllungsaufwand der Wirtschaft wurde mit 8,9 Mio. € im Bereich Land- und Forstwirtschaft, 92,3 Mio. € für die übrige Wirtschaft sowie Sachkosten von 181.000 € für die Übermittlung papiergebundener Steuerklärungen für den ersten Hauptfeststellungszeitraum (2022 – 2028) angegeben, was ein Gesamtvolumen von 709,8 Mio. € über 7 Jahre impliziert.⁶ Der Nationale Normenkontrollrat (NKR) bezifferte in seiner Stellungnahme vom 20.06.2019 den voraussichtlichen Erfüllungsaufwand auf insgesamt 1.085,4 Mio. €, von denen 375,6 Mio. € auf Bürgerinnen und Bürger sowie 709,8 Mio. € auf die Wirtschaft (also letztlich Unternehmen) entfallen sollten.

Ein Problem dieser Schätzung besteht darin, dass diese vor der eigentlichen Umsetzung der Reform zu einem Zeitpunkt erfolgte, an dem selbst die gesetzlichen Rahmenbedingungen (insbesondere die Bewertungsvorschriften in einigen Ländern) noch nicht abschließend geklärt

² Vgl. Bundesministerium der Finanzen (2021).

³ Vgl. Eigenthaler et al. (2018); Bach (2019); Bräutigam/Weber (2022), S. 377.

⁴ Vgl. etwa Gaschke (2022); Zeit Online (2022);

⁵ Vgl. etwa Thoms/Watzke (2021); Rödl & Partner (2021)

⁶ Deutscher Bundestag (2019), S. 2.

waren.⁷ Zudem ist die Vorgehensweise wenig transparent und es ist unklar, auf welche Annahmen diese zurückgreift (siehe auch die Diskussion in Abschnitt 2.2). Folglich besteht nach wie vor Forschungsbedarf bezüglich der Höhe der Bürokratiekosten durch die Grundsteuerreform 2022.

Der vorliegende Beitrag widmet sich diesem Thema und greift dabei methodisch auf den Ansatz von Eichfelder und Knaisch (2021) zurück, die mit Hilfe des Standardkostenmodells der Bundesregierung (SKM)⁸ sowie Experteninterviews von Praktikern die Bürokratiekosten durch die zeitlich befristete Mehrwertsteuersenkung durch das Zweite Coronasteuerhilfegesetz geschätzt haben. Dabei konzentriert sich die Schätzung im Wesentlichen auf die Bürokratiekosten durch die Neubewertung von 36 Mio. Grundstücken und wirtschaftlichen Einheiten. Auch wenn das Vorgehen damit nicht auf einer repräsentativen quantitativen Datenerhebung basiert, dürfte die Vorgehensweise des vorliegenden Beitrages empirisch deutlich stärker fundiert sein als die Kostenschätzungen durch das BMF und den NKR, die auf keinerlei empirische Datenerhebungen verweisen und zudem in ihrer Vorgehensweise intransparent sind. Insgesamt wurde für die Bewertung auf neun qualitative Experteninterviews zurückgegriffen, wobei sämtliche befragten Personen mit Hilfe des Standardkostenmodells (SKM) einen Schätzwert für die durchschnittlichen Bürokratiekosten der Neubewertung eines Grundstücks (Feststellungserklärung) durch das Bundesmodell angegeben haben. Zudem wurde in jedem Fall ein weiterer Schätzwert generiert, bei dem die befragten Personen von den restriktiven Vorgaben des SKM abweichen konnten. Auf Basis beider Schätzwerte sowie weiterführender Annahmen lässt sich eine Bandbreite der Bürokratiekosten durch die Grundsteuerreform von 3,84 Mrd. bis 6,88 Mrd. € (im Mittelwert 5,37 Mrd. €) herleiten.

Ein Problem für die Analyse resultiert aus den unterschiedlichen Bewertungsvorschriften für die einzelnen Bundesländer, deren detaillierte Evaluation den Rahmen des Untersuchungsdesigns gesprengt hätte. Daher konzentrieren sich die Experteninterviews darauf, mit Hilfe von Praktikerinnen und Praktikern einen konsistenten Schätzwert für die durchschnittlichen Bürokratiekosten der Neubewertung eines Grundstücks durch das Bundesmodell zu ermitteln. Weiterhin wurde im Rahmen der Experteninterviews die Frage diskutiert, welchen Einfluss die unterschiedlichen Bewertungsvorschriften in bestimmten Bundesländern auf die gesamten Bürokratiekosten der Reform haben. Auf Basis dieser

⁷ Vgl. Bräutigam/Weber (2022).

⁸ Vgl. Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2022a).

Erkenntnisse wurde dann eine Bandbreite für die voraussichtlichen Bürokratiekosten durch die Reform ermittelt.

Unser Beitrag gliedert sich wie folgt. Kapitel 2 erläutert kurz die Grundsteuerreform 2022 sowie die bereits existierende Schätzung der Bürokratiekosten bzw. des Erfüllungsaufwandes durch den NKR aus dem Jahr 2019. Kapitel 3 geht auf die methodische Vorgehensweise der vorliegenden Untersuchung ein. Kapitel 4 fasst die Ergebnisse der Befragungen zusammen. In Kapitel 5 ermitteln wir die Bandbreite der durch die Grundsteuerreform verursachten Bürokratiekosten und diskutieren Implikationen unserer Ergebnisse. Kapitel 6 fasst die Ergebnisse in einem Fazit zusammen.

2. Grundsteuerreform und Bürokratiekosten

2.1. Grundsteuerreform

Die Grundsteuerreform wurde durch das Urteil des BVerfG 1 BvL 11/14 vom 10. April 2018 ausgelöst, wobei der Gesetzgeber zu einer Neubewertung von Grundstückswerten verpflichtet wurde, die dem Gleichheitsgrundsatz entsprach. Da das Bundesland Bayern ein eigenständiges Bewertungsrecht der Länder in Form der sogenannten „Öffnungsklausel“ durchsetzte, ergaben sich in der Folge unterschiedliche Bewertungsverfahren in den einzelnen Bundesländern.⁹

In den Bundesländern Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen wird die Reform durch das **Bundesmodell** umgesetzt, das auf dem Grundsteuerreformgesetz vom 19.11.2019 basiert. Diese Bundesländer verzichteten somit auf ein eigenständiges Bewertungsverfahren. Auch das Saarland und Sachsen wenden das Bundesmodell grundsätzlich an, weichen aber in der Höhe der Steuermesszahlen ab. Im Bundesmodell gibt es folgende Bewertungsverfahren für verschiedene Arten von Grundstücken:

- Unbebaute Grundstücke werden mit dem Produkt aus Grundstücksfläche und dem Bodenrichtwert pro m² gem. § 247 BewG bewertet.
- Bebaute Wohngrundstücke gem. § 250 Abs. 2 BewG werden nach dem Ertragswertverfahren aus der Summe des kapitalisierten Reinertrags gem. § 253 BewG und des abgezinsten Bodenwerts gem. § 257 BewG bewertet.

⁹ Vgl. hierzu mit weiteren Nachweisen Bundesministerium der Finanzen (2019); Bundesministerium der Finanzen (2021); Graf (2021); Bräutigam/Weber (2022), S. 337ff.; Graf (2022); Bräutigam/Weber (2023), S. 740ff.

- Bebaute Geschäftsgrundstücke gem. § 250 Abs. 3 BewG werden nach dem Sachwertverfahren als Summe aus dem Bodenwert des unbebauten Grundstücks gem. § 247 BewG sowie dem Gebäudesachwert gem. § 259 BewG bewertet.

Im Vergleich zum Bundesmodell zeichnen sich die Reformmodelle der einzelnen Länder tendenziell durch eine stärkere Vereinfachung des Bewertungsverfahrens aus. In Baden-Württemberg kommt ein **modifiziertes Bodenwertmodell** zur Anwendung, das alleine die Lage, aber nicht den Bebauungsgrad des Grundstücks berücksichtigt. Folglich basiert die Grundsteuer analog zur Bewertung unbebauter Grundstücke im Bundesmodell auf dem Produkt aus Grundstücksfläche und dem Bodenrichtwert pro m². In den übrigen Bundesländern außer Bayern kommen sogenannte Äquivalenzmodelle zur Anwendung.¹⁰ Diese bewerten bebaute und unbebaute Grundstücke aus dem Produkt aus den jeweiligen Flächen (also bebaute Fläche und unbebaute Fläche) und wertunabhängigen Äquivalenzkennzahlen pro m² Fläche. Bei unbebauten Flächen betragen diese Äquivalenzkennzahlen 0,04 € pro m² und bei bebauten Flächen 0,50 € pro m², die dann zu Ermittlung des Messbetrages noch jeweils mit einer Steuermesszahl multipliziert werden. In Bayern wird ein reines **Flächenmodell** umgesetzt, in dem die Lage des Grundstücks keinerlei Rolle spielt. In Hamburg existiert ein **lageangepasstes Flächenmodell**, das eine Steuermesszahlreduktion für Wohnflächen in normaler Lage vorsieht, um Stadtentwicklungsgesichtspunkte zu berücksichtigen und bezahlbaren Wohnraum zu fördern. In Niedersachsen und Hessen wird die Reform über ein **Flächen-Lage-Modell** umgesetzt, in dem auch eine Bodenwertkomponente und damit der Wert der Lage Berücksichtigung findet.¹¹

Inwiefern sich durch diese alternativen Bewertungsverfahren eine deutliche Senkung der Bürokratiekosten erreichen lässt, ist letztlich nicht klar. Einerseits sehen alle Ländermodelle eine gewisse Vereinfachung des Bewertungsverfahrens vor, die zu einer Senkung der Bürokratiekosten führen dürfte. Andererseits steigert aber das Nebeneinander unterschiedlicher Bewertungsverfahren – der sogenannte föderale Flickenteppich – wiederum die Komplexität des Gesamtsystems, da jedes Bewertungsverfahren nach eigenen Regeln erfolgt und unterschiedliche Grundstücksangaben benötigt.

¹⁰ Vgl. Bräutigam/Weber (2022), S. 338f.

¹¹ Vgl. ebenda; Bundesministerium der Finanzen (2021); Bräutigam/Weber (2023), S. 740ff.

2.2. Kostenschätzung durch den Nationalen Normenkontrollrat

Von Seiten des NKR liegt eine Schätzung für den Erfüllungsaufwand der Grundsteuerreform aus dem Jahr 2019 vor, die auf der Methodik des international verbreiteten Standardkostenmodells (SKM) basiert.¹² Der Begriff des Erfüllungsaufwandes umfasst gem. § 2 Abs. 1 NKRG den gesamten Messbaren Zeitaufwand und die Kosten, die durch die Befolgung einer bundesrechtlichen Vorschrift bei Bürgerinnen und Bürgern, der Wirtschaft sowie der öffentlichen Verwaltung entstehen, wobei rein kalkulatorische Kosten nicht berücksichtigt werden. Dies ist – abgesehen von den hier nicht berücksichtigten Kosten der öffentlichen Verwaltung – mit dem hier verwendeten Begriff der Bürokratiekosten deckungsgleich.¹³ Für die Ermittlung der Kosten wird zunächst von einzelnen Informationspflichten ausgegangen, die seitens der betroffenen Unternehmen oder Bürgerinnen und Bürger zu erbringen sind. Diese Informationspflichten werden im Modell in einzelne Arbeitsschritte unterteilt, die als Standardaktivitäten bezeichnet werden.¹⁴ Die Arbeitszeit pro Standardaktivität kann entweder empirisch gemessen oder anhand von standardisierten Annahmen geschätzt werden. Die Kosten ergeben sich dann durch Multiplikation des Zeitaufwandes mit einem passenden Stundensatz und die zusätzlichen Sachkosten. Um die endgültige Belastung aus der Erfüllung der Informationspflichten für den Adressatenkreis zu ermitteln, ist die zu erwartende Fallzahl mit den Kosten pro Fall zu multiplizieren.

Der NKR geht von 36 Mio. neu zu bewertenden Grundstücken und Bewertungseinheiten aus. Sowohl für den Erfüllungsaufwand der Bürgerinnen und Bürger, als auch für den der Wirtschaft, geht die Schätzung davon aus, dass sich dieser Aufwand linear über den Zeitraum der ersten grundsteuerlichen Hauptfeststellung von 2022 bis 2028 verteilt, ohne dass dies inhaltlich erläutert wird.¹⁵ Aus ökonomischer Perspektive überzeugt diese lineare Kostenverteilung nicht, da die Bürokratiekosten insbesondere durch das Feststellungsverfahren bzw. durch die Feststellungserklärungen der Steuerpflichtigen entstehen, die bis zum 31.01.2023 (in Bayern bis zum 30.04.2023) einzureichen waren.¹⁶ Folglich ist eher davon

¹² Vgl. hierzu detailliert Chlumsky et. al. (2006); Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2022b).

¹³ Vgl. zum Kostenbegriff Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2022b), S. 9 sowie Eichfelder/Knaisch (2021), S. 180 sowie.

¹⁴ Vgl. Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2022b), S. 35ff.

¹⁵ Vgl. Deutscher Bundestag (2019), S. 2f.; Nationaler Normenkontrollrat (2019), S. 4.

¹⁶ Vgl. Haufe (2023).

auszugehen, dass die Kosten vor allem zu Beginn des Feststellungszeitraums im Rahmen der Feststellungserklärungen angefallen sind. Das wurde auch im Rahmen der Interviews bestätigt.¹⁷

Eine weitere Grundannahme der Schätzung ist, dass 50 % der Erklärungen über ELSTER übermittelt werden und für 70 % der Fälle eine vollmaschinelle Feststellung der Einheitswerte erfolgt (sog. Autofälle). Auch diese Grundannahme und ihre Konsequenzen für die weitere Schätzung werden nicht erläutert.¹⁸ Der Zeitaufwand für die Bürgerinnen und Bürger wird mit insgesamt 14,9 Mio. Arbeitsstunden angesetzt, woraus sich 2,1 Mio. Arbeitsstunden pro Jahr ergeben. Abweichend von den Angaben im Gesetzesentwurf bewertet der NKR diesen Zeitaufwand und kommt dabei auf 372 Mio. € (also ca. 25 € pro Stunde). Die Sachkosten werden mit 3,1 Mio. € insgesamt oder 445.000 € pro Jahr beziffert. Pro Grundstück wird von einem durchschnittlichen Zeitaufwand von 31 Minuten ausgegangen, von denen ganze 6 Minuten auf die Beschaffung von Daten entfallen.¹⁹ Dies impliziert letztlich, dass es sich bei 28,8 Mio. der 36 Mio. Grundstücken um Wohngrundstücke handelt, deren Bürokratiekosten von Bürgerinnen und Bürgern getragen werden. Wie der NKR zu diesen Fallzahlen kommt, ist leider nicht nachvollziehbar.

Je nach Art des Grundstückes geht die Schätzung von einem unterschiedlichen durchschnittlichen Zeitaufwand aus. Bei unbebauten Grundstücken unterstellt der NKR einen relativ niedrigen Zeitaufwand von 16 Minuten pro Grundstück. Bei bebauten Grundstücken sind deutlich mehr Angaben für die Bewertung erforderlich (Art des Grundstücks, Alter des Gebäudes, Wohnfläche, Grundstücksfläche, Bodenrichtwert, Mietniveau). Der NKR geht davon aus, dass der Arbeitsaufwand für Ein- und Zweifamilienhäuser eine halbe Stunde beträgt, während bei Mietwohngrundstücken eine knappe Stunde und bei gemischten Grundstücken 1 ¼ Stunden veranschlagt werden.²⁰ Aus welchem Grund diese unterschiedlichen Schätzwerte veranschlagt werden, bleibt unklar. Aus unserer Sicht erscheint es wenig überzeugend, dass der Erfüllungsaufwand von üblicherweise selbst genutzten Ein- und Zweifamilienhäusern deutlich unter dem Erfüllungsaufwand von Mietwohngrundstücken liegen soll. Die Bewertungsverfahren, Informationspflichten und erforderlichen Angaben von beiden Grundstückstypen sind praktisch identisch. Insofern gibt es keinen Grund anzunehmen, dass

¹⁷ Vgl. Interview 1, 06.07.2022.

¹⁸ Vgl. Nationaler Normenkontrollrat (2019), S. 5.

¹⁹ Vgl. Deutscher Bundestag (2019), S. 2; Nationaler Normenkontrollrat (2019), S. 1, 5.

²⁰ Vgl. Nationaler Normenkontrollrat (2019), S. 5f.

der Zeitaufwand oder die Kosten erheblich voneinander abweichen. Zumindest hätten entsprechende Annahmen aber erläutert werden müssen.

Der Erfüllungsaufwand der Wirtschaft wird vom NKR mit 709 Mio. € bzw. 101 Mio. € pro Jahr beziffert. Von diesem Aufwand sollen 8,9 Mio. € auf Land- und Forstwirtschaft und 92,3 Mio. € auf die übrige Wirtschaft entfallen. Diese Angaben sind deckungsgleich mit den BMF-Angaben im Gesetzentwurf.²¹ Auch bezüglich der Erfüllungskosten der Wirtschaft wird von unterschiedlichen Fallkonstellationen ausgegangen. Bei Mietwohngrundstücken und Geschäftsgrundstücken geht die Schätzung von einem Zeitaufwand von durchschnittlich ca. 3 Stunden aus, während bei gemischt genutzten Grundstücken und sonstigen bebauten Grundstücken gut 2 Stunden veranschlagt werden. Auch diese Fallunterscheidung wird nicht begründet und erscheint wenig überzeugend. Während im Bereich der Bürgerinnen und Bürger gemischt genutzte Grundstücke als besonders aufwändig für die Bewertung eingeschätzt werden, gelten im Bereich Wirtschaft normale Mietwohngrundstücke (bewertet im Ertragswertverfahren) und Geschäftsgrundstücke (bewertet im Sachwertverfahren) als besonders aufwändig in der Bewertung, während der Aufwand für gemischt genutzte Grundstücke geringer eingeschätzt wird.

Bemerkenswert sind auch die unterschiedlichen Annahmen bezüglich des Zeitaufwandes in beiden Bereichen. Im Bereich Wirtschaft wird der Zeitaufwand für eine Feststellungserklärung von Mietwohngrundstücken mit 3 Stunden angesetzt, während im Bereich Bürgerinnen und Bürger der Zeitaufwand für die Feststellungserklärung von Ein- und Zweifamilienhäusern nur mit einer halben Stunde (also einem Sechstel) beziffert wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Bewertungsverfahren (Ertragswertverfahren) und erforderliche Informationspflichten praktisch deckungsgleich sind.

Neben dem Arbeitsaufwand geht die Schätzung für die Wirtschaft von Sachkosten i.H.v. 1,3 Mio. € aus. Diese entfallen analog zu den Sachkosten für Bürgerinnen und Bürger ausschließlich auf die Übermittlung von papiergebundenen Steuererklärungen. Weitere Sachkosten – etwa für Software oder für Steuerberatung – werden nicht berücksichtigt.

Es erscheint unwahrscheinlich, dass die Schätzungen des NKR auf empirisch validierten Daten beruht. Dagegen spricht bereits, dass die Schätzung 2019 erfolgte, also zu einem Zeitpunkt, als die aus der Grundsteuerreform resultierenden Informationspflichten noch weit in der Zukunft

²¹ Vgl. Deutscher Bundestag (2019), S. f.; Nationaler Normenkontrollrat (2019), S. 6.

lagen und die gesetzlichen²² und verwaltungstechnischen²³ Rahmenbedingungen noch nicht abschließend geklärt waren. Auch die fragwürdigen Annahmen im Rahmen der Kostenabschätzung (etwa ein geschätzter Zeitaufwand von gerade einmal einer halben Stunde für die Feststellungserklärung eines Einfamilienhauses) sprechen gegen eine empirische Validierung der Kostenabschätzung.

3. Methodisches Vorgehen

Die Vorgehensweise orientiert sich an Eichfelder und Knaisch (2021), die mit Hilfe von qualitativen Experteninterviews²⁴ und dem Standardkostenmodell der deutschen Bundesregierung die Bürokratiekosten der zeitlich befristeten Mehrwertsteuersenkung des Zweiten Coronasteuerhilfegesetzes berechnet haben. Anders als in Studien, deren Ziel in der Ermittlung der Gesamtbelastung von Unternehmen und Steuerpflichtigen durch Bürokratiekosten liegt,²⁵ basiert die Messung der Bürokratiekosten hier nicht auf einer repräsentativen Stichprobe von Unternehmen und Steuerpflichtigen, sondern auf einer ausgewählten Anzahl von Expertinnen und Experten, die für die Validierung des Schätzverfahrens durch das Standardkostenmodell sowie als Multiplikatoren für eine Vielzahl von betroffenen Unternehmen und Steuerpflichtigen herangezogen werden können. Anders als Fochmann et al. (2024) berücksichtigen wir auch keine subjektiv wahrgenommene Belastung, sondern beschränken uns auf den Erfüllungsaufwand entsprechend des Standardkostenmodells.²⁶

Vorteile des gewählten Schätzansatzes liegen in der Geschwindigkeit und den relativ geringen Kosten der Datenerhebung, der Vermeidung von Problemen mit Rücklaufquoten sowie der Konzentration der Schätzwerte auf bestimmte Informationspflichten, die durch Expertinnen

²² Das niedersächsische Grundsteuergesetz wurde am 7. Juli 2021 und das bayerischen Grundsteuergesetz am 10.12.2021 verabschiedet. Diese Ländermodelle konnten damit im Rahmen der Kostenschätzungen 2019 nicht berücksichtigt werden. Auch die Grundsteuermodelle in Hamburg und Hessen wurden im Jahr 2021 beschlossen, während der Beschluss des Landesgrundsteuergesetzes Baden-Württemberg am 4.11.2020 erfolgte.

²³ Vgl. Bräutigam/Weber (2022); Bräutigam/Weber (2023).

²⁴ Vgl. zu qualitativen Befragungen im Rahmen von Experteninterviews Heiser (2018) sowie Strübing (2018) m.w.N.

²⁵ Vgl. zu den Bürokratiekosten der deutschen Einkommensteuer Blaufus/Eichfelder/Hundsdoerfer (2014) sowie Blaufus/Hechtner/Jarzembski (2019). Einen detaillierten Überblick über Studien zur Messung von steuerlichen Bürokratiekosten geben Eichfelder (2011), Schorn (2012), Eichfelder/Vaillancourt (2014).

²⁶ Fochmann et al. (2024) berücksichtigen im Rahmen der Zusatzkosten der Besteuerung nicht nur den reinen Verwaltungsaufwand (Bürokratiekosten), sondern auch die Differenz aus subjektiv wahrgenommener Steuerbelastung und tatsächlicher Steuerlast als eine Form der psychischen Belastung. Weitere Studien befassen sich zudem mit Maßgrößen steuerlicher Komplexität wie etwa dem „Tax Complexity Index“; vgl. Hoppe et al. (2023).

und Experten klar von anderen Informationspflichten abgegrenzt werden können. Gerade im Rahmen von gesetzlichen Reformvorhaben lässt sich eine zeitnahe Erhebung der Daten unter angemessenen Kosten bei hinreichender Fokussierung auf die Reform im Rahmen einer repräsentativen Stichprobe mit einer aussagekräftigen Rücklaufquote kaum sicherstellen. Daher geht auch das Standardkostenmodell der Bundesregierung, wenn überhaupt, nur von einer begrenzten Anzahl an empirisch gestützten Datenerhebungen aus.²⁷ Probleme bei Befragungen von Nichtexperten (also Steuerpflichtigen) ergeben sich zudem im Hinblick auf die Abgrenzung verschiedener Arten von Informationspflichten²⁸ oder die exakte Formulierung der Fragestellungen im Fragebogen.²⁹ Auch dies spricht bei einer stark fokussierten Studie (hier Grundsteuerreform 2022) für den Einsatz von Experteninterviews.

Als Interviewpartner wurden Praktikerinnen und Praktiker aus Großstädten in Ost- und Westdeutschland herangezogen (Braunschweig, Dortmund, Frankfurt a.M., Halle a.d.S., Leipzig, Magdeburg). Die ausgewählten Personen der steuerberatenden Berufe fungieren als Multiplikatoren für einen großen Teil der von dieser Reform betroffenen Unternehmen und Wirtschaftszweige und können wegen ihrer Berührungspunkte mit zahlreichen Steuerpflichtigen die Informationspflichten und Aktivitäten von unterschiedlichen Betroffenen widerspiegeln. Sämtliche Interviews wurden durch Yannis Kiel durchgeführt, wobei insgesamt 9 vollständig dokumentierte Interviews vorliegen.³⁰ Der Leitfaden zur Durchführung dieser qualitativen Befragungen ist in Anhang 1 enthalten.

Ein potentieller Schwachpunkt ist die relativ begrenzte Anzahl von durchgeführten Interviews. Allerdings sprechen die Ergebnisse von Eichfelder und Knaisch (2021) dafür, dass eine Erhöhung der Anzahl von Interviews nur eine relativ begrenzte Bedeutung für die Gesamthöhe der geschätzten Bürokratiekosten hat, wenn die Schätzung mit Hilfe von qualitativen Interviews

²⁷ So heißt es im Leitfaden der Bundesregierung (Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statisches Bundesamt, 2022b, S. 20): „Wenn der Aufwand nicht aus vorhandenen Daten oder eigenen Erhebungen abgeleitet werden kann, ist er zu schätzen (z.B. auf Grundlage der Zeitwerttabellen im Anhang), Dabei ist nachvollziehbar darzulegen, welche Annahmen zu Szenarien, Fallzahlen oder Kosten getroffen wurden.“

²⁸ Vgl. etwa Eichfelder/Vaillancourt (2014), S. 118f. mit weiteren Nachweisen.

²⁹ Dies verdeutlicht etwa eine Studie von Eichfelder/Hechtner (2018) zu den Bürokratiekosten belgischer Unternehmen. Allein die Umstellung der Fragestellung von „Durchschnittlichen Kosten pro Monat“ auf „Durchschnittliche Kosten pro Jahr“ führte demnach zu einer Verminderung der Kostenschätzung von durchschnittlich 39 %. Bei kleinen und mittleren Unternehmen (mit vermutlich größeren Schätzfehlern) ging die Kostenschätzung allein aufgrund einer veränderten Fragestellung sogar um 53 % zurück; vgl. Eichfelder/Hechtner (2018), S. 1.

³⁰ Im Einzelnen wurden folgende Personen befragt: Dr. Hagen Ackermann, StB (Magdeburg), Maik Arnhold, StB (Magdeburg), Carolin Babel, RA/StBin (Frankfurt a.M.), Tom Bergmann (Leipzig), Christian Böke, WP/StB (Braunschweig), Dr. Stefanus Figgenger, RA/StB (Frankfurt a.M.), René Freiberg, StB (Halle a.d.Saale), Sarah Klinkhammer, StBin (Dortmund) und Nadine Kröning, StBin (Magdeburg).

und dem Standardkostenmodell durchgeführt wird. Eichfelder (2020) führte zunächst nur 12 Interviews durch und kam dabei auf geschätzte Bürokratiekosten von 2,25 Mrd. €. Ein Folgegutachten von Eichfelder und Knaisch (2020), für das 28 Interviews durchgeführt wurden, führte zu einer Schätzung der Bürokratiekosten von 2,43 Mrd. €. ³¹ Die Abweichung beider Schätzwerte liegt somit bei weniger als 10 %.

Im vorliegenden Fall sprechen zwei weitere Gesichtspunkte dafür, dass sich auch mit einer relativ begrenzten Anzahl an Interviews zumindest für das Bundesmodell ein valider Schätzwert der Bürokratiekosten ableiten lässt. Einerseits handelt es sich bei den Feststellungserklärungen um eine klar umrissene Informationspflicht, die sich gut für Hochrechnungen eignet. Andererseits wurden pro Interview zwei Schätzwerte hergeleitet, die auf unterschiedlichen Annahmen zum SKM beruhen und für die Herleitung einer Untergrenze und einer Obergrenze der Bürokratiekosten verwendet werden. Damit lässt sich die Anzahl der Datenpunkte auf 18 erhöhen.

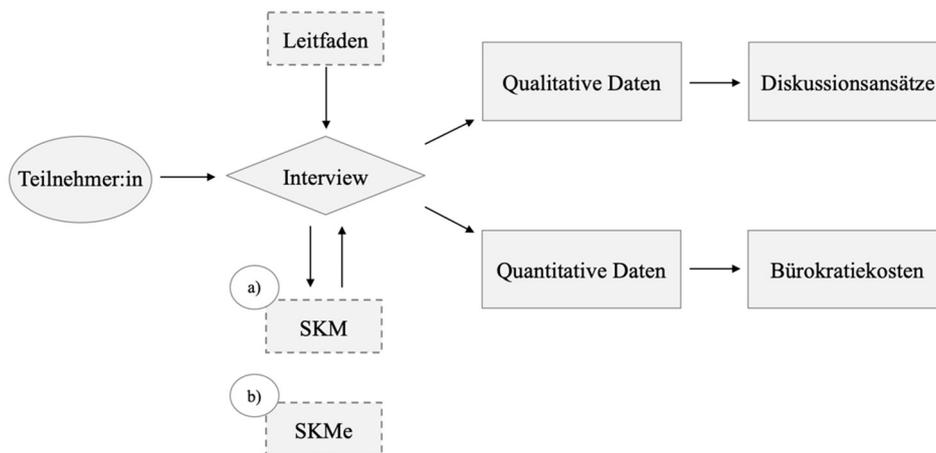
Es wird angenommen, dass die Höhe der Bürokratiekosten nicht davon abhängt, ob bestimmte Informationspflichten von den Steuerpflichtigen selbst oder von Steuerberaterinnen und Steuerberatern übernommen werden. Faktisch wird also unterstellt, dass beide Gruppen ähnlich kosteneffizient arbeiten. Diese Annahme ist auch dadurch bedingt, dass keine Erkenntnisse vorliegen, in welchem Umfang die durch die Grundsteuerreform bedingten Arbeiten auf Steuerberaterinnen und –berater ausgelagert wurden.

Im Rahmen der Interviews wurde von den 16 Standardaktivitäten des SKM-Leitfadens der deutschen Bundesregierung und des NKR ausgegangen. ³² Die Befragungspersonen wurden nach der Erforderlichkeit dieser Standardaktivitäten für die Feststellungserklärung sowie nach dem Komplexitätsniveau der entsprechenden Standardaktivität gefragt. Auf Basis dieser Angaben lässt sich ein Schätzwert im Sinne der Vorgehensweise des SKM-Leitfadens herleiten (Abkürzung SKM).

³¹ Vgl. Eichfelder/Knaisch (2020), S. 15.

³² Diese Informationspflichten werden im Leitfaden der Bundesregierung wie folgt bezeichnet: 1. Einarbeitung in die Informationspflicht, 2. Beschaffung von Daten, 3. Formulare ausfüllen, Beschriftung, Kennzeichnung, 4. Berechnungen durchführen, 5. Überprüfung der Daten und Eingaben, 6. Fehlerkorrektur, 7. Aufbereitung der Daten, 8. Datenübermittlung und -veröffentlichung, 9. Interne Sitzungen, 10. Externe Sitzungen, 11. Ausführen von Zahlungsanweisungen, 12. Kopieren, Archivieren, Verteilen, 13. Mitwirkung bei der Prüfung durch öffentliche Stellen, 14. Korrekturen, die aufgrund von Prüfungen durchgeführt werden müssen, 15. Weitere Informationsbeschaffung, 16. Fortbildungs- und Schulungsmaßnahmen; vgl. Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2022b), S. 36.

Abbildung 1: Vorgehen (Schema)



Im Verlauf der Gespräche stellte sich heraus, dass die Einordnung der Zeitangaben aus dem Leitfaden des SKM nur bedingt den Erfahrungswerten der Praxisvertreterinnen und -vertreter entsprach. Um diese Erfahrungswerte stärker in der Schätzung berücksichtigen zu können, wurde ein zweiter Schätzwert ermittelt, bei dem sich der Zeitaufwand der einzelnen Standardaktivitäten nicht an den Vorgaben des SKM orientiert, sondern den Erfahrungswerten eines durchschnittlichen Steuerfalls der Befragungspersonen entspricht (Abkürzung SKMe). Dadurch ergaben sich im Rahmen jedes Interviews zwei Schätzwerte für die Höhe der Bürokratiekosten einer durchschnittlichen Feststellungserklärung. Die Abbildung 1 zeigt das Vorgehen schematisch.

Eine wichtige Erkenntnis aus den Interviews war, dass sich keine eindeutigen Aussagen darüber treffen lassen, ob sich die Bürokratiekosten für verschiedene Arten bebauter Grundstücke (Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke mit Bewertung nach dem Sachwertverfahren) strukturell voneinander unterscheiden. Daher wurden vereinfachend die Bürokratiekosten einer durchschnittlichen Feststellungserklärung geschätzt. Die geringeren Bürokratiekosten einer Feststellungserklärung für ein unbebautes Grundstück wurden dabei implizit berücksichtigt (durch eine Minderung der durchschnittlichen Belastung pro Feststellungserklärung). Da derartige unbebaute Grundstücke in der Praxis nur eine relativ geringe Bedeutung haben, ist ihr Einfluss auf die durchschnittlichen Bürokratiekosten der Grundsteuerreform 2022 gering.

4. Befragungsergebnisse

4.1. Quantitative Befunde der Expertenbefragungen

Tabelle 1 dokumentiert den aus der Anwendung des SKM (ohne Erfahrungswerte der Praktiker) in den einzelnen Interviews ermittelten Zeitaufwand Z für die 16 Standardaktivitäten sowie die Gesamtsumme für alle Aktivitäten, die im Rahmen einer durchschnittlichen Feststellungserklärung anfallen. Deutlich wird dabei auch der standardisierte Zeitaufwand entsprechend des SKM-Leitfadens, der zu klaren Abstufungen bei den einzelnen zeitlichen Aufwendungen führt (etwa 1 oder 10 Minuten bei „Überprüfung Daten & Eingaben“). Der durchschnittliche zeitliche Gesamtaufwand aus der Erstellung einer Feststellungserklärung liegt bei 225,44 Minuten und der Median bei 250 Minuten (also ca. 3h 45 Minuten bis 4h 10 Minuten). Dabei gibt es durchaus Schwankungen in den Extremwerten von 65 Minuten (Minimum) bis 331 Minuten (Maximum). Diese starke Schwankungsbreite kann allerdings auch durchaus durch das stark schematische Vorgehen des SKM nach Leitfaden bedingt sein.

Tabelle 1: Ergebnisse Standardaktivitäten (SKM)

		Interview									Häufigkeit	
		1	2	3	4	5	6	7	8	9		Ø
Standardaktivität	Einarbeitung	60	60	5	5	5	5	3	3	5	16,78	100 %
	Datenbeschaffung	120	120	120	10	120	10	10	10	120	71,11	100 %
	Formulare ausfüllen	5	30	30	5	4	30	5	5	5	13,22	100 %
	Berechnungen	2	2	2	0	2	20	2	20	2	5,78	89 %
	Überprüfung Daten & Eingaben	10	1	10	1	10	10	10	10	10	8,00	100 %
	Fehlerkorrektur	10	6	10	0	10	10	10	0	2	6,44	78 %
	Aufbereitung der Daten	20	20	20	3	20	20	3	20	3	14,33	100 %
	Datenübermittlung	1	1	5	2	1	5	1	5	1	2,44	100 %
	Interne Sitzungen	60	0	5	5	60	60	60	0	5	28,33	78 %
	Externe Sitzungen	10	10	10	0	60	60	60	10	60	31,11	89 %
	Zahlungsanweisungen	0	3	0	0	0	0	3	0	0	0,67	22 %
	Kopieren, Archivieren	1	2	2	12	2	2	1	12	0	3,78	89 %
	Mitwirkung bei Prüfungen	0	5	5	0	0	0	0	0	0	1,11	22 %
	Korrekturen aufgrund Prüfungen	0	4	4	0	0	0	0	0	0	0,89	22 %
	Weitere Informationsbeschaffung	0	0	0	0	15	15	15	15	15	8,33	56 %
	Fortbildung / Schulung	22	5	1	22	22	22	1	1	22	13,11	100 %
Summe		321	269	229	65	331	269	184	111	250	225,44	

Die Schätzwerte des durchschnittlichen Zeitaufwandes unter Berücksichtigung der Erfahrungswerte der Praktikerinnen und Praktiker (SKMe) dokumentiert Tabelle 2. Deutlich wird dabei eine erhebliche Reduktion der Schwankungsbreite der Schätzwerte für den Gesamtzeitaufwand von 184 Minuten (3h und 4 Minuten) als Minimum und 321 (5h 21 Minuten) als Maximum. Dies verdeutlicht, dass sich unter stärkerer Berücksichtigung

praktischer Erfahrungen ein robusterer Schätzwert ergibt. Der Durchschnitt des Zeitaufwandes liegt bei 253,87 Minuten (ca. 4h und 14 Minuten) und der Median bei 264 Minuten (ca. 4 Stunden und 24 Minuten).

Tabelle 2: Ergebnisse Standardaktivitäten (SKMe)

		Interview									Häufigkeit	
		1	2	3	4	5	6	7	8	9		Ø
Standardaktivitäten	Einarbeitung	60	60	15	10	30	5	3	2	15	22,22	100 %
	Datenbeschaffung	120	120	120	45	70	15	10	30	90	68,89	100 %
	Formulare ausfüllen	5	30	20	15	4	30	5	15	10	14,89	100 %
	Berechnungen	2	2	5	0	10	30	2	15	1	7,44	89 %
	Überprüfung Daten & Eingaben	10	1	30	5	10	10	10	15	10	11,22	100 %
	Fehlerkorrektur	10	6	10	0	30	10	10	0	0,2	8,47	78 %
	Aufbereitung der Daten	20	20	15	10	12	20	3	30	5	15,00	100 %
	Datenübermittlung	1	1	5	2	1	5	1	30	1	5,22	100 %
	Interne Sitzungen	60	0	5	5	60	60	60	0	15	29,44	78 %
	Externe Sitzungen	10	10	10	0	60	60	60	15	120	38,33	89 %
	Zahlungsanweisungen	0	3	0	0	0	0	3	0	0	0,67	22 %
	Kopieren, Archivieren	1	2	5	10	2	5	1	15	0	4,55	89 %
	Mitwirkung bei Prüfungen	0	5	10	0	0	0	0	0	0	1,67	22 %
	Korrekt aufgrund Prüfungen	0	4	4	0	0	0	0	0	0	0,89	22 %
	Weitere Informationsbeschaffung	0	0	0	0	12	15	15	15	30	9,67	56 %
Fortbildung / Schulung	22	5	10	22	30	30	1	3	15	15,33	100 %	
Summe		321	269	264	124	331	295	184	185	312	253,89	

Für die Ermittlung der Bürokratiekosten auf Basis des Zeitaufwandes ist die Annahme eines Stundensatzes notwendig. Das Standardkostenmodell verwendet unterschiedliche Stundensätze, deren Höhe vom erforderlichen Qualifikationsniveau für die entsprechende Tätigkeit abhängt. Die Befragungspersonen wurden gebeten, Gewichte für vier unterschiedliche Qualifikationsniveaus zu vergeben. Damit sollte berücksichtigt werden, welches Qualifikationsniveau in welchem Ausmaß für die Gesamtsumme des Zeitaufwandes relevant ist. Dabei wurden folgende Qualifikationsniveaus berücksichtigt: A) Steuerberater, Prokurist, leitende Angestellte, B) abgeschlossenes Bachelor- oder Masterstudium, C) abgeschlossene kaufmännische Ausbildung, D) noch laufende Ausbildung bzw. ohne Ausbildung. Die sich aus den 9 Interviews ergebenden durchschnittlichen Gewichte dokumentiert die Tabelle 3.

Tabelle 3: Gewichtung der Qualifikationsniveaus

Gesamt	Qualifikationsniveau			
	A	B	C	D
$\Sigma = 100 \%$	49,17 %	13,89 %	20,69 %	16,25 %
Stundensatz	59,70 €	37,00 €	22,50 €	7,00 €
Die Qualifikationsniveaus haben folgende Bedeutung: A – Steuerberater:in, Prokurist:in, leitende:r Angestellte:r; B – abgeschlossenes Bachelor- oder Masterstudium; C – abgeschlossene kaufmännische Ausbildung; D – noch laufende Ausbildung bzw. ohne Ausbildung.				

Die Stundensätze in Tabelle 3 basieren auf der Lohnkostentabelle des Statistischen Bundesamtes im Leitfaden der Bundesregierung für die Ermittlung des Erfüllungsaufwandes, wobei für Auszubildende branchenunabhängig 7,00 € angenommen werden.³³ Detaillierte Angaben zu den Antworten der Befragungspersonen finden sich in Anhang 2. Als Wirtschaftszweig wurde die Branche „M Erbringung von freiberuflichen, wissenschaftlichen und technischen Dienstleistungen“ gewählt. Nach Einschätzung der Befragungsteilnehmer entfällt etwa die Hälfte des Zeitaufwandes auf Personen mit einem sehr hohen Qualifikationsniveau, 13,9 % auf Personen mit einem abgeschlossenen Studium, 20,7 % auf Personen mit abgeschlossener Ausbildung und 16,3 % auf Personen ohne abgeschlossene Ausbildung.

Auf dieser Basis ergibt sich ein gewichteter Stundensatz von 40,29 €, der im Folgenden für die Bewertung des Zeitaufwandes und die Hochrechnung der gesamten Bürokratiekosten verwendet wird. Dieser Kostensatz weicht nur marginal von dem Kostensatz ab, der sich bei einer Verwendung der branchenübergreifenden Kostensätze ergeben würde (39,46 €). Er liegt zudem nur geringfügig über dem durchschnittlichen Lohnkostensatz der gesamten Volkswirtschaft von 36,30 €.³⁴ Angesichts der vergleichsweise hohen Komplexität steuerlicher Compliance-, Verwaltungs- und Planungsaktivitäten erscheint der Kostensatz von 40,29 € nach unserer Einschätzung, wie auch aus Perspektive der Befragungspersonen, durchaus angemessen für die weitere Analyse und die Hochrechnung der Gesamtkosten. Unter diesen Annahmen ergeben sich pro Feststellungserklärung Bürokratiekosten von 151,38 € (= 225,44/60 Stunden multipliziert mit 40,29 €) nach dem SKM bzw. von 170,47 € (= 253,87/60 Stunden multipliziert mit 40,29 €) nach dem SKMe.

³³ Vgl. Bundesregierung/Nationaler Normenkontrollrat/Statistisches Bundesamt (2022b), S. 65f.

³⁴ Vgl. ebenda, S. 66.

4.2. Qualitative Befunde der Expertenbefragungen

Im Rahmen der leitfadenbasierten Interviews³⁵ konnten neben den Daten für die Bürokratiekostenschätzung auch qualitative Informationen erhoben werden, die aus Perspektive des aktuellen Diskurses³⁶ zur Grundsteuerreform interessante Erkenntnisse liefen. Dies betrifft insbesondere drei Themengebiete.

4.2.1. Erforderliche Aktivitäten im Rahmen der Grundsteuerreform

Bereits in den Monaten vor der Erstellung der Feststellungserklärungen waren die befragten Personen mit der Begutachtung verschiedener Softwarelösungen befasst. Der dadurch entstehende Zeitaufwand wurde im Rahmen der Einarbeitung in die neue Informationspflicht berücksichtigt, wobei die Abschätzung und Zuordnung des resultierenden Zeitaufwandes pro Feststellungserklärung zum Teil nur eingeschränkt möglich war.³⁷ Eine weitere wichtige Aufgabe war die Information der Mandantinnen und Mandaten zu Beginn des Jahres 2022.³⁸

Als zeitintensiv wurden technische Fragestellungen wahrgenommen. Diese umfassten die Implementierung von Schnittstellen zwischen unabhängigen Softwarelösungen und den digitalen Schnittstellen der Finanzverwaltung, Probleme durch die Überlastung der ELSTER-Server und die Weiterleitung von Informationen innerhalb und außerhalb des eigenen Unternehmens. Dies erhöhte den Zeitdruck für die Abgabefrist zum 31.10.2022,³⁹ die später auf den 31.01.2023 verlängert wurde.⁴⁰ Das durch die Finanzverwaltung als primäre Lösung geplante digitale Verfahren wurde durch die Befragten kritisiert, da die fehlende Möglichkeit einer massentauglichen Verarbeitung vor allem Unternehmen mit umfangreichem Grundbesitz vor Herausforderungen stellte.⁴¹

4.2.2. Beratungsbedarf, Komplexität und Bürokratiekosten

Den Arbeits- und Beratungsaufwand schätzt die Mehrheit der Teilnehmenden im Vergleich zu der bis Ende 2024 gültigen Fassung des Grundsteuergesetzes als deutlich gesteigert ein. Die

³⁵ Vgl. den Leitfaden in Anhang 1.1.

³⁶ Vgl. etwa Rohwetter (2022), S. 2f. mit weiteren Anmerkungen.

³⁷ Vgl. Interview 6, 18.07.2022, Anhang 3.

³⁸ Vgl. Interview 4, 11.07.2022, Anhang 3.

³⁹ Gem. Beschluss der Bundesfinanzministerkonferenz vom 13. Oktober 2022 wurde eine Fristverlängerung bis zum 31.01.2023 beschlossen (Bayern: 31.03.2023). Die getroffene Entscheidung dürfte nur geringe, bis keine Auswirkungen auf die vorliegende Erhebung haben, da die Fristverlängerung zu einem späten Zeitpunkt zustande kam und grundsätzlich keine Erleichterung für die identifizierten Arbeitsschritte mit sich bringt. Es kommt lediglich zu einer zeitlichen Verschiebung der umzusetzenden Arbeitsschritte.

⁴⁰ Vgl. Interview 5, 12.07.2022, Anhang 3.

⁴¹ Vgl. Interview 8, 05.08.2022, Anhang 3.

Teilnehmenden wiesen darauf hin, dass Grundsteuererklärungen zuvor kein nennenswertes Beratungsfeld darstellten.⁴² Dabei standen nicht nur Fragen der Compliance im Vordergrund, sondern auch der Beratungsaufwand nahm im Rahmen der Reform zu. Ein wesentlicher Gesichtspunkt war die Implementierung digitaler Lösung für Unternehmen, die im Jahr 2022 mit besonders hohem Beratungsbedarf verbunden war.⁴³

Über den konkreten Grad der Komplexität der Feststellungserklärungen herrscht bei den befragten Personen Uneinigkeit. Es wird für Unternehmen einerseits die Option gesehen, die deklaratorischen Hürden der Grundsteuerreform ohne Unterstützung durch Berater zu überwinden, wenn eine entsprechend vollständige Datenlage vorhanden ist.⁴⁴ Andererseits gibt es Befragungspersonen, die die künftige Implementierung einer digitalen und für Massenverfahren tauglichen Lösung für absolut notwendig halten.⁴⁵

Alle Teilnehmenden bewerteten die Höhe der durch BMF und NKR ermittelten Sachkosten als kritisch. Die Software- und Beratungskosten sind nach den Erfahrungen als deutlich höher einzuschätzen. Für den Erwerb der Software und die Beauftragung von Dienstleistern ließen sich je Mandant zwischen 50 und 800 EUR pro Erklärung veranschlagen, zu differenzieren nach verschiedenen Anbietern am Markt und unterschiedlichen Komplexitätsstufen der abzugebenden Erklärungen. Nach Einschätzung der Befragungspersonen sind die bürokratischen Herausforderungen für Unternehmen und Investoren nur unter großer Anstrengung ohne externe Unterstützung zu bewältigen.⁴⁶ Für die befragten Personen spielen in der Kostenkalkulation auch Opportunitätskosten eine Rolle. Diese umfassen insbesondere Einschränkungen im Geschäftsbetrieb, die sich durch die zeitintensive Auseinandersetzung mit der Problematik ergaben. Dies verschärfte zum Teil bereits bestehende Probleme, die sich aus der Corona-Pandemie und der schwierigen gesamtwirtschaftlichen Situation ergeben hatten.⁴⁷

4.2.3. Öffnungsklausel und abweichende Länderregelungen

Der grundsteuerlichen Öffnungsklausel stehen die Befragten differenziert gegenüber. Es lassen sich zwei Sichtweisen identifizieren. Die Befürworter einer Öffnungsklausel und der individuellen Ländermodelle argumentieren, dass die vom Bundesmodell abweichenden Regelungen den Prozess der Feststellungserklärung vereinfachen könnten. So wurde

⁴² Vgl. Interview 2, 07.07.2022, Anhang 3.

⁴³ Vgl. Interview 9, 05.08.2022, Anhang 3.

⁴⁴ Vgl. Interview 3, 11.07.2022, Anhang 3.

⁴⁵ Vgl. Interview 8, 05.08.2022, Anhang 3.

⁴⁶ Vgl. Interview 2, 07.07.2022, Anhang 3.

⁴⁷ Vgl. Interview 5, 12.07.2022, Anhang 3.

insbesondere den Länderregelungen eine vereinfachende Wirkung zugeschrieben, die sich daher positiv vom Bundesmodell abheben würden.⁴⁸

Demgegenüber wird andererseits argumentiert, dass die Einarbeitung in verschiedene Ländermodelle den Mehrwert der vereinfachenden Modelle übersteigt und somit die Öffnungsklausel eher Probleme schaffen als diese lösen würde. Im Fall von über das gesamte Bundesgebiet verteilten Immobilien und Grundstücken würde sich etwa die Notwendigkeit ergeben, bis zu fünf unterschiedliche Datenerhebungen durchführen zu müssen. Dies würde die Komplexität steigern. Zudem würde es Fragen hinsichtlich der juristischen und verfassungsrechtlichen Korrektheit der unterschiedlichen Wertansätze aufwerfen, da es nach der Reform zu erheblichen länderspezifischen Unterschieden kommt.⁴⁹

5. Hochrechnung der Gesamtkosten und Diskussion

5.1. Hochrechnung der Gesamtkosten

Für die Hochrechnung der Bürokratiekosten ermitteln wir zur Berücksichtigung von Schätzungenauigkeiten eine **Wertuntergrenze** und eine **Wertobergrenze** der gesamten Bürokratiekosten. Analog zu NKR und BMF gehen wir von 36 Mio. zu bewertenden Grundstücken und Bewertungseinheiten aus. Wir berücksichtigen für die Hochrechnung der Gesamtkosten ausschließlich den bewerteten Zeitaufwand nach Abschnitt 3.2. Damit unterstellen wir, dass Sachkosten bereits im Zeitaufwand bzw. den entsprechenden Kosten pro Feststellungserklärung mit einkalkuliert sind. Dies lässt sich aus den folgenden Überlegungen heraus rechtfertigen.

Das Standardkostenmodell geht grundsätzlich davon aus, dass die Informationspflichten vom betroffenen Unternehmen bzw. vom Steuerpflichtigen übernommen werden. Natürlich lassen sich diese Informationspflichten auch auf externe Dienstleister und Berater übertragen und dies dürfte bei Feststellungserklärungen der Grundsteuer häufiger der Fall sein. Dazu dürften Steuerpflichtige allerdings nur bereit sein, wenn dadurch keine höheren Kosten als bei Übernahme der Informationspflichten durch den Steuerpflichtigen selbst anfallen. Faktisch sind also diese Kosten bereits in den Schätzwerten der Erstellung einer Feststellungserklärung enthalten. Weitere relevante Sachkosten dürften im vorliegenden Fall kaum anfallen. Die Kosten der Versendung der Unterlagen per Post sind gering und lassen sich bei elektronischer

⁴⁸ Vgl. Interview 2, 07.07.2022, Anhang 3; Interview 3, 11.07.2022, Anhang 3.

⁴⁹ Vgl. Interview 6, 18.07.2022, Anhang 3.

Übertragung an die Finanzverwaltung vollständig vermeiden. Kosten für Software dürften bei einer Selbsterstellung der Feststellungserklärung in aller Regel nicht anfallen. Für **Berater** und externe Dienstleister dürfte sich die Anschaffung passender Softwarelösungen lohnen. Diese würden dann aber letztlich in den erforderlichen Kostensatz einkalkuliert.

Für die **Wertuntergrenze** orientieren wir uns an den durchschnittlichen Kosten einer Feststellungserklärung des unangepassten SKM gem. Tabelle 2 in Höhe von 151,38 €, während wir für die **Wertobergrenze** die höheren durchschnittlichen Kosten des um Erfahrungswerte angepassten SKMe gem. Tabelle 3 von 170,46 € pro Feststellungserklärung als Ausgangspunkt für die weiteren Überlegungen heranziehen.

Zur Berücksichtigung von Ungenauigkeiten im Rahmen des Bewertungsverfahrens passen wir diese Werte an, um auf zwei mögliche Schätzprobleme einzugehen. Im Rahmen der Interviews berücksichtigen die Befragungspartner auch Zeitaufwand für Informationspflichten, die nicht bei jeder Feststellungserklärung anfallen. Diese umfassen insbesondere die „Einarbeitung in die Informationspflicht“ sowie „Fortbildungs- und Schulungsmaßnahmen“. Eine mögliche Fehlerquelle liegt darin, dass die befragten Personen nicht hinreichend berücksichtigt haben, dass diese Aktivitäten nicht bei jeder Feststellungserklärung anfallen und daher die Kosten entsprechend verteilt werden müssen. Allerdings ist diese Überlegung nicht zwingend, da es durchaus auch Gründe für ein mehrfaches Anfallen dieser Aktivitäten geben kann. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn a) mehrere Personen betroffen sind, die sich immer wieder einarbeiten bzw. geschult werden müssen oder b) eine Person Feststellungserklärungen für Immobilien in Bundesländern erstellen muss, die aufgrund der Öffnungsklausel unterschiedliche steuerliche Regelungen für die Feststellung von Immobilienwerten haben. Um eine mögliche Unterschätzung der Kosten jedoch in jedem Fall zu vermeiden, wird für diese beiden Kostenkategorien für die **Wertuntergrenze** ein pauschaler Abschlag der Kosten von 50 % genommen.

Ein zweites Problem besteht aufgrund der Öffnungsklausel in den vom Bundesmodell abweichenden Länderregelungen. Wie bereits erläutert liegt zumindest ein offizielles Ziel dieser Regelungen in einer Vereinfachung des Feststellungsverfahrens. Dies könnte zu einer Überschätzung der Bürokratiekosten führen, da die Befragungspersonen in ihren Schätzungen grundsätzlich vom Bundesmodell ausgehen sollten. Auch in diesem Fall ist eine Kostenüberschätzung allerdings nicht zwingend. Wie die qualitativen Befragungsergebnisse verdeutlichen, waren die befragten Personen hinsichtlich der Vereinfachungswirkung der

Öffnungsklausel gespalten. Während ein Teil der Personen die vereinfachende Wirkung der Ländermodelle (Äquivalenzmodell, Bodenwertmodell) betonte, verweist ein anderer Teil auf die verkomplizierende Wirkung, die sich aus unterschiedlichen Ländermodellen ergeben würde. Um diese divergierenden Einschätzungen zu berücksichtigen, gehen wir für die Ermittlung der **Wertuntergrenze** davon aus, dass Grundstücke in den Bundesländern mit einem flächenbezogenen Bewertungsverfahren (Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen, Niedersachsen) um 50 % reduzierte Bürokratiekosten aufweisen. Für die **Wertobergrenze** erhöhen wir im Gegenzug die Bürokratiekosten von Grundstücken in diesen Bundesländern um pauschal 25 %, um geringere Skaleneffekte im Bewertungsprozess und eine höhere Steuerkomplexität in den Bewertungsverfahren zu berücksichtigen.

Ein Problem besteht dabei in der Identifikation der Anzahl der betreffenden Grundstücke. Nach unserem Kenntnisstand liegt eine Statistik über die Aufteilung der 36 Mio. Grundstücke und Bewertungseinheiten auf die einzelnen Bundesländer nicht vor. Daher unterstellen wir im Folgenden vereinfachend, dass sich die betreffenden Grundstücke entsprechend der Einwohnerzahl auf die einzelnen Bundesländer aufteilen. Diese Vorgehensweise berücksichtigt, dass die Zahl der Bewertungseinheiten im Wesentlichen von den bebauten Grundstücken getrieben ist. Diese korrelieren stark mit der Bevölkerungsanzahl, da der Bebauungsgrad im Wesentlichen durch Wohnbedarfe und weitere Nutzungen (Büroflächen, Einkaufsflächen, Schulen, Gewerbeflächen, etc.) getrieben ist. Aus dieser Vorgehensweise resultiert, dass etwa 51 % der Feststellungserklärungen dem Bundesmodell und 49 % der Feststellungserklärungen den Ländermodellen zuzurechnen sind.

Nach der erläuterten Vorgehensweise ergäbe sich eine **Bandbreite** für die Bürokratiekosten der Grundsteuerreform von 3,84 Mrd. € (Wertuntergrenze) bis 6,88 Mrd. € (Wertobergrenze). Der Mittelwert der Kostenschätzung liegt somit bei 5,37 Mrd. €.

5.2. Diskussion der Ergebnisse

5.2.1. Vergleich mit der Kostenschätzung des NKR

Die von uns mit Hilfe des SKM geschätzten Bürokratiekosten von 3,84 Mrd. € bis 6,88 Mrd. € liegen deutlich über dem Schätzwert von NKR und BMF. Da das BMF nur die Kosten der Wirtschaft, aber nicht die Kosten der Bürgerinnen und Bürger explizit berücksichtigt, konzentrieren wir uns auf die Stellungnahme des NKR, die inhaltlich zur Vorgehensweise des BMF identisch ist⁵⁰ und einen Erfüllungsaufwand bzw. Bürokratiekosten von 1,09 Mrd. € ermittelt. Selbst die ausgesprochen konservativ ermittelte Wertuntergrenze unserer Kostenschätzung liegt etwa beim 3,5-fachen dieses Schätzwertes. Für die Wertobergrenze kommen wir auf das 6,3-fache und im Mittel auf das 4,9-fache des geschätzten Erfüllungsaufwandes des NKR.

Auf die unzureichende Transparenz und die wohl mangelnde empirische Validierung der Schätzung des Erfüllungsaufwandes durch den NKR wurde bereits in Abschnitt 2.2. hingewiesen. Die vorliegenden Ergebnisse sprechen dafür, dass die intransparente und methodisch als fragwürdig einzuschätzende Vorgehensweise zu einer massiven Unterschätzung der tatsächlichen Bürokratiekosten bzw. des tatsächlichen Erfüllungsaufwandes von Unternehmen und Steuerpflichtigen geführt hat. Dies passiert anscheinend nicht zum ersten Mal. Eichfelder und Knaisch (2021) kommen zu dem Ergebnis, dass die Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung durch das 2. Coronasteuerhilfegesetz bei dem etwa 10-fachen des durch das Statistische Bundesamt im Auftrag des NKR geschätzten Erfüllungsaufwandes lagen. Dies war nach ihrer Einschätzung insbesondere dadurch bedingt, dass zahlreiche Kostenkategorien nicht oder nur unzureichend durch das Statistische Bundesamt berücksichtigt worden sind, was zu einer starken Unterschätzung der Kosten pro Einzelfall geführt hat.⁵¹ Eine massive Unterschätzung der Bürokratiekosten bzw. des Erfüllungsaufwandes pro Einzelfall bemängeln auch bereits Eichfelder et al. (2010) in Bezug auf die Bürokratiekosten der Zinsschranke.⁵²

Diese anscheinend strukturellen Schätzprobleme des NKR werden durch die vorliegende Analyse bestätigt. Während der NKR beispielsweise für Bürgerinnen und Bürger pro

⁵⁰ Vgl. Deutscher Bundestag (2019), Nationaler Normenkontrollrat (2019) sowie die Erläuterungen in Abschnitt 2.2.

⁵¹ Vgl. Eichfelder/Knaisch (2021), S. 180f.

⁵² Vgl. Eichfelder et al. (2010), S. 76.

Feststellungserklärung von einem Zeitaufwand von 16 Minuten bis 74 Minuten ausgeht,⁵³ kommen alle befragten Personen zu einem deutlich höheren durchschnittlichen Zeitaufwand pro Grundstück, wenn diese nicht strikt nach dem SKM vorgehen, sondern auch eigene Erfahrungen mit berücksichtigen (SKMe). Der ermittelte Zeitaufwand liegt dabei je nach Interviewpartner bei 124 Minuten bis 331 Minuten (siehe Tabelle 2).⁵⁴

Zusammenfassend sprechen die vorliegenden Ergebnisse dafür, dass im Bereich der Abschätzung des Erfüllungsaufwandes steuerlicher Regelungen durch den NKR und das Statistische Bundesamt strukturelle Probleme bestehen, die zu einer erheblichen Unterschätzung der Bürokratiekosten für Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen führen. Aus politökonomischer Perspektive ließe sich ein entsprechendes Erhebungsdefizit von Bürokratiekosten durchaus begründen. Zum Einen dürften Bundesbehörden kein Interesse daran haben, laufende Gesetzgebungsverfahren durch hohe (und womöglich realistische) Schätzungen von Bürokratiekosten zu konterkarieren. Um Konflikte mit Ministerien zu vermeiden, könnten somit auch der NKR und das Statistische Bundesamt ein Interesse an geringen Kostenschätzungen haben. Zum Anderen ist eine empirische Validierung von Kostenschätzungen sowohl für den NKR als auch für das Statistische Bundesamt mit hohen Kosten verbunden. Diese lassen sich allerdings vermeiden, wenn zumindest plausibel erscheinende Schätzwerte verwendet werden, die den Interessen der Ministerialbehörden nicht widersprechen. Die Befunde dieser Studie wie auch vorausgegangener Studien lassen erhebliche Zweifel aufkommen, inwieweit die im Rahmen der derzeit geltenden Verfahren ermittelten Kostenschätzungen durch NKR und Statistisches Bundesamt einen sinnvollen Beitrag zur Information der Öffentlichkeit über die tatsächliche Kostenbelastung durch Informationspflichten leisten.

5.2.2. Kosteneffizienz der Grundsteuer

Die vorliegende Untersuchung legt nahe, dass die deutsche Grundsteuer weniger kosteneffizient ist als vermutet. Allerdings sollte in diesem Zusammenhang auch berücksichtigt werden, dass die Bürokratiekosten der Reform nur einmalig innerhalb eines 7-Jahreszeitraumes anfallen. Ist die Frage der Bewertung zudem erst einmal geklärt, dürften sich im Rahmen der

⁵³ Vgl. Nationaler Normenkontrollrat (2019), S. 1.

⁵⁴ Bei den Schätzwerten ohne Berücksichtigung eigener Erfahrungen (Tabelle 1) liegt die Untergrenze von 65 Minuten noch im Bereich des durch den NKR unterstellten Zeitaufwandes. Allerdings stellt dieser Wert eher einen Ausreißer im Verhältnis zu den anderen Schätzwerten dar, die zwischen 111 Minuten und 331 Minuten variieren.

laufenden Verwaltung der Grundsteuer allenfalls moderate Bürokratiekosten ergeben, die insbesondere aus Zahlungsvorgängen an städtische Finanzbehörden sowie der Überwälzung dieser Zahlungen an etwaige Mieter resultieren dürften.

Im Jahr 2022 betrug das Steueraufkommen der Grundsteuer 14,87 Mrd. €. 6 Jahre zuvor lag das Aufkommen bei 13,26 Mrd. €. ⁵⁵ Geht man von einem konstant bleibenden Wachstum des Steueraufkommens über die nächsten 6 Jahre aus, dann würde sich im Jahr 2028 ein zu erwartendes Steueraufkommen von 16,67 Mrd. € aus der Grundsteuer ergeben. Im Jahresdurchschnitt bedeutet dies bei linear konstantem Wachstum ein Aufkommen von 15,77 Mrd. €. Das zu erwartende Gesamtsteueraufkommen über 7 Jahre würde somit 110,41 Mrd. € betragen.

Im Verhältnis zu diesem Gesamtaufkommen erscheinen die Bürokratiekosten der im vorliegenden Beitrag diskutierten „Jahrhundertreform“ der Grundsteuer nicht übermäßig hoch. Die ermittelte Wertuntergrenze liegt bei 3,48 % und die Wertobergrenze bei 6,23 % des Steueraufkommens. Dieser Wertebereich ist durchaus mit der Kosteneffizienz anderer Steuerarten vergleichbar. So beziffern Blaufus, Eichfelder und Hundsdoerfer (2014) die Bürokratiekosten der deutschen Einkommensteuer mit 3,1 % bis 4,7 % des Steueraufkommens. Für die Bürokratiekosten der Einkommensteuer in den USA ermitteln vorhandene Studien noch höhere Schätzwerte von 5,0 % bis 8,5 % des Steueraufkommens. ⁵⁶ Allerdings sollte auch berücksichtigt werden, dass die hier ermittelten Bürokratiekosten der Grundsteuer nur deren Reform und nicht die laufenden Kosten betreffen. Die künftige Kosteneffizienz der Grundsteuer dürfte somit davon abhängen, a) welche laufenden Kosten neben den Kosten der Grundsteuerreform anfallen und b) inwieweit sich im Rahmen von künftigen Hauptfeststellungszeiträumen noch Effizienzsteigerungen gegenüber dem aktuellen Hauptfeststellungszeitraum realisieren lassen.

Im Hinblick auf künftige Steigerungen der Kosteneffizienz der Grundsteuer dürften sowohl mögliche Vereinfachungspotentiale der Grundsteuer als auch Fragen der Digitalisierung und der Entwicklung des Steueraufkommens von Bedeutung sein. ⁵⁷ Vereinfachungsmöglichkeiten im Rahmen der Grundsteuer werden in der Literatur bereits seit geraumer Zeit diskutiert ⁵⁸ und

⁵⁵ Vgl. Statista (2024).

⁵⁶ Vgl. Blaufus/Eichfelder/Hechtner (2014), S. 821.

⁵⁷ Vgl. Bach (2018), S. 6; Bach (2019); Bach/Eichfelder (2021).

⁵⁸ Vgl. etwa Färber/Salm/Hengstwerth (2014); Bach (2018); Graf (2018); Scheffler/Roith (2018); van Suntum/Schultewolter (2018); Bach (2019); Zimmermann (2019); Graf (2021); Graf (2022).

durch die Ländermodelle in Bayern, Baden-Württemberg, Hamburg, Hessen und Niedersachsen auch umgesetzt.⁵⁹ Allerdings stellt nach Aussage der Befragungspersonen ein Nebeneinander unterschiedlicher Bewertungsmodelle in verschiedenen Bundesländern wiederum eine Komplexitätssteigerung der Grundsteuer dar. Dementsprechend könnte eine Möglichkeit der Vereinfachung darin liegen, in Zukunft die Grundsteuer wieder auf ein vereinheitlichtes Bewertungsverfahren umzustellen, das einen Kompromiss der bisherigen Bewertungsansätze darstellt und dabei sowohl eine faire Verteilung der Steuerlast als auch eine geringe Belastung mit Verwaltungskosten sicherstellt. Auch eine grenzüberschreitende Vereinheitlichung der Besteuerung von Grundvermögen könnte einen Ansatz darstellen.⁶⁰

Da allerdings jede grundsätzliche Reform wiederum mit zusätzlichen Bürokratiekosten und Informationspflichten verbunden ist, liegt eine andere Alternative darin, bei den bestehenden Bewertungsverfahren zu bleiben und diese im Rahmen der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens möglichst kosteneffizient zu gestalten.⁶¹ Dies ließe sich etwa dadurch erreichen, dass immobilienbezogene Daten in einer zentralen Datenbank (Cloud) gespeichert und dann automatisiert zwischen Behörden ausgetauscht werden können. Letztlich ergibt es aus Perspektive der Kosteneffizienz wenig Sinn, Immobilieneigentümer zu verpflichten, Daten bei bestimmten Behörden oder Institutionen abzufragen (etwa beim Grundbuchamt oder beim Bodenrichtwertinformationssystem BORIS) und diese dann an die Finanzbehörden weiterzuleiten. Stattdessen sollten über Cloudlösungen automatisierte Abfragen ermöglicht werden, die aus Sicht der Finanzbehörden erforderliche Daten so verknüpfen, dass die Persönlichkeitsrechte der Steuerpflichtigen gewahrt werden. Denkbar wäre auch, Meldepflichten im Rahmen von Schnittstellenlösungen automatisiert erbringen zu lassen. Auch über Kostenfortschreibeverfahren sollten sich künftig Kosteneinsparungen erzielen lassen, die nicht unbedingt zu Lasten des Steueraufkommens oder der Fairness der Verteilung der Steuerlast gehen müssen.

Eine weitere Möglichkeit zur Steigerung der Kosteneffizienz wäre die Erhöhung des Grundsteueraufkommens.⁶² Da Immobilien per Definition immobil sind und der Besteuerung somit nicht ausweichen können, stellt die Grundsteuer eine relativ effiziente Form der Besteuerung dar, die kaum steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bietet und mit einem geringen

⁵⁹ Vgl. u.a. Bräutigam/Weber (2022); Staatsministerium Baden-Württemberg (2022); Bräutigam/Weber (2023).

⁶⁰ Vgl. Slack/Bird (2014), S. 5-10.

⁶¹ Vgl. zu Herausforderungen und Problemen im Rahmen der steuerlichen Digitalisierung Schenk/Dietrich (2018); Kösters (2019); Müller/Peper (2019); Spilker (2022).

⁶² Vgl. Bach/Eichfelder (2021), S. 464ff.

Ausmaß an ökonomischen Ausweichreaktionen verbunden ist. Im internationalen Vergleich ist die Grundsteuerbelastung in Deutschland zudem ausgesprochen gering.⁶³ Daher könnte die Kosteneffizienz auch durch eine Erhöhung des Steueraufkommens gesteigert werden. Um in Zeiten der Inflation die kurzfristige wirtschaftliche Belastung von Mieterinnen und Mietern zu begrenzen, könnte die Überwälzbarkeit der Grundsteuer auf Mieter zudem in bestimmten Fällen (etwa bei geringer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit) begrenzt werden. Im Gegenzug könnten leistungsfeindliche Ertragssteuern auf Erwerbseinkommen gesenkt werden, die sich negativ auf die Investitionstätigkeit von Unternehmen und das Arbeitsangebot von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern auswirken.

6. Fazit

Der vorliegende Beitrag schätzt die Bürokratiekosten der Grundsteuerreform 2022 mit Hilfe des Standardkostenmodells der Bundesregierung (SKM) und qualitativer Experteninterviews auf eine Bandbreite von 3,84 Mrd. € und 6,88 Mrd. € (im Mittelwert 5,37 Mrd. €). Dies entspricht 3,48 % und 6,23 % des voraussichtlichen Steueraufkommens im Hauptfeststellungszeitraum von 2022 bis 2028. Die im vorliegenden Beitrag geschätzten Bürokratiekosten betragen das 3,5-fache bis 6,3-fache des 2019 durch den Nationalen Normenkontrollrat (NKR) ermittelten Erfüllungsaufwandes. Da sich Bürokratiekosten und Erfüllungsaufwand hinsichtlich der Kostendefinition nicht wesentlich unterscheiden, dokumentiert die vorliegende Untersuchung eine massive Unterschätzung der Bürokratiekosten der Grundsteuerreform 2022 durch den NKR und die beteiligten Bundesministerien. Entsprechend hohe Unterschätzungen von Bürokratiekosten haben sich bereits in früheren Studien gezeigt.⁶⁴ Der vorliegende Beitrag verweist daher auch auf mögliche strukturelle Probleme der Gesetzeskostenfolgeabschätzung durch den NKR, das Statistische Bundesamt und die Bundesregierung im Rahmen des Standardkostenmodells.

⁶³ Vgl. ebenda, S. 464ff.

⁶⁴ Vgl. Eichfelder et al. (2010), S. 76; Eichfelder/Knaisch (2021).

Quellenverzeichnis

- Bach, S. (2018), Grundsteuerreform: Aufwändige Neubewertung oder pragmatische Alternativen, DIW aktuell Nr. 9, DIW Berlin.
- Bach, S. (2019), Grundsteuerreform: "Entdeckungswettbewerb" um das beste Konzept: Kommentar, in: DIW-Wochenbericht, Jg. 86, Nr. 43, S. 802.
- Bach, S., Eichfelder, S. (2021), Reform der Immobilienbesteuerung: Bodenwerte belasten und Privilegien streichen, in: DIW-Wochenbericht, Jg. 88, Nr. 27, S. 464-470.
- Blaufus, K., Eichfelder, S., Hundsdoerfer, J. (2014), Income Tax Compliance Costs of Working Individuals: Empirical Evidence from Germany, in: Public Finance Review, Jg. 42 (6), S. 800-829.
- Blaufus, K., Hechtner, F., Jarzembki, J. K. (2019), The income tax compliance costs of private households: Empirical evidence from Germany, in: Public Finance Review, Jg. 47 (5), S. 925-966.
- Bräutigam, R., Weber, U. (2022), Grundsteuerreform auf der Zielgeraden: Summarischer Überblick anstehende Herausforderungen im Jahr 2022, Deutsches Steuerrecht, Jg. 60, S. 337-343.
- Bräutigam, R., Weber, U. (2023), Die Grundsteuerreform geht in die Verlängerung - Von Bescheiden, möglichen Einspruchsverfahren und Anzeigepflichten, Deutsches Steuerrecht, Jg. 61, S. 739-746.
- Bundesregierung, Nationaler Normenkontrollrat, Statistisches Bundesamt (2022a), Leitfaden zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands in Regelungsvorhaben der Bundesregierung - Stand Januar 2022, Berlin.
- Bundesregierung, Nationaler Normenkontrollrat, Statistisches Bundesamt (2022b), Leitfaden zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands in Regelungsvorhaben der Bundesregierung - Stand September 2022, Berlin.
- Deutscher Bundestag (2019), Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD: Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts, BT-Drucksache 19/11085, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen (2019), Grundsteuerreform - verfassungsfest, einfach und sozial gerecht, in: Monatsbericht des BMF Juli S. 8-17.
- Bundesministerium der Finanzen (2021), Überblick zur Grundsteuerreform – Wie die Länder das neue Grundsteuerrecht umsetzen, in: Monatsbericht des BMF November, S. 34-37.
- Chlumsky, J., Schmidt, B., Vorgrimler, D., Waldeck, H.-P. (2006), Das Standardkosten-Modell und seine Anwendung auf Bundesebene, Wirtschaft und Statistik 10/2006, Statistisches Bundesamt.
- Eichfelder, S. (2011), Bürokratiekosten der Besteuerung: Eine Analyse der empirischen Literatur, in: Steuer und Wirtschaft, Jg. 88(1), S. 38-48.
- Eichfelder, S. (2020), Betriebliche Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung des Corona-Konjunkturpaketes, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag der Fraktion der Freien Demokraten im Deutschen Bundestag, Magdeburg 2020.
- Eichfelder, S., Evers, L., Gläser, S.C., Heinemann, F., Jenzen, H., Kalb, G. and Misch, F. (2010) Auswirkungen von Steuervereinfachungen, Abschlussbericht, Forschungsprojekt I C 4 – 18/10 im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, ZEW, Mannheim.
- Eichfelder, S., Hechtner, F. (2018), Tax compliance costs: Cost burdens and cost reliability, in: Public Finance Review 46(5), S. 1-29.
- Eichfelder, S., Knaisch, J. (2020), Betriebliche Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung des Corona-Konjunkturpaketes: Ex-post-Kostenschätzung und Vereinfachungsmöglichkeiten, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag der Fraktion der Freien Demokraten im Deutschen Bundestag, Magdeburg 2020.

- Eichfelder, S., Knaisch, J. (2021), Betriebliche Bürokratiekosten der befristeten Mehrwertsteuersenkung durch das Zweite Coronasteuerhilfegesetz, in: *Steuer und Wirtschaft* 98(2), S. 171-184.
- Eichfelder, S., Vaillancourt, F. (2014), Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures, *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics* 210 (2), 111-148.
- Eigenthaler, T., Färber, G., Landsberg, G., Homburg, S., Henger, R., Schaefer, T. (2018), Eine gerechte und aufkommensneutrale Grundsteuerreform, in: *Wirtschaftsdienst*, Jg. 98 (3), S. 159-178.
- Färber, G., Salm, M., Hengstwerth, S. (2014), Grundsteuerreform in Deutschland: eine unendliche Geschichte?, in: *Wirtschaftsdienst*, Jg. 94 (10), S. 740-747.
- Fochmann, M., Heinemann-Heile, V., Huber, H.-P., Maiterth, R., Sureth-Sloane, C. (2023), Zusatzkosten der Besteuerung - Eine Analyse des steuerlichen Verwaltungsaufwandes und der subjektiv wahrgenommenen Steuerbelastung, in: *Steuer und Wirtschaft* 100(2), S. 171-187.
- Gaschke, S. (2022), Grundsteuerreform: Der Staat frustriert seine Bürger, *Deutschlandfunk Kultur*, <https://www.deutschlandfunkkultur.de/grundsteuer-reform-digitale-erklaerung-kritik-buergerferner-staat-100.html> (01.03.2024).
- Graf, G. (2018), Ersatz für die Grundsteuer: eine einfache, effiziente, kostengünstige und gerechte Lösung, in: *Wirtschaftsdienst*, Jg. 98 (9), S. 669-672.
- Graf, G. (2021), Das Bodenwertmodell für die Grundsteuer: Unzulänglichkeiten und mögliche Alternativen, in: *Wirtschaftsdienst*, Jg. 101 (3), S. 227-231.
- Graf, G. (2022), Wege und Irrwege der neuen Grundsteuerpläne in Deutschland, in: *Wirtschaftsdienst*, Jg. 102 (4), S. 294-297.
- Haufe (2023), Abgabefrist für Grundsteuerfeststellungserklärung am 31.01.2023 abgelaufen, https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/abgabefrist-fuer-die-grundsteuerfeststellungserklaerung_164_586442.html (05.03.2024).
- Heiser, P. (2018), *Meilensteine der qualitativen Sozialforschung: Eine Einführung entlang klassischer Studien*, Springer Fachmedien, Wiesbaden.
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S., Sureth-Sloane, C. (2023), The Tax Complexity Index - A Survey-Based Country Measure of Tax Code and Framework Complexity, in: *European Accounting Review* 32, S. 239-273.
- Kösters, W. (2019), Das Personaldilemma im öffentlichen Dienst - Die Zukunft ist nicht mehr die Verlängerung der Vergangenheit, in: Schmid, A. (Hrsg.), *Verwaltung, eGovernment und Digitalisierung*, Springer Fachmedien, Wiesbaden, S. 31-40.
- Müller, T., Peper, B. H. (2019), Die Automatisierung von Prozessen und Entscheidungen in der Verwaltung, in: Schmid, A. (Hrsg.), *Verwaltung, eGovernment und Digitalisierung*, Springer Fachmedien Wiesbaden, S. 241-250.
- Nationaler Normenkontrollrat (2019), *Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gem. § 6 Absatz 1 NKRGG, Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (NKR-Nr. 4806, BMF)*, Berlin.
- Rödl & Partner (2021), *Aktuelles zur Grundsteuerreform: Der förderale "Flickenteppich" kommt*, <https://www.roedl.de/themen/immobilienwirtschaft/immobilien-grundsteuer-reform-foederal-grundbesitzwert-steuer> (01.03.2024).
- Rohwetter, M. (2022), Wenn die Bürger springen müssen, in: *Zeit* (online), 26.08.2022, <https://www.zeit.de/2022/35/grundsteuer-steuererklaerung-immobilien> (10.09.2022).
- Scheffler, W., Roith, M. (2018), *Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer*, Institut Finanzen und Steuern e.V., Berlin.
- Scheller, H. (2020), Reform der Grundsteuer: Strukturerehalt statt Föderalisierung?, in: *Europäisches Zentrum für Föderalismus-Forschung Tübingen (EZFF), Jahrbuch des Föderalismus 2020*, Baden-Baden, S. 241-256.

- Schenk, B., Dietrich, A. (2018), Die Digitale Transformation als Disruption der öffentlichen Verwaltung, S. 261-274, in: Arnold, C., Knödler, H. (Hrsg.) (2018), Die informatisierte Service-Ökonomie, Wiesbaden.
- Schorn, M. (2012), Der Einfluss der Akteure auf die Bürokratiekostenhöhe und die Determinanten ihres Verhaltens, IWP Schorn & Partner, Köln.
- Seer, R. (2018), Grundsteuer nach dem Urteil des BVerfG vom 10.04.2018 - Analyse und Folgerungen, in: Der Betrieb, Nr. 25 v. 22.06.2018, Dr. Otto Schmidt Fachmedien, Köln, S. 1498-1495.
- Slack, E., Bird, R. M. (2014), The Political Economy of Property Tax Reform, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No. 18, OECD Publishing, Paris.
- Spilker, B. (2022), Digitalisierung in der Finanzverwaltung: Chancen und Grenzen, in: FinanzRundschau, Jg. 104(5), S. 211-214.
- Staatsministerium Baden-Württemberg (2022), Pressestelle der Landesregierung: Wichtige Hinweise zur Grundsteuererklärung, <https://www.baden-wuerttemberg.de/de/service/presse/pressemitteilung/pid/wichtige-hinweise-zur-grundsteuererklaerung/> (16.03.2024).
- Statista (2024), Steuereinnahmen aus der Grundsteuer in Deutschland von 2009 bis 2022, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/830404/umfrage/einnahmen-aus-der-grundsteuer/> (16.03.2024).
- Strübing, J. (2018), Qualitative Sozialforschung: Eine komprimierte Einführung, 2. Auflage, De Gruyter Verlag, Berlin/Boston.
- Van Suntum, U. Schultewolter, D. (2018), Grundsteuer durch einen kommunalen Einkommensteuerzuschlag ersetzen, in: Wirtschaftsdienst, Jg. 98 (5), S. 353-356.
- Thoms, K., Watzke, M. (2021), Neuregelung ab 2025: Drohender Flickenteppich bei der Grundsteuerreform, Deutschlandfunk, <https://www.deutschlandfunk.de/neuregelung-ab-2025-drohender-flickenteppich-bei-der-100.html> (01.03.2024).
- Zeit Online (2022), Reform der Grundsteuer: "Eigentümern droht eine XXL-Bürokratie", Zeit Online, <https://www.zeit.de/wirtschaft/2022-04/grundsteuer-reform-grundstuecke-steuer-zeit> (01.03.2024).
- Zimmermann, H. (2019), Grundsteuer: Die Qual der Wahl, in: Wirtschaftsdienst, Jg. 99 (7), S. 490-493.

Fragenkatalog:

1. Wie stellt sich der Prozess für die Feststellungserklärung der Grundsteuerwerte in Ihrem Unternehmen/Ihrer Kanzlei dar?
2. Welche Standardaktivitäten können Sie für den Prozess der Feststellungserklärung der Grundsteuerwerte in Ihrem Unternehmen/Ihrer Kanzlei/bei Ihren Mandanten identifizieren?
 - A. **Siehe Anhang A1, Liste Standardaktivitäten**
3. Wie viel Zeit nehmen die jeweiligen Standardaktivitäten je Feststellungserklärung in Anspruch?
 - A. **Siehe Anhang A2, Zeitwertabelle**
4. Nach welchen Kriterien richtet sich Ihrer Auffassung nach der Schwierigkeitsgrad einer Grundsteuerwerkerklärung/Feststellungserklärung der Grundsteuerwerte?
5. Sind Ihnen/Ihrem Unternehmen/Ihrer Kanzlei/Ihren Mandanten im Rahmen der Umsetzung bzw. der Vorbereitung der GrSt-Reform Beratungs- und/oder Schulungskosten entstanden? Wenn ja, aus welchen Gründen sind diese Kosten entstanden?
6. Wie werden die Feststellungserklärungen an das Finanzamt übermittelt?
7. Wer verantwortet in Ihrem Unternehmen die Umsetzung der Grundsteuerreform? - Eine Person/Mehrere Personen mit...
 - A. Sehr hohem Qualifikationsniveau (StB, Prokurist*in, Abteilungsleiter*in o. a.)
 - B. Hohem Qualifikationsniveau (Studium (Bachelor/Master), StFW, Bilanzbuchhalter o. vgl.)
 - C. Mittlerem Qualifikationsniveau (StFA, andere kfm. Ausbildung o. vgl.)
 - D. Niedrigem Qualifikationsniveau (keine abgeschlossene Berufsausbildung, in Ausbildung o. vgl.)

Anhang A1, Ausfüllhilfe Standardaktivitäten:

Die folgende Liste beinhaltet die Standardaktivitäten aus Informationspflichten für die Wirtschaft. (gem. Leitfaden des Statistischen Bundesamtes und des Nationalen Normenkontrollrates).

Welche Standardaktivitäten können Sie für den Prozess der Feststellungserklärung der Grundsteuerwerte in Ihrem Unternehmen/Ihrer Kanzlei/bei Ihren Mandanten identifizieren?

Nr.	Aktivität	Beschreibung	Vorhanden?
I.	Einarbeitung in die Informationspflicht	Entsteht gesonderter Aufwand, weil die Informationspflicht regelmäßig verändert oder nur selten angewendet wird?	
II.	Beschaffung von Daten	Welcher Aufwand fällt durch die Beschaffung notwendiger Informationen und Daten an?	
III.	Formulare ausfüllen, Beschriftung, Kennzeichnung	Welcher Aufwand entsteht z. B. durch das Ausfüllen eines Antragsformulars?	
IV.	Berechnungen durchführen	Welche Berechnungen, Bewertungen, Zählungen müssen durchgeführt werden?	
V.	Überprüfung der Daten und Eingaben	Entsteht Aufwand durch Kontrollmaßnahmen?	
VI.	Fehlerkorrektur	Entsteht Aufwand durch Korrekturmaßnahmen?	
VII.	Aufbereitung der Daten	Welcher Aufwand entsteht durch die Aufbereitung von Daten?	
VIII.	Datenübermittlung & -veröffentlichung	Welcher Aufwand entsteht durch die Datenübermittlung und/oder Veröffentlichung von Daten oder Informationen?	
IX.	Interne Sitzungen	Welcher Aufwand entsteht durch notwendige interne Sitzungen?	
X.	Externe Sitzungen	Welcher Aufwand entsteht durch notwendige externe Sitzungen, z. B. mit Steuerberaterinnen und -beratern?	
XI.	Ausführen von Zahlungsanweisungen	Entsteht Aufwand z. B. für die Veranlassung einer Online-Überweisung?	
XII.	Kopieren, Archivieren, Verteilen	Entsteht Aufwand z. B. für Kopiertätigkeiten oder Archivierungsarbeiten?	

XIII.	Mitwirkung bei Prüfung durch öffentliche Stellen	Welcher Aufwand wird z. B. durch die Betriebsprüfung ausgelöst?	
XIV.	Korrekturen , die aufgrund v. Prüfungen durchgeführt werden müssen	Entsteht Aufwand durch Korrekturen und eine Überarbeitung der Daten?	
XV.	Weitere Informationsbeschaffung	Entsteht Aufwand durch zusätzliche Informationsbereitstellung?	
XVI.	Fortbildungs- & Schulungsteilnahmen	Entsteht Aufwand dadurch, dass die Erfüllung einer Informationspflicht eine Schulung voraussetzt?	

Anhang A2, Zeitwerttabelle:

Nr.	Aktivität	Komplexität			Ergebnis
		Einfach	Mittel	Hoch	
		Zeit in Minuten			
I.	Einarbeitung in die Informationspflicht	3	5	60	
II.	Beschaffung von Daten	2	10	120	
III.	Formulare ausfüllen, Beschriftung, Kennzeichnung	3	5	30	
IV.	Berechnungen durchführen	2	20	240	
V.	Überprüfung der Daten und Eingaben	1	10	60	
VI.	Fehlerkorrektur	2	10	60	
VII.	Aufbereitung der Daten	3	20	268	
VIII.	Datenübermittlung & -veröffentlichung	1	2	5	
IX.	Interne Sitzungen	5	60	600	
X.	Externe Sitzungen	10	60	480	
XI.	Ausführen von Zahlungsanweisungen	1	3	18	
XII.	Kopieren, Archivieren, Verteilen	1	2	12	
XIII.	Mitwirkung bei Prüfung durch öffentliche Stellen	5	43	480	
XIV.	Korrekturen , die aufgrund v. Prüfungen durchgeführt werden müssen	4	30	480	
XV.	Weitere Informations- beschaffung	3	15	120	
XVI.	Fortbildungs- & Schulungsteilnahmen	1	22	480	

Anhang 2: Detaillierte Ergebnisse zur Gewichtung der Qualifikationsniveaus

<i>Teilnehmende</i>	<i>Qualifikationsniveau (mit Gewichtung)</i>			
	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>
1	100 %	-	-	-
2	50 %	50 %	-	-
3	7,50 %	-	46,25 %	46,25 %
4	-	-	-	100 %
5	-	-	100 %	-
6	60 %	-	40 %	-
7	50 %	50 %	-	-
8	75 %	25 %	-	-
9	100 %	-	-	-
Gesamt	49,17%	13,89 %	20,69 %	16,25 %

Anhang 3: Ausgewählte Auszüge aus 8 von 9 Interviews⁶⁵

Vorbemerkung: Legende Transkripte

(...)	Reduktion
()	Pause, unverständlich
(2)	Pause in Sekunden, hier: Zwei Sekunden
01:23 Min.	Zeit auf der Audio-/Videospur
Name	Anonymisierter Name
Ort	Anonymisierte Ortsbezeichnung
P1, P2, usw.	Praktiker:in 1, Praktiker:in 2, usw.
Wort-	Satz wird abgebrochen
Wort; Anm. d. Autors	Anmerkung des Autors für ein besseres Verständnis
Y	Yannis Kiel (Interviewer)

Anhang 3: Interview 1, 06.07.2022

Prozessverständnis/Lineare Kostenverteilung

P1: 03:36 Min: Jetzt haben wir den ersten Hauptfeststellungszeitpunkt 01.01.2022. Da wird die Hauptarbeit gemacht, d.h. da fallen die großen Kosten an. In Jahr zwei, drei, vier, fünf, sechs fallen, wenn alles gut geht, kaum Kosten an, weil alles eingespielt, alles elektronisch und nur noch kleine Veränderungen mitgeteilt werden müssen, aber ansonsten sind wir ja dann in einem stabilen Fahrwasser. Dann erst wieder im Jahr acht kommt es wieder zu den großen Kosten. D.h., wenn da jemand sagt, wir haben jährlich Kosten von gleichbleibend so und so viel, ist das schon mal eine meines Erachtens falsche Annahme. 04:24 Min.

⁶⁵ Im Rahmen von Anhang 3 werden nur ausgewählte qualitative Aussagen aus Interviews wiedergegeben. Quantitative Aussagen zu den Kostenschätzungen finden sich in den Tabellen 1 und 2 im Papier. Bei einem Interview wurden nur quantitative Informationen angegeben. Daher liegen qualitative Informationen für 8 Interviews vor.

Anhang 3: Interview 2, 07.07.2022

Beratungsbedarf

P2: 01:39 Min: Vorher waren wir ja mit Grundsteuererklärungen fast nicht beschäftigt. Also das war im Grunde kein relevantes Geschäftsfeld gewesen. Jetzt ist es natürlich schon so, dass da zahlreiche Anfragen reinkommen, und wir haben das eben so strukturiert, dass wir erstmal die Mandanten drüber informieren, allgemein, worum geht es. () Dann geht es darum, dass wir versuchen, eben die Daten uns zu beschaffen und das wird eben je nach Bundesland unterschiedlich sein, was man darum für Aufwand betreiben muss. 02:23 Min.

Öffnungsklausel

Y: 03:37 Min: Ist die Öffnungsklausel ein Thema, welches die Grundsteuer verkompliziert oder macht es das auf Bundes- oder Länderebene einfacher, für Sie als Steuerberater? 03:51 Min.

P2: 03:53 Min: Das Bundesmodell ist sehr sehr kompliziert. Das Modell, was wir für „Ort“ haben, ist sehr einfach. Also insofern trägt diese Öffnungsklausel in unserem Fall (...) haben wir eine große Vereinfachung dadurch. 04:21 Min.

Y: 04:23 Min: Es resultiert nicht ein höherer Schulungsbedarf aus den verschiedenen Ländermodellen (...)? 04:36 Min.

P2: 04:38 Min: Es ist natürlich das ärgerliche, dass man sich mit den anderen Sachen befassen muss. 04:42 Min. (...)

Sachkosten

P2: 19:21 Min: Theoretisch kann er das ja über das ELSTER Portal erfassen, seine Meldung. (2) Aber in der Praxis ist es eben so, dass er Kosten haben wird, entweder für Software oder, dass er Dienstleister beauftragt. (2) Steuerberater muss er auch bezahlen. Und da denke ich werden die Kosten liegen zwischen 50 und 800 EUR pro Fall. 19:54 Min (...)

Anhang 3: Interview 3, 11.07.2022

Prozessverständnis

P3: 03:08 Min: Meine persönliche Meinung ist, dass das gar nicht so kompliziert ist diese Erklärung, und dass es () die Mandanten bzw. die Steuerpflichtigen sehr gut selbst hinkriegen. Zumindest für „Ort“ haben wir uns intensiver auseinandergesetzt, es ist ja das Bundesmodell, was wir hier erklären müssen. Das ist nicht wirklich kompliziert. Es gibt vielleicht an der ein oder anderen Stelle muss man ein bisschen gucken, wenn man mehrere Grundstücke hat, quasi bzw. wenn man eine Eigentumswohnung hat (), wo in einem Mehrfamilienhaus, wo jetzt mehrere Wohnungen drin sind, und dann sind es auch noch mehrere Flurstücke, die dazugehören, das ist vielleicht ein bisschen kompliziert das richtig einzutragen. Aber ansonsten, wenn die Infos vorliegen – kein Problem. 04:05 Min.

Öffnungsklausel

P3: 06:04 Min: Also die Länderklauseln, die also vom Bundesmodell abweichen, sind- meiner Meinung nach wurden die getroffen, um es dem Steuerpflichtigen noch einfacher zu machen. Ich glaube, dass die, ich weiß für „Ort“ da gibt es ein Modell, mit dem wir uns auseinandersetzen müssen und auch in „Ort“ – da bin ich mir gerade unsicher – „Ort“ weiß ich, dass die ein abweichendes Modell haben und auch in Süddeutschland gibt es abweichende Modelle, die sind aber in der Regel einfacher, also noch einfacher als das Bundesmodell, zumindest für den Steuerpflichtigen da irgendwelche Dinge einzutragen. 06:44 Min.

Anhang 3: Interview 4, 11.07.2022

Prozessverständnis

P4: 01:27 Min: Was haben wir gemacht? Wir haben im Prinzip () eins gemacht, uns mit dem Thema zeitnah in der Kanzlei – um Januar, Februar – damit auseinandergesetzt. Das ist schon relativ spät gewesen (). Aber ich gebe zu, ich hatte immer die leise und stille Hoffnung gehabt, dass man sich eines Besseren besinnt und das ganze Thema () abschafft, aber hat man leider nicht gemacht, sodass wir uns im Januar () auseinandergesetzt haben da gab es die ersten Seminare dazu und es stand dann fest, dass man sehen muss, erstmal Aufklärungsarbeit betreiben muss. Denn eins stand fest, die Presse hat es zwar damals auch schon punktuell gebracht, aber mehr oder minder war es bei den Leuten nicht () angekommen. () Wir haben alle Mandanten rausgesucht, wo es möglich war, den einen Informationsbrief zukommen lassen und auch über Preise schon mal Gedanken gemacht, wie wir das umsetzen wollen, () uns die Software angeschaut, was es da auf dem Markt gibt und haben letztendlich die Mandanten angeschrieben und (*telefoniert; Anm. d. Autors*) „Lieber Mandant, da kommt was auf dich zu, du musst handeln“ (), wenn du willst, dass wir was machen, dann gib uns das frei.“ Wir haben da sag ich mal (2) 150 bis 200 Leute angeschrieben. (2) Resonanz lag bei 20 Prozent. () Das war relativ gering, weil () „ich warte mal ab bis die Finanzverwaltung mich anschreibt und mich auffordert“ – Hallo, die werden dich nicht auffordern? Du musst selbst handeln. „Ah ne die sollen mal erstmal kommen.“ (3) Zwischenzeitlich fingen dann auch einige Bundesländer an, so zwischen Februar März rum, die Bürger anzuschreiben. Das hat dann tatsächlich auch nochmal einen gewissen Schub bei uns nach sich gezogen (). 03:12 Min.

P4: 03:26 Min: (...) immer stärker auch mit Schulungsmaßnahmen gegangen, () Mitarbeiter geschult, *auf (Anm. d. Autors)* das Softwareprogramm. (...) 03:38 Min: Immer wieder Aufklärungsarbeit gegenüber Mandanten „Was muss der noch bringen? Wo kriegt er welche Informationen her?“. 03:44 Min. (...)

Anhang 3: Interview 5, 12.07.2022

Prozessverständnis

P5: 02:55 Min: Wir Steuerberater sind () sehr gut vernetzt. Wir haben uns sehr häufig auch über Zoom Meetings etc. kurzgeschlossen, haben darüber gesprochen, was für Maßnahmen jetzt notwendig sind (). Und haben dann festgestellt, wir müssen schnellstmöglich alle Steuerpflichtigen informieren über die ganze Sache, was ein sehr hoher Zeitaufwand war. 03:22 Min.

P5: 04:20 Min: () Der jetzige Prozess war eigentlich größtenteils ein Informationsprozess zweigeteilt: einmal wir haben uns informiert, ich habe meine Mitarbeiter geschult und natürlich auch haben wir die Mandanten im großen Stil informiert, das war der erste Step. Der zweite Step war dann tatsächlich, dass die Finanzbehörden jetzt alle Steuerpflichtigen informiert haben und dann () ein Identifizierungsvorgang war das auch. Man hat dann auf einmal festgestellt, die GmbH, die man betreut, besteht bspw. aus drei Gesellschaftern, die haben alle noch Nachbarn, Eltern, Schwiegereltern etc. und da musste man erst einmal identifizieren, wer da überhaupt alles in Frage kommt. Und das Problem bei uns war auch, die Mandanten, die bei uns erfasst sind, mit Grundstücken, weil Sie eben Einkünfte aus diesen erzielen, die waren vielleicht unproblematisch (), die konnte ich dann identifizieren und auch gesondert informieren. Aber es gibt unwahrscheinlich viele Grundstückseigentümer, die keine Einkünfte mit diesen Grundstücken erzielen, da weiß ich auch überhaupt nicht, dass da diese Grundstücke überhaupt vorhanden sind. Das hat sich jetzt in dem letzten Halbjahr herauskristallisiert. Und jetzt geht quasi der Prozess weiter, dass wir irgendwie in die Praxis übergehen. Es ist noch mit sehr vielen Hindernissen verbunden: die Schnittstellen sind noch nicht 100 % fertig, werden immer wieder angepasst, die Daten, die wir bis jetzt von den Steuerpflichtigen erhoben haben, von den Unternehmen, können wir theoretisch wieder umschreiben, weil die Excel Tabellen, die Vorerfassungstabellen, sich geändert haben, weil es verschiedene Modelle gibt der Erfassung (). Dann gibt es noch die Problematiken, dass die Schnittstellen wieder umgefasst werden, weil () technische Bugs dahinterstanden – () da ist es letztendlich schon eine Hürde – dann bricht ELSTER zusammen in den letzten Tagen, wo man dann tatsächlich auch wieder informieren muss und auch beruhigen muss und sagen muss „Wir haben bis zum 31.10. Zeit“ – mich beruhigt das auf gar keinen Fall, aber wir müssen das nach Außen irgendwie auch ausstrahlen. () Bisher war es größtenteils informieren und selbst, sowohl mich als auch die Mandanten, die Mitarbeiter – und wir schauen weiter, wie sich dann jetzt die Praxisphase ergibt. 06:52 Min.

Y: 07:03 Min: Würden Sie jetzt schon sagen (), dass sie einen verstärkten Zulauf erkennen in Ihrer Kanzlei? () Hat das Thema an Beratungsbedarf gewonnen? 07:23 Min

P5: 07:24: Definitiv. Weil in der ersten Jahreshälfte auf Basis unserer Information ein großer Rücklauf zu sehen (4), und dann ist jetzt Ende Juni tatsächlich in „Ort“ diese große Informationswelle gewesen seitens der Finanzbehörden und darauf basierend kommt dann auch nochmal viel zurück. Auch durch die Medien wird ja viel kommuniziert, dass dann da auch noch die zweite erwartete Welle an Mandanten auf uns zukam. Und da müssen wir jetzt schon kristallisieren „Was können wir noch annehmen?“. 08:22 Min.

P5: 10:23 Min: Wir müssen zahlreiche andere Sachen mitverarbeiten, die zuvor nie da gewesen sind. Die ganzen Betriebsprüfungen werden jetzt nachgeholt von der Corona-Phase, also die Finanzverwaltung hängt ja genau wie wir noch an den ganzen Nachwehen der Corona-Zeit und da ist es letztendlich so, dass wir ja auch durch diese ganzen Parallelbaustellen ein großes Zeitproblem haben. (...) Wir Steuerberater haben Grundsteuer gar nicht großartig abgedeckt. Wir haben mal Grunderwerbsteuer viel beraten. Der Berufsträger selbst hat u.a. auch Erbschaftsteuererklärungen angefertigt (). Aber es hat sich nie gelohnt den Mitarbeiter wirklich onzuboarden. Und jetzt tatsächlich geht es ganz umfassend los, dass man Mitarbeiter auserkor und sagt „Du musst jetzt geschult werden, du musst jetzt geschult werden“ () letztendlich muss da schon- müssen ganz viele Nebenbaustellen mitversorgt werden (). 11:55 Min.

Sachkosten

P5: 20:04 Min: Also einerseits, da würde ich mal streng chronologisch vorgehen, wir haben etwas, was definitiv nicht als Sachkosten akzeptiert wird, aber letztendlich, wenn wir unsere Wirtschaft betrachten müssen wir auch mit solchen Größen rechnen, das sind die Opportunitätskosten, weil letztendlich der Geschäftsbetrieb ja irgendwo auch zum Erliegen kommt, der normale Geschäftsbetrieb, weil wir uns wieder mit einer neuen Sache befassen müssen, informieren müssen. Da würde ich nur diese große Informationswelle an die Mandanten nehmen, wo ich mich wirklich nur einen Tag lang damit beschäftigt habe, obwohl zig verschiedene Mandanten auf ihren Jahresabschluss gewartet haben, auf ihre steuerliche Beratung gewartet haben. Und das sind letztlich auch Faktoren für die Unternehmer, die mit reingrätschen. Dass man sagt, man hat den normalen Geschäftsbetrieb irgendwo gedrosselt, weil man sich mit dieser Sache neu beschäftigen muss – das ist der erste Kostenpunkt. Der zweite Kostenpunkt ist selbstverständlich auch die zeitliche Komponente in dem ich meine Mitarbeiter einbinde – also Personalkosten. Indem ich auch sage, ich muss mein Mitarbeiter

auch festbinden und sagen „Jetzt wird nicht daran gearbeitet, sondern es wird quasi auch an der Grundsteuersache gearbeitet, quasi Informations-Dinge, also weg von der Opportunitätskostensache, sondern wirklich reine Personalkosten. Dann die Schulungskosten – die waren auch auf gar keinen Fall wenig. Und die Softwarelösung, die auch beschafft werden muss. Das ist auch ein relativ großer Kostenpunkt (...). 22:31 Min.

Y: 23:28 Min: Wie würden Sie das bewerten, dass die papiergebundene Übermittlung als einziger Sachkostenpunkt berücksichtigt wird? 23:36 Min

P5: 23:38 Min: Das sehe ich etwas sehr eng bemessen. 23:45 Min.

Anhang 3: Interview 6, 18.07.2022

Prozessverständnis

P6: 01:11 Min: Aktuell ist immer noch schwierig abzusehen, wie groß der Umfang wird (dahingehend). Und die ersten Fragen, die sich natürlich dann erstmal ergeben haben, war im Prozess „Wie machen wir es denn überhaupt?“ – jetzt getrennt von der Theorie, was wir wissen müssen, sondern erstmal mit welchem Programm? Das war so der erste Prozess erstmal eine Programmfindung, da gibt es ja diverse Anbieter. (3) Über das Programm hatten wir dann mit unseren Kollegen in „Ort“ auch datenschutzrechtliche Geschichten, die geprüft werden mussten bei den jeweiligen einzelnen Programmen. (2) Genau und dann ging es an die Fortbildungen, die wir gefahren haben, „Name Kolleg:in“ und ich, um die Theorie und die Gesetze dahinter zu verstehen und die Berechnungen und was wir brauchen, wie wir es brauchen. Dann wurden glaube ich bei uns im März alle Mandanten mit so allgemeinen Rundschreiben angeschrieben 01:58 Min.

Beratungsbedarf

P6: 02:41 Min: Definitiv. Einerseits Beratung dahingehend „Was brauchen wir für Werte jetzt?“. Es geht los, dass wir da teilweise gar nicht richtig wissen, wie wir beraten können. 02:51 Min.

P6: 03:04 Min: Ein großer Teil der Beratung ist definitiv, wie geben wir es ab, wie bekommen wir die Daten, gerade wenn wir über Unternehmen sprechen, die einen Umfang von 10.000 bis 20.000 Wohnungen haben und dafür Feststellungserklärungen – wie setzen wir das technisch um, was haben wir da an Kosten pro Übermittlung? Da kommt definitiv etwas, womit wir vorher nichts zu tun hatten (). Und das jetzt einfach diese schiere Masse in 4 Monaten – das ist sehr fragwürdig. 03:37 Min.

Öffnungsklausel

Y: 11:02 Min: (...) Macht es die Möglichkeit der Länderklausel (*vereinfachende Länderregelungen anzuwenden; Anm. d. Autors*) leichter, als in verschiedene Modelle einlesen zu müssen? 11:24 Min

P6: 11:26 Min: Also ich denke das macht es schwieriger, als wenn wir ein Modell hätten. Weil wir dann teilweise halt erst schauen müssen in welchem Bundesland sind wir und dann schauen wir wieder okay in diesem Bundesland brauchen wir diese Daten. Wenn wir jetzt nur in Bayern sind, dann ist es einfach. Aber wenn der Mandant um das ganze Bundesgebiet-, dann kann es

sein, dass wir insgesamt fünfmal verschiedene Daten brauchen, weil jedes Bundesland etwas anders ist. Das macht es definitiv komplexer und die Frage nach der steuerlichen Richtigkeit dahinter, ob jetzt die eine Immobilie in Bayern so bewertet wird oder die andere in Sachsen so – ob das korrekt ist- (...). 12:03 Min.

Sachkosten

Y: 16:26 Min: Das BMF weist die Sachkosten für die gesamte deutsche Wirtschaft mit 181.000 € aus im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform und begründet dies wie der NKR ausschließlich damit, dass die Steuerpflichtigen Kosten haben i.H.v. 3 € je Übermittlung einer papiergebundenen Feststellungserklärung. (...) Wie würden Sie dies bewerten? 16:49 Min.

P6: 16:52 Min: In unserem Portal der niedrigste Wert, den ich ansetzen kann für die Übermittlung ist 5 €. Und bei dem, was wir jetzt haben, sind es 8 €. 17:03 Min.

Anhang 3: Interview 7, 22.07.2022

Prozessverständnis

P7: 00:48 Min: Also wir haben bisher kaum Anfragen gehabt. Wir haben () prozessseitig uns damit auseinandergesetzt, haben versucht rauszukriegen, wen es betrifft- okay. () Haben dann, sind natürlich aus dieser ganzen Corona Situation sowieso unter Druck, also dadurch ist das dann auch ein bisschen wie ein Stiefkind begleitet wurden. 01:25 Min.

P7: 03:06 Min: *(Auf die Nachfrage hinsichtlich der Belastung durch Grundsteueranfragen; Stand 07/2022)* Wir hatten bisher zwei Anfragen. () Zwei Anfragen von Nicht-Mandanten und die anderen Mandanten senden uns jetzt so nach und nach- die Finanzämter haben ja diese offiziellen Schreiben verschickt (5), die trudeln so langsam bei uns ein. 03:23 Min.

Sachkosten

P7: 10:07 Min: *(Auf die Frage hinsichtlich einer erwarteten Belastung aus Sachkosten)* Glaube ich nicht in Größenordnung. Ich würde sagen wir haben die Weiterbildung (). Dazu gibt es nochmal eine Weiterbildung von verschiedenen Trägern. 10:21 Min. () 10:45 Min. Wir haben jetzt ungefähr 30 % für jede Arbeitsstunde an Allgemekosten obendrauf. 10:51 Min.

Anhang 3: Interview 8, 05.08.2022

Prozessverständnis

P8: 00:47 Min.: Die größte Herausforderung war, dass man wusste, die neue Grundsteuer bedeutet ein Masseverfahren, das hatte man ja bisher bei der Grundsteuer nicht. Und dann war relativ schnell klar: man braucht eine Technologie. Natürlich gab es keine auf dem Markt. ()
01:02 Min.

P8: 01:55 Min: So hat sich das dann weiterentwickelt. Der erste große Schritt ist dann immer: Wie erfasst man am besten die Daten oder am effizientesten, weil es sind eben Massedaten und wie gibt man die Daten ohne manuelles Tippen in die Technologie und dann auch „Knopfdruck“ die Steuererklärung zu erstellen. Auf Knopfdruck deshalb, weil man natürlich nicht tausende Erklärungen einzeln anfassen kann. Wir haben schon Validierungen und Plausibilitätsprüfungen drin – alles orientiert an der elektronischen Schnittstellendokumentation der Finanzverwaltung und dort auch eine Importdatei aufgesetzt, d.h. man kann entweder auch aus den Systemen in den Unternehmen oder direkt in die Importdatei die Daten erfassen oder zusammenfügen, und dann kann man mit dieser Datei die Daten in die Technologie hochladen und dann ist es wirklich, dass auf Knopfdruck die Erklärungen erstellt werden und den zwei Schritten vorher die ganzen Validierungen durchlaufen. D.h. man würde schon beim Import der Daten in die Technologie sehen, () was ist nicht plausibel (). Man kann auch mehrere Hundert Erklärungen mit einer Unterschrift freigeben und übermitteln. Gerade bei größeren Wohnungsbaugesellschaften muss ein Geschäftsführer nicht Tausende Erklärungen einzeln anklicken. 03:33 Min.

Sachkosten

Y: 16:52 Min: Vorab jetzt die Frage: entstehen euch im Rahmen der z.B. Entwicklung des Tools (), aber auch den Mandanten, Sachkosten, wie Beratungskosten, die über die Kosten der Deklaration der Grundsteuerwerte hinausgehen würden? 17:12 Min.

P9: 17:14 Min: Wir haben jetzt ein aktuelles Beispiel, dass ein Mandant z.B. gar keine Bruttogrundfläche vorliegen hat und der hat jetzt nur für einen Standort ein Angebot eingeholt: Was kostet es denn, wenn er einen Architekten beauftragt, die Bruttogrundfläche für eine Steuererklärung zu ermitteln. Und das Angebot lag bei über 50.000 Euro. () Man muss sagen, es ist kein einfacher Komplex, es sind mehrere Gebäude dort, aber wenn man nicht nur einen Standort, sondern über hundert Standorte verfügt, und wenn man sich da überlegt, dass man

überall das ausmessen muss, weil es keine Vereinfachung () gibt, das nur als ein Fall. 18:01 Min.

P8: 18:05 Min: Für uns als Berater: natürlich haben wir Technologiekosten, weil wir ein Tool neu entwickeln müssen, wir müssen es am Laufen halten wir müssen es stetig weiterentwickeln (), wir haben ein neues Entwicklerteam auf die Beine gestellt (), neue Technologie kostet auch immer Wartungsarbeiten, wir müssen es durch den TÜV bringen (), Mandanten haben Fragen dazu, wir haben einen extra IT-Support eingerichtet (), es sind wahnsinnig viele Kosten die damit verbunden sind, die erstmal gar nichts mit Beratung zu tun haben, sondern man braucht es um beraten zu können. 18:55. Min

Öffnungsklausel

Y: 09:34 Min: (...) Ist die Ausgestaltung der Grundsteuer vom Bundesmodell ausgehend, aber auch mit den vereinzelt Ländermodellen (...), ist das unter dem Gesichtspunkt der Bürokratie – hat sich das verkompliziert durch die neuen Regelungen? 10:08 Min

P8: 10:10 Min: Ja, es hat sich auf jeden Fall verkompliziert. Es ja nicht nur so, dass unterschiedliche Regelungen da sind, die muss man erstmal verstehen. Man braucht unterschiedliche Angaben, die man machen muss. Man *hat* (*Anm. d. Autors*) teilweise unterschiedliche Fristen, die relevant sind. Und das Schlimmste eigentlich für alle, dass in den Unternehmen die Arbeit noch on top kommt. Bei den Beratern, die können neue Leute aufbauen, gründen neue Abteilungen. Die Unternehmen haben weder die Ressourcen noch Kapazitäten und für die bedeutet das jetzt, dass sie alle Mitarbeiter motivieren müssen und v.a. auch alle Techniker, also nicht nur die Steuerabteilung. Da alles komplett noch zusätzlich zur normalen Arbeit gemacht werden muss. Und da hält sich die Stimmung sehr oft sehr in Grenzen. Weil man auch nicht nachvollziehen kann, wenn man bedenkt am Ende soll die gleiche Grundsteuer bezahlt werden wie vorher. Und das kann man keinen nicht Steuerrechtlern plausibel erklären. 11:06 Min.

Impressum:

Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.

Vorstand: Prof. Dr. Ralf Maiterth (Vorsitzender),
Prof. Dr. Kay Blaufus, Prof. Dr. Dr. Andreas Löffler

Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer,
Martin Jacob, Dirk Kieseewetter, Rolf J. König,
Lutz Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth,
Heiko Müller, Jens Müller, Rainer Niemann,
Deborah Schanz, Sebastian Schanz, Caren Sureth-
Sloane, Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Caren Sureth-Sloane,
Universität Paderborn, Fakultät für
Wirtschaftswissenschaften,
Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,
www.arqus.info, Email: info@arqus.info

ISSN 1861-8944