
Besteuerung von Wohnimmobilien in Deutschland - kritische Analyse und Ansatzpunkte einer Reform

Dem Fachbereich Wirtschaftswissenschaften

der Justus-Liebig-Universität Gießen

zur Erlangung des akademischen Grades eines

Dr. rer. pol.
eingereichte Dissertation

von

Carolin Caspari

Hermann-Stein-Str. 6
65719 Hofheim

Betreuer: Prof. Dr. Wolfgang Scherf

Zweitkorrektur: Prof. Dr. Dr. h. c. Armin Bohnet (em.)

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	3
1.1. Einleitung	3
1.2. Ziel der Arbeit	5
1.3. Gang der Untersuchung	6
2. Grundlagen	9
2.1. Haus der Immobilienbesteuerung	9
2.1.1. Einordnung von Wohnimmobilien	11
2.1.2. Systematisierung von Immobilien nach den Nutzungsarten	13
2.1.3. Charakterisierung von Immobilieneigenschaften	14
2.1.4. Institutionelle Systematisierung von Immobilien	16
2.2. Steuersystematische Einordnung	18
2.2.1. Geschichte der Immobiliensteuern	18
2.2.2. Ökonomische Rechtfertigung des Steuerzugriffs	20
2.2.3. Darstellung der immobilienbezogenen Steuerarten	24
2.3. Entwicklungen auf dem Wohnimmobilienmarkt	28
3. Zielsystem zur Bewertung der Immobilienbesteuerung	33
3.1. Kategorisierung relevanter Besteuerungsgrundsätze	33
3.1.1. Fiskalische Funktion	35
3.1.2. Distributive Funktion	47
3.1.3. Allokative Funktion	53
3.1.4. Steuertechnische Funktion	57
3.2. Zielsystem	59
4. Einkommensteuer	63
4.1. Steuerrechtliche Konzeption	63
4.1.1. Steuerliche Erfassung von Wohnimmobilien im Privatvermögen	64
4.1.2. Abgrenzung zum gewerblichen Grundstückshandel	67

4.2.	Beurteilung der immobilienbezogenen Einkommensteuerregelungen anhand des Zielsystems	68
4.2.1.	Fiskalische Funktion	68
4.2.2.	Distributive Funktion	77
4.2.3.	Allokative Funktion	84
4.2.4.	Steuertechnische Funktion	98
4.2.5.	Zusammenfassung und Reformansatz	99
5.	Erbschaftsteuer	103
5.1.	Steuerrechtliche Konzeption	103
5.2.	Beurteilung anhand des Zielsystems	105
5.2.1.	Fiskalische Funktion	106
5.2.2.	Distributive Funktion	108
5.2.3.	Allokative Funktion	109
5.2.4.	Steuertechnische Funktion	112
5.3.	Zusammenfassung und Reformansatz	113
6.	Grunderwerbsteuer	117
6.1.	Steuerrechtliche Konzeption	117
6.2.	Beurteilung anhand des Zielsystems	118
6.2.1.	Fiskalische Funktion	118
6.2.2.	Distributive Funktion	129
6.2.3.	Allokative Funktion	132
6.2.4.	Steuertechnische Funktion	147
6.2.5.	Zusammenfassung und Reformansatz	148
7.	Grundsteuer	155
7.1.	Entwicklung des Reformprozesses	155
7.2.	Steuerrechtliche Konzeption	157
7.3.	Auswirkung der Reform auf den Länderfinanzausgleich	158
7.4.	Beurteilung des Status quo anhand des Zielsystems	160
7.4.1.	Fiskalische Funktion	160
7.4.2.	Distributive Funktion	166
7.4.3.	Allokative Funktion	168
7.4.4.	Reformbedarf und Reformziele	173
7.5.	Vergleichende Analyse der Reformoptionen	175
7.5.1.	Das Bodenwertmodell	176

7.5.2. Das Verkehrswertmodell	179
7.5.3. Das Kostenwertmodell	186
7.5.4. Das wertabhängige Modell	194
7.5.5. Gegenüberstellung	202
8. Zweitwohnungsteuer	205
8.1. Steuerrechtliche Konzeption	205
8.2. Beurteilung anhand des Zielsystems	207
8.2.1. Fiskalische Funktion	208
8.2.2. Distributive Funktion	210
8.2.3. Allokative Funktion	215
8.2.4. Steuertechnische Funktion	217
8.2.5. Zusammenfassung und Reformansatz	219
9. Fazit	223
9.1. Zusammenfassung der Ergebnisse	223
9.2. Handlungsempfehlungen	227
Literaturverzeichnis	X
A. Anhang	XXXI
B. Erklärung zur Selbständigkeit	XXXVII

Tabellenverzeichnis

3.1. Steuerhoheiten der Immobiliensteuern	37
3.2. Zielsystem zur Bewertung der Immobilienbesteuerung	62
4.1. Vereinfachte Berechnung der Einkommensteuerbelastung	67
4.2. Verwaltungskosten der Einkommensteuer nach Bauer [6]	75
4.3. Einkommensteuerliche Belastung vergleichbarer privater Investitionsmöglichkeiten, in Anlehnung an Rumpf/Wiegard 2012: 59–66 [178]	86
4.4. Belastungsvergleich zwischen Vermieter und Selbstnutzer	88
4.5. Eigentumsquote in Prozent im Zeitablauf	95
4.6. Ergebnisse zur Beurteilung der Wohnimmobilie im Einkommensteuerrecht	100
5.1. Persönliche Freibeträge im Erbschaftsteuergesetz	104
5.2. Erbschaftsteuertarif nach § 19 EStG	105
5.3. Zusammenfassung der Ergebnisse zur Beurteilung der Erbschaftsteuer auf Immobilienvermögen	114
6.1. Die Entwicklung der Grunderwerbsteuersätze in Prozent, eigene Berechnung und Darstellung	125
6.2. Elastizitäten der Preise von Büroimmobilien	137
6.3. Barwertmodell: Erhöhung der Grunderwerbsteuer auf 5%	140
6.4. Elastizität der Bürotransaktionen	141
6.5. Zusammenfassung der Ergebnisse zur Beurteilung der Grunderwerbsteuer	149
7.1. Vergleich zwischen Einheitswerten und aktuellen Verkehrswerten in Anlehnung an Löhr [150]	170
7.2. Steuermesszahlen in den alten Bundesländern gem. § 15 GrStG	172
7.3. Zusammenfassung der Ergebnisse zur Beurteilung der Grunderwerbsteuer	174
7.4. Ermittlung der Grundsteuer nach dem Verkehrswertmodell anhand eines Einfamilienhauses in Hofheim auf der Basis von Boris Hessen [86]	181
7.5. Berechnungsverfahren des Kostenwertmodells, eigene Darstellung auf der Basis von BR-Drs. 515/16 [89]	188

7.6.	Ermittlung der Grundsteuer nach dem Kostenwertmodell anhand eines Einfamilienhauses in Hofheim auf der Basis der Daten von Boris Hessen[86] und des Gesetzesentwurfs (BR-Drs. 515/16) [89]	190
7.7.	Ermittlung der Grundsteuer nach dem wertabhängigen Modell anhand eines Einfamilienhauses in Hofheim auf der Basis von Boris Hessen [86] . .	196
7.8.	Proberechnung für ein Einfamilienhaus in Hofheim (Hessen)	199
7.9.	Reformmodelle im Überblick	203
8.1.	Ergebnisse zur Beurteilung der Zweitwohnungsteuer	219
9.1.	Die Bewertung der Immobilienbesteuerung	225
A.1.	Belastungsvergleich für die Jahre 1-10	XXXI
A.2.	Belastungsvergleich für die Jahre 11-20	XXXI
A.3.	Länderübersicht zur Aufteilung der Bemessungsgrundlage	XXXII
A.4.	Teil 1:Entwicklung im Zeitraum von 2000 bis 2020 in den Ländern	XXXIII
A.5.	Teil 2: Entwicklung im Zeitraum von 2000 bis 2020 in den Ländern	XXXIV
A.6.	Beschreibung der Variablen	XXXV

Abbildungsverzeichnis

2.1. Zusammenhang aus Grundrente und Verwendung, eigene Darstellung in Anlehnung an Lerbs 2017: 538 [143].	23
2.2. Haus der Immobilienbesteuerung, eigene Darstellung in Anlehnung an Schulte 2008: 58 [22].	28
2.3. Häuserpreis-, Mietpreis- und Verbraucherpreisindex in Deutschland zum Referenzjahr 2015, eigene Darstellung in Anlehnung an Statistisches Bundesamt [225],[224],[230]	29
4.1. Abschreibungsmöglichkeiten bei Wohnimmobilien, eigene Darstellung gem. § 7 (4), (5) EStG	65
4.2. Entwicklung des Aufkommens aus der Einkommensteuer in Mrd. Euro und deren Anteil an den gesamten Steuereinnahmen, eigene Darstellung in Anlehnung an [222]	69
4.3. Aufteilung der negativen Einkünfte im Jahr 2012, eigene Darstellung in Anlehnung an [217]	70
5.1. Entwicklung des Aufkommens aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Mrd. Euro vor Steuerverteilung, eigene Darstellung in Anlehnung an Statistisches Bundesamt [222]	107
6.1. Entwicklung des Aufkommens auf der Grunderwerbsteuer in Tsd. Euro, eigene Darstellung in Anlehnung an [222]	119
6.2. Streuung der Gesamtumsätze aus Immobilienverkäufen unter den Ländern, eigene Darstellung und Berechnung der Lageparameter auf der Basis von [222]	121
6.3. Grunderwerbsteuerpflichtige Umsätze nach Ländern, eigene Darstellung auf der Basis von [222]	122
6.4. Wirkungen einer Erhöhung der Grunderwerbsteuer (Bayern) auf die Finanzkraft unter Berücksichtigung der Anpassungen im Länderfinanzausgleich, eigene Berechnung mit [71]	127

6.5. Verteilungseffekte in Abhängigkeit von der Steuerkraft, eigene Berechnung mit [71]	129
6.6. Horizontale Verteilungseffekte des Umsatzsteuermodells [195]	154
6.7. Verteilungseffekte in Abhängigkeit vom Grunderwerbsteuersatz [195]	154
7.1. Entwicklung des Aufkommens aus der Grundsteuer und der Hebesätze, eigene Darstellung in Anlehnung an [223]	161
7.2. Einfluss der Grundsteuer auf die Flächennutzung, eigene Darstellung in Anlehnung an Löhr 2012: 819 [148]	169
7.3. Steuersatzdifferenzen nach Gebäudeart, eigene Darstellung auf der Basis von § 15 GrStG	172
7.4. Vergleich zwischen den Immobilienpreisen und der allgemeinen Wirtschaftsleistung, eigene Darstellung in Anlehnung an [225], [219] und [247]	182
7.5. Entwicklung des indexierten BIP und Baupreisindex, eigene Darstellung in Anlehnung an [229] und [219]	191
8.1. Bedeutung der Zweitwohnungsteuer nach Bundesländern, eigene Darstellung in Anlehnung an die Satzungen der Gemeinden (Stand: 2015) auf der Basis von [216]	206
A.1. Entwicklung des Steueraufkommens der Zweitwohnungsteuer, Eigene Darstellung in Anlehnung an [222].	XXXVI

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMG	Bemessungsgrundlage
BMI	Bundesministerium des Inneren
BStBl.	Bundessteuerblatt
BR	Bundesrat
BW-RL	Bodenwertrichtlinie
bzw.	beziehungsweise
EigZulG	Eigenheimzulagengesetz
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
ev.	evangelisch
FAG	Finanzausgleichsgesetz
GG	Grundgesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
inkl.	inklusive
kath.	katholisch

LFA	Länderfinanzausgleich
mind.	mindestens
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
Nr.	Nummer
PHK	Pauschalherstellungskosten
SolzG	Solidaritätszuschlagsgesetz
t	Steuersatz
UStG	Umsatzsteuergesetz
z. B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

1. Einführung

1.1. Einleitung

Steuern sind die größte Einnahmequelle des Staates für die Sicherstellung des staatlichen Finanzbedarfs zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Neben dem fiskalischen Zweck leisten Steuern ihren Beitrag zur Erreichung finanzpolitischer Allokations- und Distributionsziele. Die Erhebung von Steuern auf Besitz oder Verwendung von Immobilien hat eine lange Tradition im deutschen Steuersystem. Dabei werden Immobilien nicht nur mit einer Steuer belastet, vielmehr betreffen gleich mehrere Steuerarten ihren Lebenszyklus. Zudem haben staatliche Eingriffe in den Immobilienmarkt eine hohe wirtschaftspolitische und soziale Bedeutung. Eine Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen kann einen Einfluss auf die Miete, Neubautätigkeit, Eigentumsquote oder Vermögensverteilung haben.

Immobilien haben eine feste Bindung an ihren Standort, wodurch die Ausweichreaktionen der Zensiten auf die Besteuerung begrenzt sind. Diese Eigenschaft macht die Immobilienbesteuerung aus Effizienzüberlegungen besonders interessant. Durch die lokale Gebundenheit an einen Standort entsteht zudem eine feste Verknüpfung mit dem Wohnort und somit mit den staatlichen Leistungen der verschiedenen Gebietskörperschaften.

Neben dem fiskalischen Zweck und der Allokationsfunktion sind die Immobiliensteuern auch für die Erreichung distributiver Ziele bedeutsam. Immobilienbesitz gilt als Zeichen von Reichtum und wurde bereits früh als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstanden. Dabei hat die steuerliche Belastung einen Einfluss auf die Wertentwicklung von Immobilien, aber auch auf die (Um-)Verteilung der Steuerlasten. Die Immobilienbesteuerung beruht jedoch nicht auf einer rationalen Konzeption, die sich an diesen drei genannten Zielen orientiert, sondern ist vielmehr ein historisches Konstrukt, das sich durch verschiedene politische und wirtschaftliche Einflüsse entwickelt hat.

Die aktuelle Motivation zur ökonomischen Analyse des Steuersystems aus der Perspektive der Immobilienbesteuerung ergibt sich im Wesentlichen aus zwei Gründen. Erstens hat die Entscheidung über die Verfassungswidrigkeit der Grundsteuer der langwierigen Grundsteuerreformdebatte ein jähes Ende gesetzt. Die Bemessungsgrundlagen der

Grundsteuer sind die veralteten Einheitswerte, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht mehr genügen. Es kursiert in der Literatur und im politischen Diskurs eine Vielzahl an Reformvarianten für die Bemessungsgrundlage. Im Jahr 2019 wurde das wertabhängige Modell zur Reform der Grundsteuer mehrheitlich im Bundestag beschlossen. Mit diesem Reformpaket kam es zusätzlich zur Einführung der Länderöffnungsklausel, die es den Ländern ermöglicht, die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer eigenständig zu regeln. Dadurch könnten praktisch unterschiedliche Reformvarianten umgesetzt werden, was neue Implikationen für den Finanzausgleich hat. Die relevanten Reformansätze gilt es auf den Prüfstand zu stellen, um aus der ökonomischen Analyse eine Handlungsempfehlung für die politischen Entscheidungsträger abzuleiten.

Neben der Grundsteuer gewinnt auch die Grunderwerbsteuer in der politischen Diskussion an Gewicht. Der steuerliche Einfluss der Grunderwerbsteuer auf Immobilientransaktionen und -preise hat sich in den letzten Jahren stark verändert. Im Rahmen der Föderalismusreform II wurde den Ländern ein Steuersatzrecht bei der Grunderwerbsteuer gewährt. Ausgehend von einem bundeseinheitlichen Steuersatz bis zum Jahr 2006 von 3,5 % führte diese Gesetzesänderung zu einem sukzessiven Anstieg der Steuersätze. Die zahlreichen Steuererhöhungen hatten ein neues Steuersatzgefälle zwischen den Ländern zur Folge, das sonst nur auf der Gemeindeebene in Deutschland existiert. Das Steuersatzgefälle kann Verzerrungen ökonomischer Entscheidungen auslösen und Auswirkungen auf den Länderfinanzausgleich haben. Diese aktuellen Entwicklungen haben zur Bildung einer Länderarbeitsgruppe geführt, die damit beauftragt ist, die Reform der Grunderwerbsteuer voranzutreiben. Aus diesen Gründen ergibt sich der aktuelle Forschungsbedarf bei der Grunderwerbsteuer. In dieser Untersuchung werden die Mängel der Grunderwerbsteuer erläutert, daraus Reformkriterien abgeleitet und die in der Literatur diskutierten Reformansätze bewertet.

Neben diesen beiden Steuern gehören zu den relevanten Steuerarten im Bereich der Immobilienbesteuerung noch die Einkommensteuer, die Erbschaftsteuer und die Zweitwohnungsteuer. Damit wird die Immobilie von insgesamt fünf Steuern erfasst, die ganz unterschiedliche Anknüpfungspunkte haben.

Die Wirkungen der beiden bedeutenden Immobiliensteuern – Grundsteuer und Grunderwerbsteuer – stehen durch die aktuellen Entwicklungen im Mittelpunkt der finanzwissenschaftlichen und politischen Diskussion. In Verbindung mit den drei anderen Steuerarten – Einkommensteuer, Erbschaftsteuer und Zweitwohnungsteuer – entstehen komplexe Steuerwirkungen, die es erforderlich machen, die Immobilienbesteuerung in Deutschland ganzheitlich auf den Prüfstand zu stellen.

1.2. Ziel der Arbeit

Das deutsche Steuersystem kann aus verschiedenen Perspektiven systematisiert und bewertet werden. In der vorliegenden Arbeit wird die Untersuchung aus dem Blickwinkel der steuerlichen Belastung von Immobilien durchgeführt. Der Fokus liegt dabei auf der Besteuerung von Wohnimmobilien in Deutschland. Neben der Nutzungsform spielt auch die Zuordnung zur Vermögensart für die steuerlichen Wirkungen eine Rolle. Im engeren Sinne stehen Wohnimmobilien, die im Privatvermögen gehalten werden, im Mittelpunkt dieser Arbeit. An geeigneter Stelle werden vergleichend auch Aspekte für gewerblich genutzte Immobilien und die Immobilien der Land- und Forstwirtschaft betrachtet. Diese vergleichende Betrachtung ermöglicht es, die Besonderheiten der Wohnimmobilienbesteuerung präziser herauszuarbeiten.¹

Die fünf relevanten Steuern sind die Einkommensteuer, die Erbschaftsteuer, die Grunderwerbsteuer, die Grundsteuer und die Zweitwohnungsteuer. Die Gewerbesteuer und die Körperschaftsteuer sind ausgeklammert. Die Einkommensteuer und die Erbschaftsteuer sind Steuerarten, die einen Bezug zu Immobilien haben, aber auch noch andere Einkunftsquellen bzw. Vermögensarten belasten. Aus diesem Grund werden bei diesen beiden Steuerarten auch nur die Regelungen zur Belastung der Immobilie analysiert. Eine Gesamtaussage zu diesen beiden Steuerarten ist nicht Ziel dieser Arbeit. Hingegen sind die drei letztgenannten Steuern reine Immobiliensteuern. Diese Arbeit setzt aufgrund der aktuellen Reformschritte Schwerpunkte bei der Grundsteuer und der Grunderwerbsteuer.

Zur Beurteilung wird ein speziell zugeschnittener Kriterienkatalog entwickelt, der auf die fünf Steuerarten zur Klärung der folgenden Forschungsfragen transferiert wird:

1. Warum können Wohnimmobilien besteuert werden?
2. Welche ökonomischen und politischen Aspekte sind für die Beurteilung der Immobiliensteuern relevant?
3. Entspricht die Besteuerung von Wohnimmobilien den finanzwissenschaftlichen Anforderungen?
4. Welche Stärken bzw. Mängel lassen sich bei der Immobilienbesteuerung identifizieren?
5. Bei welchen Immobiliensteuern existiert ein Reformbedarf? Und wenn ja, in welchem Umfang?

¹ Wenn in der weiteren Arbeit von „Immobilie“ gesprochen wird, dann ist die Wohnimmobilie im Privatvermögen gemeint, sofern es nicht explizit anders vermerkt wird.

6. Welche Reformansätze können mögliche Defekte beseitigen?
7. Wie kann die Besteuerung von Immobilien im aktuellen Steuersystem verbessert werden?

Gegenstand dieser Arbeit ist es, die derzeitige steuerliche Belastung von Wohnimmobilien aus finanzwissenschaftlicher Perspektive zu analysieren. Die vorliegende Untersuchung hat einen Überblickscharakter und systematisiert die empirischen und theoretischen Erkenntnisse, um einen Gesamteindruck vom Forschungsgegenstand zu erlangen. Ausgehend von den Defekten der Immobilienbesteuerung sollen Ansatzpunkte für eine zielgerichtete Reform entwickelt und diskutiert werden. Auf dieser Basis wird eine politische Handlungsempfehlung für die Besteuerung von Wohnimmobilien in Deutschland erarbeitet.

1.3. Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit besteht aus neun Kapiteln. Im Grundlagenteil erfolgt nach der Einleitung im zweiten Kapitel zunächst die Einordnung und Beschreibung des Forschungsgebiets. Der Forschungsansatz der vorliegenden Arbeit wird bildlich mit dem Haus der Immobilienbesteuerung ausgedrückt. Das Dach des Hauses enthält mit den fünf Steuerarten im deutschen Steuersystem, die eine steuerliche Belastung der Immobilie oder der daraus entstehenden Erträge verursachen, den Forschungsgegenstand. Zur Untersuchung des Steuersystems rund um die Immobilie muss zunächst ein Maßstab entwickelt werden, an dem die Steuerarten und darauf aufbauend auch mögliche Reformansätze zu messen sind. Bei der Frage, welche Kriterien erfüllt werden sollen, liegt der Fokus auf der Finanzwissenschaft. Diese Disziplin bildet das Fundament des Hauses der Immobilienbesteuerung. Systematisch konkurrieren mehrere Disziplinen um den Forschungsgegenstand Immobilie. Aus diesem Grund lässt sich der Ansatz dieser Arbeit nicht überschneidungsfrei in eine Disziplin einordnen und auf diese Weise beschränken. Deswegen wird die ökonomische Herangehensweise um interdisziplinäre Aspekte ergänzt. Neben die Finanzwissenschaft tritt so die juristische Perspektive im Bereich der Steuerrechtswissenschaft. Steuerliche Maßnahmen mit politischen Zielsetzungen werden in der Steuerpolitik untersucht. Nach Klärung des Forschungsansatzes wird die generelle Rechtfertigung des Steuerzugriffs auf Immobilien anhand der Historie und relevanter finanzwissenschaftlicher Theorien untersucht.

Ein Kriterienkatalog für die Bewertung der Immobiliensteuern wird im dritten Kapitel entwickelt. Hier stehen konzeptionelle Überlegungen dazu, welche speziellen und

grundlegenden Anforderungen bei den Immobiliensteuern zu beachten sind, im Mittelpunkt. Die Legitimation einer Steuer erfolgt über ihren Beitrag zur Erreichung finanzpolitischer Allokations-, Distributions- und Stabilisierungsziele. Die Grundlage bilden die allgemein bekannten Kriterienkataloge von Smith, Neumark und Haller, die für die Beurteilung eines ganzen Steuersystems konzipiert wurden. Ergänzende Aspekte werden dem Gutachten zur Reform der Gemeindefinanzen des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) entnommen. Aus diesen allgemeinen Ansätzen werden die relevanten Kriterien übernommen bzw. bei Bedarf für die Immobiliensteuern modifiziert. Das entwickelte Zielsystem enthält zwölf Kriterien, die in vier Zielfunktionen gegliedert sind. Da nicht alle Kriterien auf die fünf Steuerarten gleichermaßen anwendbar sind, wird zum Schluss des Kapitels die relevante Auswahl für jede Steuerart vorgestellt. Eine Gewichtung der Kriterien ist nicht vorgesehen. Im ersten Hauptteil werden die Forschungsfragen eins und zwei dieser Arbeit beantwortet.

Nach diesem Grundlagenteil werden im Hauptteil die fünf Steuerarten in den Kapiteln 4 bis 8 kritisch anhand des Kriterienkatalogs analysiert und mögliche Ansatzpunkte für eine Reform entwickelt. In diesen Kapiteln werden die Forschungsfragen drei bis sechs für jede der fünf Steuerarten einzeln beantwortet.

Die immobilienbezogenen Regelungen aus dem Einkommensteuerrecht werden in Kapitel 4 behandelt. Nach einer kurzen Vorstellung der steuerlichen Erfassung von Immobilien im Privatvermögen und der Abgrenzung zum gewerblichen Grundstückshandel werden neun der zwölf Kriterien auf die relevanten Auszüge im Einkommensteuerrecht transferiert. Erkennbare Defekte, vor allem bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung, begründen die Forderung nach einer Reform. Möglichkeiten für einen Reformansatz innerhalb der Einkommensteuer werden zum Schluss des Kapitels dargestellt.

Die Erbschaftsteuer wird in Kapitel 5 analysiert. Da für die Arbeit nur die gesetzlichen Regelungen zur Übertragung einer Immobilie im Rahmen der Erbschaftsteuer relevant sind und diese zudem einen sehr umfassenden Reformprozess hinter sich hat, wird diese Steuerart zwar der Vollständigkeit halber behandelt, sie steht aber nicht im Mittelpunkt dieser Arbeit. Hinzu kommt, dass die Diskussion um die Bewertung der Bemessungsgrundlage in weiten Teilen jener zur Grundsteuer entspricht. Ein umfassender Reformansatz wird nicht entwickelt.

Die Grunderwerbsteuer wird in Kapitel 6 behandelt. Sie ist eine Steuer, die Transaktionen von Immobilien belastet. Für die Analyse der Grunderwerbsteuer wird der Forschungsansatz um die gewerblich genutzten Immobilienarten erweitert. In die Beurteilung nach dem Zielsystem fließen die Ergebnisse einer empirischen Studie über die Auswirkungen der steigenden Steuersätze auf die Transaktionen und Preise von Gewerbeimmobilien

sowie auf die Grenzeffekte zwischen den Ländern ein. Die Ergebnisse dieser Studie, die gemeinsam mit Dr. Coletta Frenzel-Baudisch angefertigt wurde, sind als Arbeitspapier veröffentlicht. Im Anschluss an die Untersuchung wird der Reformansatz zur Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer vorgestellt. Diese Ausführungen wurden in zwei Artikeln gemeinsam mit Prof. Dr. Wolfgang Scherf bereits veröffentlicht.

Neben der Einkommensteuer und der Grunderwerbsteuer bildet auch die Grundsteuer einen weiteren Schwerpunkt. Sie wird in Kapitel 7 untersucht. Dazu erfolgt eine gestraffte Analyse anhand des Zielsystems im Vergleich zu den anderen Steuerarten, da die Verfassungswidrigkeit der Bemessungsgrundlage auf der Basis der Einheitswerte bereits festgestellt ist. Aus diesem Grund liegt der Schwerpunkt auf der Analyse möglicher Reformmodelle, die im Laufe der Diskussion politische Unterstützung bekommen und sich als relevante Alternativen herauskristallisiert haben. Hierzu zählen das Verkehrswertmodell, das Bodenwertmodell, das Kostenwertmodell und das wertabhängige Modell. In diesem Kapitel werden die Mängel der Grundsteuer erläutert, daraus Reformziele abgeleitet und die in der Literatur diskutierten Reformansätze bewertet.

In Kapitel 8 wird die Zweitwohnungsteuer vorgestellt und anhand ausgewählter Kriterien des Zielsystems bewertet. Die Zweitwohnungsteuer ist eine Gemeindesteuer, die zu den Bagatellsteuern zählt. Wie bei der Grundsteuer sind aus wissenschaftlicher Sicht die durch die regionalen Unterschiede entstehenden Effekte auf den kommunalen Finanzausgleich relevant. Abschließend wird ein Reformansatz aufgezeigt.

Im Rahmen des letzten Kapitels erfolgt eine Zusammenfassung der Befunde innerhalb der fünf Steuerarten und der darauf aufbauenden möglichen Reformansätze zur steuerlichen Belastung von Wohnimmobilien in Deutschland. Diese werden in politischen Handlungsempfehlungen für das Steuersystem zusammengeführt, womit die siebte Forschungsfrage beantwortet wird. Abschließend werden Implikationen für die weitere Forschung aufgezeigt.

2. Grundlagen

Der Wohnungsmarkt hat eine hohe wirtschaftspolitische und soziale Bedeutung in Deutschland und ist einer Reihe von staatlichen Eingriffen mit unterschiedlicher Zielsetzung unterworfen. Zu diesen staatlichen Eingriffen zählt auch die Besteuerung von Wohnimmobilien. Um den Forschungsgegenstand Immobilie und die Wirkung der damit verbundenen staatlichen Maßnahmen, insbesondere der Besteuerung, zu analysieren, wird im folgenden Kapitel die Aufgabenstellung im wissenschaftlichen Diskurs verortet.

2.1. Haus der Immobilienbesteuerung

Schulte hat in seinem Werk einen interdisziplinären Ansatz entwickelt, der bildlich durch das Haus der Immobilienökonomie zusammengefasst wird. Die Idee hinter diesem Haus der Immobilienökonomie wird hier aufgegriffen, um ein Grundgerüst für den wissenschaftlichen Rahmen dieser Arbeit zu entwickeln. Für deren Fragestellung müssen allerdings einige Modifikationen vorgenommen werden, da dieser Ansatz zu breit angelegt ist. Die im folgenden Text beschriebenen Änderungen werden abschließend zum Haus der Immobilienbesteuerung zusammengefasst.²

Die Analyse der Wirkungen der Besteuerung von Wohnimmobilien ist der Schwerpunkt der Arbeit. Diese Analyse wird mittels bestimmter Kriterien vorgenommen, die durch die Immobilienbesteuerung eingehalten werden sollten. Die Frage, an welchen Kriterien sich die Besteuerung orientieren soll, wird traditionell aus juristischer und ökonomischer Sicht beantwortet.

Die Volkswirtschaftslehre unterteilt sich klassisch in Wirtschaftstheorie, Wirtschaftspolitik und Finanzwissenschaft. Die Teildisziplin Finanzwissenschaft beschäftigt sich mit der Analyse der ökonomischen Aktivitäten eines Staates. Dabei wird der Frage nachgegangen, wie der staatliche Eingriff ausgestaltet ist und ob diese Staatsaktivitäten vor dem Hintergrund finanzpolitischer Ziele gerechtfertigt sind.³ Die Besteuerung ist ein einnahmenseitiges Instrument des Staates. Die Immobilienbesteuerung ist folglich unter diese

² Vgl. Schulte u. a. 2013: 4 [201].

³ Vgl. Scherf 2011: 4 [191].

Disziplin zu subsumieren. Mit den staatlichen Einnahmen, insbesondere mit der Einnahmeart Steuern, beschäftigt sich im Rahmen der Finanzwissenschaft der Teilbereich der Steuertheorie und -politik. Klassisch wird innerhalb der Steuertheorie die Annahme des Homo oeconomicus getroffen, sodass den Zensiten ein rationales Verhalten unterstellt wird, das darauf zielt, ihren Gewinn bzw. Nutzen zu maximieren. Daraus ergeben sich für die Ausgestaltung des Steuertarifs und der Bemessungsgrundlage hinsichtlich Effizienz und Verteilung einzuhaltende Anforderungen.⁴ Die Immobilienbesteuerung ist in diesem Kontext von besonderem wissenschaftlichen Interesse, da sich durch die immobile Bemessungsgrundlage – Grund und Boden bzw. aufstehendes Gebäude – räumliche Begrenzungen ergeben. Durch die Untersuchung der derzeitigen Immobilienbesteuerung anhand ausgewählter Kriterien sollen Hypothesen über die aktuellen Defizite generiert werden. Die Besteuerung wird nicht nur aus fiskalischer, sondern auch aus allokativer, distributiver und systematischer Sicht untersucht. Die normative Theorie zur rationalen Besteuerung⁵ (Sollvorstellung) wird auf die Steuerarten mit Immobilienbezug angewandt. Aus den identifizierten Mängeln ergeben sich Implikationen für die Erarbeitung und Bewertung neuer Reformansätze.

Die juristische Sicht setzt für die Analyse der Besteuerung andere Schwerpunkte und Anforderungen. Die Wirkung der Besteuerung spielt hier keine Rolle, sondern es wird die steuersystematisch korrekte Einordnung von Normen untersucht und mögliche Gestaltungsspielräume werden abgesteckt. Zudem muss zwischen den unterschiedlichen Charakteristika einer Immobilie exakt unterschieden werden, beispielsweise zwischen Privat- und Betriebsvermögen, Nutzungsart, Alter und vielen weiteren Sachverhalten. Diese juristischen Tatbestände setzen für den ökonomischen Ansatz nur den steuerrechtlichen Rahmen, der hier aber nicht untersucht wird. Auch die Systemhaftigkeit einzelner Normen ist von untergeordneter Bedeutung, da die ökonomischen und sozialen Wirkungen aus den steuerrechtlichen Regelungen in Bezug auf Immobilien im Fokus stehen und nicht das Steuerrecht.

Folglich determiniert die Finanzwissenschaft als Teildisziplin der Volkswirtschaft den Fokus der Arbeit und bildet das Fundament im neuen Haus. Zudem sind die gesetzlichen Rahmenbedingungen der einzelnen Steuerarten bedeutsam. Eine juristische Analyse des Gesetzes würde allerdings nicht dem finanzwissenschaftlichen Forschungsschwerpunkt entsprechen.

Neben der großen ökonomischen Bedeutung hat die Immobilienwirtschaft, wie ein-

4 Exemplarisch für die finanzwissenschaftliche Steuerlehre siehe Homburg 2021 [116], zur Optimalsteuertheorie Wiegard 1987 [258]. Zum Konzept des Homo oeconomicus siehe Kirchgässner 2008: 66 ff. [125].

5 Vgl. etwa Neumark 1970: 45 ff. [162].

gangs erwähnt, auch einen hohen sozialen und wirtschaftspolitischen Stellenwert. Eine Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen kann möglicherweise einen Einfluss auf die Miete, die Neubautätigkeit oder die Eigentumsquote haben. Gerade im Bereich der Wohnimmobilien ist die Versorgung der Bevölkerung mit bedarfsgerechtem und bezahlbarem Wohnraum ein sozialpolitisches Ziel. Ein großer Teil der Versorgung mit Wohnraum erfolgt durch private Investitionen mit dem Ziel der Selbstnutzung oder Vermietung. Neben den relevanten Herausforderungen durch den demographischen Wandel, den Erfordernissen des Klimaschutzes und der Notwendigkeit einer geordneten Stadtentwicklung ist die Erhöhung der Wohneigentumsquote ein wohnungspolitisches Ziel in Deutschland.⁶ Hierfür muss die Regierung unter anderem im Bereich der Besteuerung geeignete Rahmenbedingungen schaffen. Die steuerpolitischen Aspekte gilt es gerade bei der Untersuchung von möglichen Lenkungswirkungen zu beachten, da die Immobilienbesteuerung traditionell auch für sie eingesetzt wird.⁷ Die beschriebenen Teildisziplinen ergänzen den ökonomischen Ansatz dieser Arbeit. Nach der Herleitung des Ansatzes lässt sich nun auch die Definition für die Immobilie entwickeln.

2.1.1. Einordnung von Wohnimmobilien

In der Literatur findet sich eine Vielzahl von fachspezifischen Definitionen, da sich mehrere Wissenschaftsdisziplinen mit der Immobilie beschäftigen. Die herrschende Vielzahl von Definitionen aus den relevanten Bereichen lassen sich gliedern in die ökonomische und die juristische (steuerrechtliche) Sicht.

Im Steuerrecht existiert eine Definition des Immobilienbegriffs durch das Bewertungsrecht. Die Steuerarten, die über die Bemessungsgrundlage einen Bezug zum Wert der Immobilie herstellen, wie beispielsweise die Erbschaftsteuer, lehnen sich über einen Verweis an das Bewertungsgesetz (BewG) an.⁸ Das BewG regelt den Immobilienbegriff in den §§ 68–75 BewG. Im BewG wird differenziert zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken. Auf unbebauten Grundstücken befinden sich im Gegensatz zu bebauten Grundstücken keine benutzbaren Gebäude. Zu den benutzbaren Gebäuden bei bebauten Grundstücken zählen Mietwohngrundstücke (diese dienen zu mindestens (mind.) 80 % Wohnzwecken), Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, Einfamilienhäu-

6 Vgl. für eine umfassende Darstellung politischer Ziele der Wohnungswirtschaft BMVBS 2009: 49 ff. [41].

7 Vgl. zur Eigenheimförderung Kiesewetter/Schönemann 2011: 104–131 [124].

8 Aus juristischer Sicht gibt es keine Legaldefinition. Es gibt viele weitere Rechtsgebiete, die Definitionen enthalten, wie zum Beispiel (z. B.) die Erbbaurechtsverordnung oder das Wohneigentumsgesetz. Entsprechend dem Ansatz dieser Arbeit ist nur das Steuerrecht relevant. Aus diesem Grund werden auch nur die hier geltenden Definitionen zur Immobilie vorgestellt.

ser, Zweifamilienhäuser und sonstige bebaute Grundstücke. Für den Rahmen dieser Arbeit ist die Trennung der Elemente Grundstück und Gebäude zu restriktiv, und auch die vielen einzelnen Merkmale sind von nachrangiger Bedeutung. Aus diesem Grund setzt der Immobilienbegriff im Bewertungsgesetz nur den juristischen Rahmen. Im Sinne des finanzwissenschaftlichen Schwerpunktes dieser Arbeit sind hingegen die ökonomisch relevanten Merkmale und Märkte zu identifizieren, um die Besteuerung zu verstehen und zu bewerten.

In der Ökonomie wird zwischen der investitionstheoretischen und der produktionstheoretischen Sicht des Wirtschaftsguts Immobilie unterschieden. Im investitionstheoretischen Ansatz wandelt ein Investor sein Geld durch Kauf oder Bau in Immobilienvermögen um. Dadurch erwirbt er die Nutzungsmöglichkeit der Immobilie. Die Nutzung der Immobilie, z. B. durch Wohnen, ist die zugehörige Stromgröße. Bei der Eigennutzung spart der Investor die Miete und bei der Fremdnutzung erhält der Investor Miete als Entgelt für die Bereitstellung der Nutzungsmöglichkeit. Die Entgeltzahlungen führen dem Investor wieder Geldvermögen zu.⁹

Im produktionstheoretischen Ansatz ist die Immobilie ein Produktionsfaktor zur Herstellung von anderen Gütern und Dienstleistungen. Die Immobilie setzt im Faktorkombinationsprozess den physischen Rahmen, der, gemessen an Verwendungszweck und -art, unterschiedliche Funktionen, wie beispielsweise die Schutzfunktion bei der Wohnimmobilie, erfüllen muss.¹⁰ In dieser Arbeit wird dem investitionstheoretischen Verständnis des ökonomischen Immobilienbegriffs gefolgt, bei dem sich der Barwert einer Immobilie nach den zukünftig erzielbaren Nettoerträgen aus der Nutzung bemisst.¹¹ Im Standardwerk zur Immobilienökonomie von Schulte findet sich für Immobilien die folgende Definition, die die relevanten Aspekte für diese Arbeit beinhaltet und über den steuerrechtlichen Begriff hinausgeht:

„Immobilien sind Wirtschaftsgüter, die aus unbebauten Grundstücken oder bebauten Grundstücken mit dazugehörigen Gebäuden und Außenanlagen bestehen. Sie werden von Menschen im Rahmen physisch-technischer, rechtlicher, wirtschaftlicher und zeitlicher Grenzen für Produktions-, Handels-, Dienstleistungs- und Konsumzwecke benutzt.“¹²

Diese Definition erfasst die Möglichkeit, die Immobilie in bebautem und unbebautem Zustand zu nutzen. Die verschiedenen Nutzungsmöglichkeiten werden im zweiten Teil der

9 Vgl. Schulte u. a. 2008: 8–10 [22].

10 Vgl. Schulte u. a. 2008: 8–10 [22].

11 Siehe hierzu genauer das Kapitel 2.2.2 dieser Arbeit.

12 Vgl. Schulte u. a. 2008: 16 [22].

Definition abgebildet. Im Fokus dieser Arbeit stehen die Wohnimmobilien. Die Nutzung der Immobilien zum Wohnen wird in der Definition durch die Nennung für Konsumzwecke erfasst. In der Definition von Schulte haben auch die anderen für diese Arbeit weniger relevanten Nutzungsformen – gewerbliche und landwirtschaftliche Nutzung durch die Erwähnung der anderen Zwecke für Produktion, Handel und Dienstleistung – ihren Platz. Die Definition von Schulte erfüllt alle relevanten Anforderungen und wird in dieser Arbeit als Definition für den Kernbegriff Immobilien verwendet.

Die zwei Säulen Institutionen und Nutzungsarten bauen auf dem Fundament auf. Diese beiden Kategorien werden aus dem Modell von Schulte grundsätzlich übernommen, aber leicht für die Ziele dieser Arbeit modifiziert.

2.1.2. Systematisierung von Immobilien nach den Nutzungsarten

Schulte systematisiert die Immobilie nach der Nutzungsart in Gewerbe-, Wohn-, Industrie- und Sonderimmobilien.¹³ In der vorliegenden Arbeit werden diese Nutzungsarten nach ihrer Relevanz für die Besteuerung verortet.

Im Zentrum der Arbeit stehen die Wohnimmobilien. Wohnimmobilien dienen der Bereitstellung von Wohnraum für die Bevölkerung und zählen zum lebensnotwendigen Grundbedarf.¹⁴ Der Schwerpunkt dieser Arbeit ist die Analyse der Besteuerung von Wohnimmobilien im Privatvermögen. Wohnimmobilien können allerdings auch im Betriebsvermögen gehalten werden. Die Art der Zuteilung kann die Steuerwirkungen beeinflussen und somit Anreize für Verhaltensänderungen setzen. Aus diesem Grund wird für Immobiliensteuerarten, bei denen diese Zuordnung eine Rolle spielt, eine vergleichende Bewertung vorgenommen.

Die Industrieimmobilien weisen im Kontext der Besteuerung keinerlei Besonderheiten im Vergleich zu anderen Gewerbeimmobilien auf, die vom Nutzer zur Erstellung oder Verarbeitung von Produkten oder Dienstleistungen benötigt werden. Deswegen können diese beiden Nutzungsarten unter dem Begriff Gewerbeimmobilien zusammengefasst werden. Die Kategorie der Gewerbeimmobilien beinhaltet beispielsweise Büroimmobilien, Logistikkimmobilien, Einzelhandelsimmobilien und Hotelimmobilien. Alle diese im weiteren Sinne betrieblichen Nutzungsmöglichkeiten der Immobilien können für die Besteuerung ohne weitere Spezifikation zusammengefasst werden. Wohnimmobilien konkurrieren bei einer Investitionsentscheidung mit Gewerbeimmobilien. Wenn diese zwei Nutzungsmöglichkeiten steuerlich ungleich belastet werden, kann dies die Investitionsentscheidung beeinflussen. Aus diesem Grund wird bei einigen Immobiliensteuerarten in dieser Arbeit auch ein

¹³ Für die folgenden Ausführungen siehe Schulte u. a. 2008: 58 [22].

¹⁴ Vgl. Mayer 1998: 36 [155].

Vergleich zwischen diesen beiden Nutzungsarten vorgenommen.

Eine weitere zu berücksichtigende Nutzungsart sind die Immobilien der Land- und Forstwirtschaft. Hierzu zählen vor allem Grundstücke, die zur Produktion von Nahrungsmitteln (Acker- und Weideland) und zur forstwirtschaftlichen Nutzung (Wald) dienen. Eigentlich erfüllen diese Immobilien auch im weiteren Sinne wirtschaftliche Funktionen und könnten aus diesem Grund mit den Gewerbeimmobilien zusammengefasst werden. Im Steuerrecht gelten aber für die Land- und Forstwirtschaft oft Sonderregelungen. Bei der Einkommensteuer sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft z. B. eine eigene Kategorie mit diversen Privilegien im Vergleich zu den anderen Einkunftsarten. Auch bei der Grundsteuer unterliegen die land- und forstwirtschaftlichen Flächen mit der Grundsteuer A einem anderen Tarif. Aus diesem Grund werden sie in dieser Arbeit getrennt von den Gewerbeimmobilien dargestellt.¹⁵

Schulte nennt eine weitere Kategorie: die Sonderimmobilien, beispielsweise die Gebäude der öffentlichen Hand. Sie sind in der folgenden Arbeit nicht relevant, da sie von der Besteuerung nicht betroffen sind.

Somit konzentriert sich die Analyse dieser Arbeit auf die Wohnimmobilien und betrachtet flankierend gewerbliche sowie land- und forstwirtschaftliche Nutzungsmöglichkeiten. Abseits dieser drei Kategorien muss zudem, analog zur steuerrechtlichen Definition des Immobilienbegriffs, zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken differenziert werden.

2.1.3. Charakterisierung von Immobilieneigenschaften

Neben den Nutzungsarten sind die folgenden Eigenschaften der Immobilien für den theoretischen Rahmen relevant:¹⁶

1. Standortgebundenheit

Die zentrale Eigenschaft einer Immobilie ist deren feste Bindung an einen Standort. Dies grenzt die Teilmärkte voneinander ab. Zwischen den örtlichen Teilmärkten kann infolge der Immobilität nur in eingeschränktem Maße ein Ausgleich erfolgen.¹⁷

15 Vgl. zum wissenschaftlichen Diskurs über die Besteuerung der Landwirtschaft Bach u. a. 2010: 71–90 [4].

16 Vgl. zu den Eigenschaften Schulte u. a. 2008: 15 [22].

17 Ein Beispiel für den Ausgleich ist die Wanderung der Nutzer in eine andere Region oder eine Änderung der Nutzungsart. Vgl. Brauer 2011: 10 f. [210].

2. Heterogenität

Die feste Verankerung am Standort führt in Verbindung mit den Nutzungsarten Wohnen, Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft zu unterschiedlichen Ausstattungsmerkmalen und einer hohen Divergenz von Immobilien.¹⁸ Die Einzigartigkeit einer Immobilie bedingt eine geringe Vergleichbarkeit der Märkte untereinander. Zudem ist eine Immobilie nicht teilbar. Folglich kommt immer nur ein Nachfrager zum Zuge und es ergibt sich eine starke Nachfragerkonkurrenz. Zugleich ist Wohnen als lebensnotwendiger Grundbedarf nicht substituierbar.

3. Langer Lebenszyklus

Der Lebenszyklus einer Immobilie ist geprägt durch ihre Langlebigkeit. Der erste Schritt ist der Bau der Immobilie. Der Herstellungsprozess von der Erschließung des Grundstücks bis zur Fertigstellung des Gebäudes kann mehrere Jahre in Anspruch nehmen und ist im Vergleich zu andern Gütern recht lang.¹⁹ Nach der Fertigstellung kann gegebenenfalls mit bis zu 100 Jahren Nutzungsdauer gerechnet werden. Gemäß § 7 (4) Einkommensteuergesetz (EStG) wird im Steuerrecht eine Nutzungsdauer von nur 50 Jahren angenommen, die auch in den Berechnungen dieser Arbeit zugrunde gelegt wird. Hinter dieser verkürzten Nutzungsdauer steht die Annahme, dass sich die Nachfrage durch neue Ansprüche an Nutzungsart und Qualität oder durch Gesetzesänderungen verändert und der Bestandswohnungsmarkt sukzessive durch Neubau angepasst wird. Diese Anforderungen verkürzen die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Die Langlebigkeit hat eine hohe und lange Kapitalbindung zur Folge.²⁰ Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Wohnimmobilie als langlebiges Konsumgut sich wiederholt am Markt anbieten lässt.²¹ Aus Sicht der Besteuerung ist die Bauphase mit der Erwerbsphase zusammenzufassen, da zum Bau immer das zugehörige Grundstück erworben werden muss, entweder am Markt oder durch Schenkung. Die Besteuerungsphasen für diese Arbeit untergliedern sich entsprechend in Erwerb/Schenkungen, Nutzung und Veräußerung/Schenkungen. Für die Besteuerung von Wohnimmobilien ergibt sich aus der Langlebigkeit, dass die Wirkungen von Veränderungen steuerlicher Rahmenbedingungen erst verzögert sichtbar werden.

18 Es gibt unzählige Variationen wie beispielsweise Zimmeranzahl, Alter oder Größe, durch die sich die Einzigartigkeit bestimmt. Vgl. Gondring 2013: 22 f. [91].

19 Vgl. Kühne-Büning 1994: 6 [132].

20 Vgl. Brauer 2011: 28 [210].

21 Vgl. Kühne-Büning 1994: 95 [132].

4. Hohe Transaktionskosten

Beim Kauf bzw. Verkauf einer Immobilie fallen hohe Nebenkosten an. Die Übertragung löst im Durchschnitt Transaktionskosten in Höhe von 12 % des Kaufpreises aus. Hierzu zählt die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % bis 6,5 %, die Eintragung ins Grundbuch inklusive (inkl.) Notarkosten mit ca. 2 % und die Maklerprovision von ungefähr 6 %. Neben den Transaktionskosten, die direkt mit dem Erwerb zusammenhängen, müssen noch die Transaktionskosten im weiteren Sinne berücksichtigt werden, wie etwa Umzugs- und Transportkosten. Mit dem Erwerb von Immobilien geht unter Umständen ein Wohnortswechsel einher, der durch Adresswechsel weitere Transaktionskosten auslöst. Insgesamt hemmen die hohen Transaktionskosten den Umschlag an Immobilien.²²

Diese vier Eigenschaften beschreiben gemeinsam den Charakter der Immobilie.

2.1.4. Institutionelle Systematisierung von Immobilien

Neben den Funktionen der Immobilie sind die von der Steuer betroffenen Wirtschaftssubjekte zu bestimmen. Die Analyse des Marktes für Wohnimmobilien zeigt, dass sich die Struktur des Wohnungsmarkts in Deutschland ungefähr hälftig zwischen Eigentum und Miete aufteilt.²³ Innerhalb der Option Wohneigentum muss nochmals differenziert werden zwischen selbst genutztem Eigentum und der Vermietung zu fremden Wohnzwecken. Im Kontext der Besteuerung muss dieser Interessenkreis um den Fiskus erweitert werden, der zur Generierung von Staatseinnahmen oder zur Vermeidung unerwünschter Marktentwicklungen durch die Gestaltung der rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen eingreift. Im folgenden Text werden diese Institutionen skizziert.

Mieter

Die erste Institution sind die Mieter. Sie nutzen fremden Wohnraum für ihre eigenen Wohnzwecke und bezahlen dafür ein Entgelt an die Eigentümer. Die Miethöhe bestimmt die Rendite des Objekts. Die Höhe der Miete ist somit ein zentraler Faktor für alle Institutionen²⁴ und stellt für die Immobilienbesteuerung eine entscheidende Größe dar. Die Nettokaltmiete ist die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer und der Zweitwohnungsteuer. Die Grundsteuer ist durch ihre Umlagefähigkeit ein Betriebskostenbe-

²² Vgl. Kühne-Büning 1994: 16 [132].

²³ Siehe zu der Beschreibung des Wohnimmobilienmarkts Kapitel 2.3 dieser Arbeit.

²⁴ Die Ausgaben für Wohnen machen mit rund 35 % den mit Abstand größten Anteil der Konsumausgaben aus. Vgl. Statistisches Bundesamt [232].

standteil und hat somit auch einen indirekten Bezug zur Miete.²⁵ Die Mieter sind direkt (Zweitwohnungsteuer) oder indirekt (Grundsteuer, Einkommensteuer) von der Immobilienbesteuerung betroffen und als Institution im Rahmen der Arbeit zu berücksichtigen.

Eigentümer

Eine weitere Institution sind die Anbieter von Wohnimmobilien. Die dominierende Motivation zur Anschaffung der eigenen Immobilie ist die eigene Nutzung. Nachfolgend sind Investoren zu nennen, die ihre Wohnungen zur Vermietung für andere Wirtschaftssubjekte bereitstellen. Die Eigentumsstruktur am deutschen Wohnungsmarkt wird dominiert von den Privatpersonen, die rund 43 % des Gesamtbestands halten. Daneben gibt es professionelle Eigentümer, die gemeinsam rund 20 % der Wohnungen bewirtschaften.²⁶ Zu dieser Kategorie zählen privatwirtschaftliche Wohnungsunternehmen, Banken, spezielle Fonds (REITs) und sonstige professionelle Anbieter. Die speziellen Rechtsformen spielen in dieser Arbeit keine Rolle.²⁷ Den kleinsten Anteil an Wohnraum in Deutschland, der für Wohnzwecke zur Verfügung steht, halten die Wohnungsunternehmen von Bund, Ländern und Kommunen. Die Analyse fokussiert die dominierenden Anbieter von Wohnimmobilien, die Privatpersonen. Allerdings werden an geeigneter Stelle Belastungsvergleiche mit der gewerblichen Vermögensverwaltung vorgenommen. Die Wertentwicklung der Wohnimmobilien hängt von unterschiedlichen nachfrage- und angebotsseitigen Faktoren ab. Empirische Studien bestätigen, dass die Höhe und Art der Abgabenlast unabhängig vom Motiv ein bedeutender Einflussfaktor ist.²⁸ Somit ist der Interessentenkreis Eigentümer mit einem Schwerpunkt auf den Privatpersonen bei der ökonomischen Analyse der Immobilienbesteuerung zu berücksichtigen.

Staat

Die dritte Institution ist der deutsche Fiskus, der durch verschiedene Maßnahmen in unterschiedlicher Intensität in den Markt eingreift. Das relevante Instrument für diese Arbeit ist die Besteuerung. Die Legaldefinition für den Begriff Steuern ist in § 3 (1) AO wie folgt geregelt:

„Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die

25 Hierzu kritisch Richter/Heckmann 2011: 331 [177].

26 Die Daten stammen aus dem Zensus 2011. Vgl. Statistisches Bundesamt [233].

27 Vgl. für die Besteuerungsfolgen in Abhängigkeit von der Rechtsformen Rumpf/Wiegand 2012: 60 f. [178].

28 Vgl. für eine Auswertung diverser empirischer Studien zu den Determinanten der Wertentwicklung den Übersichtsartikel von Westerheide/Dick 2010 [257].

Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“

Die Wohnimmobilie an sich und die daraus gewonnenen Erträge werden durch die Steuerarten Erbschaftsteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Einkommensteuer und Zweitwohnsitzsteuer erfasst.

Neben den Steuern als Instrument auf der Einnahmenseite sind die Subventionen als Leistungen aus öffentlichen Mitteln ohne Gegenleistung zu nennen. Für diese Arbeit ist vorrangig die Steuersubvention relevant. Dabei gewährleistet der Staat eine Ausnahme von der allgemeinen Steuerpflicht.²⁹ Der Wohnungsmarkt in Deutschland ist noch weiteren staatlichen Eingriffen unterworfen. Die Immobilienbesteuerung an sich und deren Wechselwirkungen mit anderen Instrumenten stellen Markteingriffe dar, deren Folgen in der vorliegenden Arbeit an geeigneter Stelle berücksichtigt werden.

2.2. Steuersystematische Einordnung

Das Untersuchungsobjekt dieser Arbeit sind die Steuerarten, für die Immobilien die Bemessungsgrundlage bilden. Immobilien unterliegen nicht einer einzigen Steuer, sondern es knüpfen verschiedene Steuerarten an die unterschiedlichen Phasen der Immobilienverwendung – Übertragung (Kauf/Schenkung/Erbe) und Nutzung (Wohnen / betriebliche Zwecke / land- und forstwirtschaftliche Bewirtschaftung) – an. Die Immobilienbesteuerung basiert nicht auf einer rationalen Konzeption, sondern ist ein historisches Konstrukt, das sich im Rahmen unterschiedlicher politischer und wirtschaftlicher Einflüsse entwickelt hat. Manche historischen Gegebenheiten prägen noch heute die Ausgestaltung und Rechtsprechung der Immobilienbesteuerung. Deswegen wird zuerst die historische Entwicklung dargestellt, bevor im Anschluss die grundsätzliche Rechtfertigung von Immobiliensteuern aufgezeigt wird, um deren Struktur und Relevanz im Steuersystem zu überprüfen. Abschließend werden die Steuerarten kurz vorgestellt und verortet.

2.2.1. Geschichte der Immobiliensteuern

Die Immobilienbesteuerung gehört weltweit zu den ältesten Formen der Besteuerung. Immobilienbesitz gilt als Zeichen von Reichtum und wurde dementsprechend früh ein Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. So gab es schon im Römischen Reich mit der Einführung eines Katastersystems und der Durchführung von Volkszählungen erste Bestrebungen, den Grundbesitz zu besteuern. Mit dem Niedergang des Römischen Reichs wurden, außer im Kriegsfall, keine direkten Steuern mehr erhoben, vielmehr waren

²⁹ Vgl. für eine umfassende Untersuchung zum Einfluss von Subventionen auf die Wohnimmobilien in Deutschland Kiesewetter u. a. 2011: 107–110 [124].

Gebühren, Beiträge und Zölle die dominierenden Einnahmearten.³⁰ Im frühen Mittelalter wurde die Besteuerung von Grundvermögen in Deutschland aufgegriffen. Die Grundsteuer wurde schnell zur Hauptsteuer, da sie die Erträge aus landwirtschaftlich genutzten Böden belastete und die Landwirtschaft damals die wichtigste Einkommensquelle der Volkswirtschaft darstellte. Im Zeitablauf gewann die Rolle von Städten durch Handel und Gewerbe gerade in West- und Süddeutschland an Bedeutung. Es folgte die Einführung einer an städtischen Hausbesitz anknüpfenden Abgabenart. So kristallisierte sich rasch eine Trennung zwischen der Grundsteuer als Steuer auf die landwirtschaftlichen Erträge und der Gebäudesteuer als Steuer auf den bebauten und den nicht bebauten Grundbesitz heraus.³¹

Eine ähnlich lange Tradition hat die Grunderwerbsteuer, die auch schon im Mittelalter im Sinne einer Besitzwechselabgabe ein Teil des Steuersystems war. Mit der Weiterentwicklung der Katasterverwaltung zwischen dem 18. und 19. Jahrhundert stieg auch die Bedeutung der Immobiliensteuerarten weiter an, da nun eine schnellere Bewertung und Erfassung der Ertragsfähigkeit der Böden und somit eine Ausschöpfung der Steuerquelle ermöglicht wurde. Im Zeitverlauf barg das Ertragssteuersystem durch die fortschreitende wirtschaftliche Entwicklung immer mehr Ineffizienzen, da die am Objekt anknüpfende Ertragsteuer nicht die Leistungsfähigkeit des Zensiten widerspiegelte.³² Im Zuge der Mi-quelschen Steuerreform im Jahr 1891 fand ein bedeutender Systemwechsel in Deutschland statt. Die Gebäude- und die Grundsteuer wurden den Gemeinden über die Einführung der Kommunalabgabengesetze als Einnahmequelle zugewiesen, um den ansteigenden finanziellen Verpflichtungen der neuen kommunalen Selbstverwaltung nachzukommen. Die Gemeinden hatten nun die Möglichkeit, die Realsteuern (Grund- und Gewerbesteuer) an ihren Finanzbedarf anzupassen. Um die Mindereinnahmen des Bundes zu kompensieren und eine gleichmäßigere Besteuerung der Leistungsfähigkeit zu ermöglichen, wurde gleichzeitig eine progressive Einkommensteuer in Deutschland eingeführt.³³

Den nächsten großen Reformschritt für die Immobilienbesteuerung brachte die Erzbergsche Finanzreform im Jahr 1919. Die großen Steuerquellen (z. B. Einkommensteuer) wurden von den Ländern auf das Reich übertragen, um eine einheitliche Grundlage zu schaffen. Davon war auch die Grunderwerbsteuer betroffen.³⁴ Für die Länder musste eine andere Steuerquelle gefunden werden. Aus diesem Grund wurde ihnen das Recht zugesprochen, die Realsteuern mit den Gemeinden zu teilen. Dies führte zu einer weiteren

30 Vgl. Suntum/Schultewolter 2014: 191 f. [245].

31 Vgl. Schneider 1969: 28 [199].

32 Vgl. Schneider 1969: 32 [199].

33 Vgl. Senger 2009: 32 f. [207].

34 Vgl. Suntum/Schultewolter 2014: 193 [245].

Diversifikation der Grund- und Gebäudesteuern bei gleichzeitiger Anspannung der Steuerquellen durch höhere Hebesätze und Bodenwertansätze sowie zusätzlichen Sondergebäudesteuern, um die fehlenden Einnahmen zu kompensieren. Dieser steuersystematische Rückschritt wurde erst nach dem Zweiten Weltkrieg wieder korrigiert. Mit der Einführung eines Reichsparteigesetzes wurde die Angleichung der Realsteuern in Gang gesetzt. Endgültig vereinheitlicht wurde die Grundsteuer durch die Übergabe der Zuständigkeit an den Bund durch Inkrafttreten des Grundgesetzes. Im Jahr 1949 wurde die Grund- und Gebäudesteuer zusammengefasst und den Gemeinden als Einnahmequelle übergeben.³⁵

Bei der geltenden Struktur der Grundsteuer sind die historischen Entwicklungen bis heute erkennbar, da die Trennung in Grundsteuer A für die Landwirtschaft und Grundsteuer B für die übrigen Nutzungsarten (z. B. Wohngebäude) immer noch Bestand hat. Der landwirtschaftliche Ertrag wird mit Grundsteuer A statt mit Gewerbesteuer belastet.³⁶ Auch bei der Grunderwerbsteuer sind einige Regelungen zur Bemessungsgrundlage aus dem Jahr 1919 noch geltendes Recht.³⁷

2.2.2. Ökonomische Rechtfertigung des Steuerzugriffs

Bevor auf den aktuellen Rechtsstand und die Systematisierung und Abgrenzung der immobilienbezogenen Steuerarten eingegangen wird, stellt sich die Frage nach der grundsätzlichen Rechtfertigung für die Besteuerung von Wohnimmobilien.

Zur ökonomischen Einordnung muss das Wirtschaftsgut (Wohn-)Immobilie auf den Faktor Boden reduziert werden. „Boden ist eine gute Investition: Den macht heute keiner mehr.“³⁸ Die Unvermehrbarkeit des Bodens prägt den aus ökonomischer Sicht auffallenden Preisbildungsprozess, der für die Begründung der Immobilienbesteuerung eine große Rolle spielt. Der Preisbildungsprozess fußt auf der Grundrententheorie. Im Folgenden werden zuerst die klassischen Ansätze der drei bekannten Ökonomen Ricardo, Thünen und Mill vorgestellt, die sich als Erstes mit der Grundrententheorie beschäftigt haben.

Der erste Ansatz basiert auf den Überlegungen von David Ricardo, wonach die Knappheit von Boden kausal für die Entstehung der Bodenrente ist. Mit Blick auf die Bewirtschaftung von Böden unterscheidet man zwischen guter und schlechter Fruchtbarkeit. Gute Qualität führt zu geringeren Produktionskosten als bei Böden von gleicher Menge, aber schlechterer Qualität. Steigt innerhalb einer Volkswirtschaft die Nachfrage nach Nahrungsmitteln aufgrund eines Bevölkerungsanstiegs, muss – aufgrund der Knappheit

35 Vgl. Schneider 1969: 36 [199].

36 Näheres zu dieser Fragestellung bei Bach u. a. 2010: 71–90 [4].

37 Vgl. Suntum/Schultewolter 2014: 193 [245].

38 Samuelson/Nordhaus 1981: 295 [181].

des Produktionsfaktors Boden – auch eine Bewirtschaftung der schlechteren Böden erfolgen. Folglich geht mit steigender Bodenqualität durch eingesparte Produktionskosten eine höhere Rentabilität einher, was sich in einer Wertsteigerung des Bodenmarktpreises widerspiegelt. Diese Wertsteigerung wird auch als Bonitätsrente bezeichnet. Diese Theorie ist aufgrund der restriktiven Annahmen nicht mehr zeitgemäß.³⁹

Im zweiten Ansatz ergibt sich die Grundrente nicht aus den eingesparten Produktionskosten, sondern über die Lage des Grundstücks. Die Lagerrente geht auf die Argumentation von Johann Heinrich von Thünen zurück, der annimmt, dass die Kosten der im Zentrum gehandelten Produkte sich ausschließlich aus der Summe von Produktions- und Transportkosten ergeben. Mit zunehmender Entfernung des Grundstücks vom Zentrum steigen die Transportkosten an. Bei einem gegebenen Verkaufspreis haben die zentrumsnahen Grundstücke einen Vorteil gegenüber den weiter entfernten Grundstücken. Folglich übersteigt der erwartete Nettoertrag eines näher am Zentrum gelegenen Standorts den eines weiter entfernten Standorts um den Betrag der eingesparten Transportkosten. Diese Differenz bezeichnet Thünen als Grundrente.⁴⁰

Auf den beiden skizzierten Theorien baut der Ansatz von John Stuart Mill auf, der den Zusammenhang zur Besteuerung herstellt. Nach Mill ist die Grundrente als Residualeinkommen, ob sie nun durch die Lage oder die Qualität des Bodens entstanden ist, ein leistungsloses Einkommen („unearned increment“), da es der Grundstückseigentümer ohne eigene Aktivität erlangt. Die Bonitätsrente wird durch einen Bevölkerungsanstieg ausgelöst, der zur Ausweitung staatlicher Leistungen führt. Die Lagerrente wird durch die zur Verfügung gestellte staatliche Infrastruktur in den Städten beeinflusst und nicht vom Grundstückseigentümer selbst. Insofern sei eine Abschöpfung der Grundrente (Lagerrente oder Bonitätsrente) durch den Staat legitim.⁴¹

Auch mit dem Übergang zur neoklassischen Theorie hält sich die Ansicht, dass dieser Wertzuwachs der Allgemeinheit zur Verfügung zu stellen ist. Nur die Herleitung der Grundrente ergibt sich in der Neoklassik aus dem allgemeinen Marktprozess. Der Boden ist ein Produktionsfaktor, der am Markt durch das Zusammentreffen von Angebot und Nachfrage gehandelt wird. Die zukünftig erwarteten Zahlungsbereitschaften für die Überlassung der Nutzungsmöglichkeit eines Grundstücks determinieren den Preis.⁴² Diese Entgelte sind originäres Faktoreinkommen und Teil der Produktionskosten.⁴³ Wie bei anderen Investitionen kann zur Berechnung die Kapitalwertmethode angewendet wer-

39 Zum Ansatz das Werk von Ricardo 1891 [176]; siehe auch Kantzow 1955: 12–17 [121].

40 Zurückzuführen auf das Werk von Thünen 1826: 24 f. [253].

41 Vgl. Kantzow 1955: 27 ff. [121].

42 Zum Beispiel die Höhe der erwarteten Miete oder Pacht bei Fremdnutzung.

43 Vgl. Samuelson/Nordhaus 1981: 29 [181].

den.⁴⁴

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass sich der Wert des Grundstücks aus den diskontierten Nettoerträgen ergibt, deren Höhe wiederum von folgenden Faktoren abhängen kann.⁴⁵

- Die Lage des Grundstücks: Durch eine Veränderung von Infrastrukturinvestitionen kann die öffentliche Hand die Attraktivität eines Grundstücks verändern.⁴⁶
- Die Qualität des Bodens: Furchtbare Böden können im Falle einer landwirtschaftlichen Nutzung höhere Erträge realisieren, da beispielsweise weniger Dünger verwendet werden muss.⁴⁷
- Das Nutzungsrecht an einem Grundstück durch die planungsrechtlichen Vorgaben: Die Nutzungsrechte an einem privaten Grundstück liegen zwar beim Eigentümer, sind aber zugleich den Schranken aus Art. 14 Grundgesetz (GG) unterworfen. Folglich kann nicht jeder nach Belieben über sein privates Eigentum an Grund und Boden bestimmen. Für die Ausgestaltung der (vor allem baulichen) Nutzungsrechte ist eine Baugenehmigung notwendig, die von staatlichen Planungsträgern erteilt wird. In Deutschland erfolgt nach Art. 28 GG die Steuerung der Flächeninanspruchnahme durch die örtlich Gemeinde, der das Grundstück zugeordnet ist.⁴⁸
- Die Steuerbelastung des Grundstücks: Die Steuerbelastung bzw. -entlastung kann durch die dezentralen Steuerzugriffe auf die Immobilie regional unterschiedlich ausfallen.

Der Zusammenhang zwischen der Grundrente und den gewährten Nutzungsarten bzw. -rechten einer Immobilie wird in der folgenden Abbildung gezeigt. Es werden nur die drei Nutzungsarten Gewerbe, Wohnen sowie Land- und Forstwirtschaft näher erläutert. Die Vielzahl möglicher Staatseingriffe wird in diesem vereinfachten Modell nicht gezeigt.⁴⁹

In der Grafik ist auf der x-Achse das Ausmaß der Nutzungsintensität und auf der y-Achse die Höhe der Grundrente abgetragen. Beschränkt wird das Bodenangebot durch die Unvermehrbarkeit in Form der vertikalen Linie. Im hier dargestellten Beispiel sind drei Bietrentenkurven für die Nutzungsformen Gewerbe, Wohnen und Landwirtschaft

44 Vgl. Hoper 1985: 17–23 [117].

45 Die Aufzählung ist nicht abschließend, sondern enthält vorwiegend die Faktoren, auf die der Staat einen direkten oder indirekten Einfluss hat.

46 Vgl. Voigtländer/Depenheuer 2014: 195 f. [245].

47 Vgl. Eeckhoff 2006: 186 f. [63].

48 Vgl. hierzu Löhr 2004: 200–205 [146].

49 Zu den Markteingriffen durch den Staat siehe Kapitel 2.1.4 dieser Arbeit.

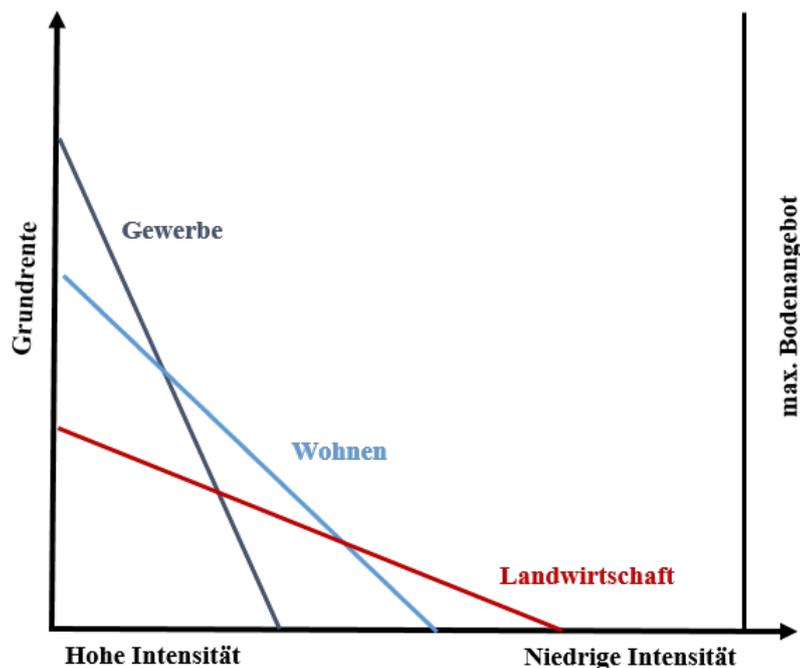


Abbildung 2.1.: Zusammenhang aus Grundrente und Verwendung, eigene Darstellung in Anlehnung an Lerbs 2017: 538 [143].

abgetragen. Je höher die erzielbaren zukünftigen Nettoerträge geschätzt werden, desto höher ist die erzielbare Grundrente und somit auch der Grundstückspreis. Neben der Höhe der Grundrente unterscheiden sich die Kurven in den Standortanforderungen. Die gewerbliche Nutzung kann nur nahe am Zentrum erfolgen und ist durch die Intensität nur an einer begrenzten Anzahl von Standorten (Ausweis Gewerbegebiete durch Kommune) möglich, was durch den steilen Verlauf ausgedrückt wird. Die Nutzungsform Wohnen benötigt zwar ebenfalls Infrastruktur, aber nicht in der gleichen Intensität wie die gewerbliche Nutzung. Die landwirtschaftliche Nutzung auf der gestrichelten Bietrentenkurve kann nahezu überall durchgeführt werden, da keine besonderen Anforderungen erfüllt sein müssen.

Insgesamt hängt der Bodenwert von der erzielbaren Grundrente ab. Die Grundrente wird von der Lage, also der lokalen Infrastruktur, dem Angebot an öffentlichen Gütern und dem gewährten Nutzungsrecht beeinflusst. Eine Steigerung des Bodenwerts kann mit staatlichen Leistungen verknüpft sein und eine Abschöpfung der Grundrente zur Finanzierung dieser Leistungen begründen. Die Abschöpfung der Grundrente (ob verdient oder unverdient) ist der Ausgangspunkt für die ökonomische Rechtfertigung der Immobilienbesteuerung. Nicht nur staatliche Aktivitäten können einen Preisanstieg induzieren. Eine

Verknappung des Angebots oder ein Anstieg der Nachfrage, ausgelöst durch Präferenzänderungen, Bevölkerungswanderungen, Einkommensveränderungen, technischen Fortschritt und weitere Faktoren, auf die der Staat keinen Einfluss hat, können ebenfalls eine Veränderung auslösen.⁵⁰ In diesem Fall ist die Wertveränderung eine normale Verzinsung infolge einer Spekulation, wie bei anderen Kapitalgütern (z. B. Aktien).⁵¹ Aus diesem Grund ergibt sich eine ökonomisch haltbare Rechtfertigung der Immobilienbesteuerung zum einen für den Teil der Grundrente beziehungsweise (bzw.) den Wertzuwachs, der auch auf staatliche Aktivitäten zurückzuführen ist, die von den Begünstigten zu finanzieren sind. Diese Rechtfertigung legt den Grundstein für die Anwendung des Äquivalenzprinzips.⁵² Neben den staatlichen Leistungen kann die Grundrente auch durch eine Veränderung von Knappheitsrelationen auftreten, die eine erhöhte wirtschaftliche Kraft des Nutzers oder Eigentümers ausdrückt. Über diese Legitimation kann aus ökonomischer Sicht auch das Leistungsfähigkeitsprinzip auf die Besteuerung des Wirtschaftsgutes Immobilie angewendet werden.

2.2.3. Darstellung der immobilienbezogenen Steuerarten

Steuern sind die staatliche Einnahmequelle mit dem höchsten Volumen.⁵³ Der Bezug zwischen Immobilien und Steuern wird fundamental über die Grundrententheorie hergestellt, wobei die Frage zu klären ist, wie die Besteuerung der Grundrente im deutschen Steuersystem umgesetzt ist. Die Immobilienbesteuerung vereint fünf Steuerarten, wobei unterschiedliche Indikatoren zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage dienen. Dazu zählen die Einkommensteuer, die Erbschaftsteuer, die Grundsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Zweitwohnungsteuer. Im Folgenden werden die Immobiliensteuern im Steuersystem verortet und ihre Indikatoren kurz charakterisiert, um einen Überblick über die einzelnen Steuerarten zu erlangen, bevor diese detailliert analysiert werden.

Das deutsche Steuersystem kann aus verschiedenen Blickwinkeln systematisiert werden. Eine Möglichkeit ist die Verortung der Immobiliensteuern nach dem Entstehungszeitpunkt. Bei der Immobilie bietet sich eine Unterteilung in Entstehung/Erwerb und Nutzungsphase an. Alternativ können die Steuerarten in direkte und indirekte Steuern unterteilt werden. Die direkten Steuern knüpfen an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an. Mögliche Indikatoren sind Einkommen, Konsum oder Vermögen. Die direkten Steuern werden weiter aufgefächert in Subjekt-, Personen- und Objektsteu-

50 Vgl. Eekhoff 2006: 202 [63]; Suntum/Schultewolter 2014: 195 f. [245].

51 Vgl. zur modelltheoretischen Herleitung der Wachstumsrate Hellmann 2003: 31 f. [106].

52 Vgl. zum Äquivalenzprinzip siehe Kapitel 3.1.2 dieser Arbeit oder exemplarisch Cansier 2004: 25 f. [48].

53 Vgl. Statistisches Bundesamt [222].

ern. Die Subjektsteuern knüpfen an die persönliche Leistungsfähigkeit an. Die indirekten Steuern stehen im Zusammenhang mit der Einkommens- bzw. Vermögensverwendung. Weiter zu unterteilen sind sie in Verbrauchsteuern und Verkehrssteuern.⁵⁴ Neben diesen bedeutenden Steuerquellen existieren die speziellen Verbrauchsteuern. Hierzu zählen in Deutschland auf kommunaler Ebene auch die örtlichen Aufwandsteuern (z. B. Hundesteuer), die oft als Bagatellsteuern bezeichnet werden. Charakteristisch ist ein niedriges Aufkommen im Verhältnis zum gesamten Steueraufkommen.⁵⁵

Die Einkommensteuer ist eine direkte Steuer, die das erwirtschaftete Einkommen des Steuerpflichtigen belastet. Das Einkommen wird durch die Summe der Einkünfte ermittelt. Die Einkünfte sind nach § 2 EStG unterteilt in die sieben Einkunftsarten, wozu die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Immobilie und die sonstigen Einkünfte zählen. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind z. B. Mietzahlungen für die Überlassung einer Wohnung oder eines Grundstücks zur fremden Nutzung. Unter den sonstigen Einkünften werden unter anderem Bezüge aus privater Veräußerung einer Immobilie erfasst. Diese Einkünfte, ob aus Veräußerung oder Nutzungsüberlassung, unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen dem Einkommensteuertarif nach § 32 a EStG.

Die Erbschaftsteuer ist, wie die Einkommensteuer, keine reine Immobiliensteuer, sondern erfasst das gesamte Vermögen, was im Falle einer Schenkung oder von Todes wegen an den Begünstigten übertragen wird. Zu einer Erbschaft können Immobilien gehören. In diesem Fall wird der Immobilienwert mit Erbschaftsteuer belastet. Die Erbschaftsteuer zählt zu den direkten Steuern und wird in Kapitel 5 kritisch gewürdigt.

Die Grundsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Zweitwohnungsteuer sind reine Immobiliensteuern, d. h., sie knüpfen ausschließlich am Steuergegenstand Immobilie an.

In Deutschland wird grundsätzlich eine Nettoallphasenumsatzsteuer auf alle Güter und Leistungen erhoben. Hierbei führt das Unternehmen die Umsatzsteuer an das Finanzamt ab. Die Steuerlast auf den Einkaufspreis kann aber vom Unternehmen über den Vorsteuerabzug wieder eingeholt werden. Eine Leistung wird mit Umsatzsteuer belastet, wenn sie als steuerbar im Sinne von § 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) eingestuft wird und es nicht gleichzeitig zur Steuerbefreiung nach § 4 UStG kommt. Die Übertragung der Immobilie und deren Vermietung stellen zwar einen umsatzsteuerbaren Vorgang dar, sie sind aber von der Besteuerung ausgenommen, da im Falle eines Besitzerwechsel bei Immobilien Grunderwerbsteuer erhoben wird. Die Grunderwerbsteuer ist somit eine spezielle

54 Die Einordnung ist in der Literatur umstritten. In der juristischen Literatur wird die Umsatzsteuer den Verkehrssteuern zugeordnet.

55 Vgl. Zimmermann u. a. 2021: 143 ff. [265].

Umsatzsteuer (Verkehrsteuer) und gehört zur Kategorie der indirekten Steuern.⁵⁶ Belastet wird der Grundstücksumsatz mit dem landesspezifischen Grunderwerbsteuersatz, der zwischen 3,5 % und 6,5 % liegt. Bei der Grunderwerbsteuer gibt es im Gegensatz zur Umsatzsteuer keine Möglichkeiten eines Vorsteuerabzugs. In der vorliegenden Arbeit wird die Grunderwerbsteuer in Kapitel 6 näher erläutert und analysiert.

Die Grundsteuer belastet den Grundbesitz und gehört zu den Realsteuern. Die Bemessungsgrundlage ist der Einheitswert des Grundstücks einschließlich des aufstehenden Gebäudes, der im Jahr 1935 bzw. 1964 festgestellt wurde. Zur Feststellung der Grundsteuerschuld nach § 13 Grundsteuergesetz (GrStG) wird diese Bemessungsgrundlage mit dem örtlichen Hebesatz und der bundeseinheitlichen Steuermesszahl multipliziert. Die Grundsteuer wird in Kapitel 7 dieser Arbeit gewürdigt.

Die Zweitwohnungsteuer ist eine noch recht junge örtliche Aufwandsteuer. Die Bemessungsgrundlage ist häufig die Jahresnettokaltmiete am Nebenwohnsitz des Steuerpflichtigen. Damit belastet die Zweitwohnungsteuer die Einkommensverwendung und zählt zu den indirekten Steuern. Auf die Bemessungsgrundlage wird der lokale Steuersatz angewendet, der von der Gemeinde selbst bestimmt werden kann.⁵⁷ In Kapitel 8 wird die Zweitwohnungsteuer umfassend erläutert.

Jenseits der steuersystematischen Unterteilung in direkte und indirekte Steuern lassen sich die Immobiliensteuern noch nach ihrem Entstehungszeitpunkt verorten. Dem Steuerrecht folgend wird in dieser Arbeit eine typisierte Nutzungsdauer von 50 Jahren nach § 7 Abs. 4 EStG angenommen. Dieser Zeitraum beginnt mit dem Erwerb und endet mit dem Abriss oder der voll umfänglichen Renovierung. Während der Nutzungsphase kann es mehrmals zu einem Eigentümer- bzw. Nutzerwechsel einer Wohnimmobilie kommen. Bei jedem Übertragungsprozess gibt es einen Erwerber und einen Veräußerer. In jeder Phase sind unterschiedliche Steuern zu entrichten. Beim Immobilienerwerb bzw. bei der Immobilienveräußerung fällt Grunderwerbsteuer an, es sei denn, es ist eine unentgeltliche Übertragung (Erbe oder Schenkung), bei der Erbschaftsteuer statt Grunderwerbsteuer fällig wird. Die Grunderwerbsteuer besteuert den Wert des Veräußerungsgegenstands, was im Normalfall dem Kaufpreis entspricht, auf den der landesspezifische Steuersatz angewendet wird. Unter bestimmten Voraussetzungen kann zusätzlich eine Einkommensteuerpflicht entstehen. Ob im Veräußerungsfall zusätzlich Einkommensteuer anfällt, hängt von der Vermögenszuordnung der Immobilie ab. Bei der Zuweisung zum Privatvermögen ist der Verkauf einkommensteuerfrei, wenn die Immobilie länger als zehn Jahre im Besitz war. Für Betriebsvermögen gelten die Befreiungen der privaten

⁵⁶ Vgl. Homburg 2021: 11 ff. [116].

⁵⁷ Vgl. Blankenburg 2003: 272 [19].

Veräußerungsgeschäfte nicht. Der Veräußerungsgewinn (oder -verlust) ist in Abhängigkeit von der Einkunftsart und der Gesellschaftsform des Unternehmens steuerpflichtig. Bei Personenunternehmen erhöht der Veräußerungsgewinn die Bemessungsgrundlage zur Einkommensteuer (zuzüglich (zzgl.) Soli). Im Falle einer gewerblichen Prägung ist noch Gewerbesteuer zu entrichten.⁵⁸ Veräußert eine Kapitalgesellschaft eine Immobilie, wird dies spiegelbildlich nicht im Rahmen der Einkommensteuer, sondern bei der Körperschaftsteuer berücksichtigt.⁵⁹ Eine Ausnahme hiervon ist die unentgeltliche Übertragung, die mit Erbschaftsteuer belastet wird. Dabei gelten noch einmal gesonderte Bewertungsvorschriften und Ausnahmen, die im Laufe der Arbeit noch genauer erläutert werden.⁶⁰ Resümierend fällt bei entgeltlichen Grundstücksumsätzen Grunderwerbsteuer an und unter bestimmten Voraussetzungen noch Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer, während die unentgeltliche Übertragung mit Erbschaftsteuer belastet wird.

Während der Nutzungsphase wird die Immobilie regelmäßig mit Grundsteuer, eventuell Einkommensteuer und Zweitwohnungsteuer belastet. Die Grundsteuer belastet jährlich den Einheitswert der Immobilie, der dem Verkehrswert entsprechen sollte. Die Einkommensteuer hingegen knüpft am Ertragswertverfahren an, indem der Ertrag aus der Vermietung und Verpachtung mit Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag belastet wird. Die eigene Nutzung der Wohnimmobilie bleibt unbelastet. Die Zweitwohnungsteuer ist im Vergleich zur Grundsteuer und Einkommensteuer nicht flächendeckend eingeführt. Sie ist eine junge Gemeindesteuer, die den zweiten Wohnsitz eines Steuerpflichtigen über den Mietwert der Zweitimmobilie besteuert.⁶¹

Innerhalb der deutschen Immobilienbesteuerung kann auch noch ein Auslandsbezug vorliegen. Dieser Auslandsbezug wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher thematisiert. Der Schwerpunkt liegt entsprechend dem ökonomischen Einschlag nicht auf steuerrechtlichen Einzelfällen und Problematiken.

Die beschriebenen Modifikationen werden zum Haus der Immobilienbesteuerung zusammengefasst. Das Haus symbolisiert den Rahmen, in dem die Forschungsfragen dieser Arbeit verortet werden. Einkommensteuer und Erbschaftsteuer sind Steuern mit Immobilienbezug. Grundsteuer, Grunderwerbsteuer und Zweitwohnungsteuer sind reine Immobiliensteuern. Diese fünf Steuern bilden das neue Dach des Hauses der Immobilienbesteuerung. Die Darstellung konzentriert sich bewusst auf diese fünf Steuern, da weder eine vollständige Analyse der wohnungspolitischen Eingriffe noch des gesamten Steuersystems erfolgt.

58 Vgl. zur Geprägetheorie exemplarisch Dinkelbach 2017: 209 f. [58].

59 Vgl. Brauer 2011: 236 [210].

60 Siehe hierzu Kapitel 5 dieser Arbeit.

61 Vgl. Lerbs 2017: 536 [143].

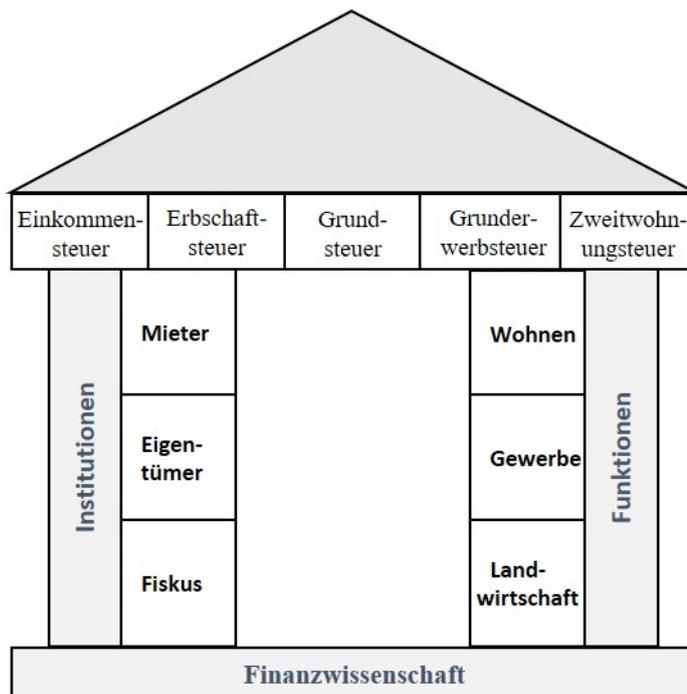


Abbildung 2.2.: Haus der Immobilienbesteuerung, eigene Darstellung in Anlehnung an Schulte 2008: 58 [22].

2.3. Entwicklungen auf dem Wohnimmobilienmarkt

Im Fokus dieser Arbeit stehen die Wohnimmobilie und deren Besteuerung. Dies impliziert eine nähere Beschreibung des Vermietungs-/Nutzermarktes sowie seiner Eigenschaften und Entwicklungen.⁶² Ziel dieses Kapitels ist eine knappe Darstellung der aktuellen Entwicklungen, Probleme und Trends, um diese im Kontext der Analyse der Steuerarten zu berücksichtigen.

Die Wirkungen der Besteuerung hängen zentral von den Gegebenheiten auf dem Wohnimmobilienmarkt ab. Das Angebot ist in räumlichen Teilmärkten gebunden, da es nicht zum Käufer transportiert werden kann, wodurch sich die Nachfrager mobil an das Angebot anpassen müssen. Aber auch die Nachfrager haben durch soziale Strukturen oder den Arbeitsplatz eine gewisse Gebundenheit an ein örtliches Gebiet. Die Immobiliennachfrage kann folglich an zwei Standorten trotz vergleichbarer Merkmale der Immobilie vollkommen unterschiedlich sein, da das Merkmal Lage den Markt aufsplittet und determiniert. Dies ruft eine Vielzahl an kleinen abgrenzbaren Märkten mit eingeschränktem Anbieter- und Nachfragerkreis hervor.

⁶² Im weiteren Text wird der Vermietungs-/Nutzermarkt auch als Wohnimmobilienmarkt bezeichnet.

Diese Situation wird verschärft durch die Struktur der Anbieter. Nicht nur gewerbliche Anleger, sondern auch private Verkäufer agieren auf dem Wohnimmobilienmarkt.⁶³ Insgesamt herrscht dadurch ein eingeschränkter Anbieter- und Nachfragerkreis unter unvollständiger Information. Aus den beschriebenen Eigenschaften ergibt sich schon in der Theorie eine unelastische Angebots- und Nachfragefunktion, die durch empirische Studien bestätigt wird. Die Elastizitäten werden auf unter 10 % geschätzt.⁶⁴

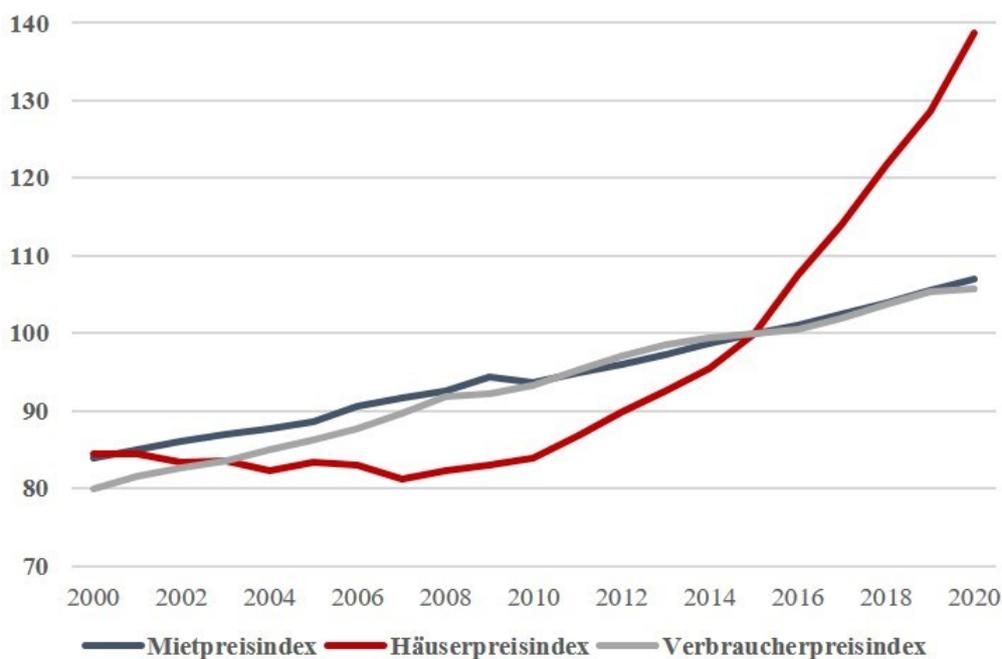


Abbildung 2.3.: Häuserpreis-, Mietpreis- und Verbraucherpreisindex in Deutschland zum Referenzjahr 2015, eigene Darstellung in Anlehnung an Statistisches Bundesamt [225],[224],[230]

Abbildung 2.3 zeigt die Entwicklung der Hauspreise und Wohnungsmieten in Deutschland in den Jahren von 2000 bis 2020 zum Referenzjahr 2015. Die Entwicklung wird im Vergleich zum Verbraucherpreisindex interpretiert, der die durchschnittliche Preisentwicklung von Konsumgütern in Deutschland abbildet. Der Häuserpreisindex bildet die Wertentwicklung neu erstellter und bestehender Wohnimmobilien einschließlich der zugehörigen Grundstücke ab und zeigt – nach einem leichten Rückgang der Wertentwicklung in den Jahren 2001–2007 – einen kräftigen und – im Vergleich zum Verbraucherpreisindex

63 Vgl. Gondring 2013: 22 f. [91].

64 Vgl. hierzu exemplarisch für die Schätzung von Nachfrageelastizitäten Männig/Dust 2007: 64 [153] i. V. m. Börsch-Supan 2001: 246 [24] und für die Angebotselastizität Sanchez/Johansson 2011: 14 [182].

(VPI) – überproportionalen Anstieg in den letzten zehn Jahren. Der Trend des Hauspreisindex übertrifft die Entwicklung des Mietpreisindex deutlich.⁶⁵ Der Mietpreisindex bezieht sich auf die Nettokaltmiete und zeigt die Veränderung im Zeitablauf. Die Mieten sind seit dem Jahr 2000 kontinuierlich leicht angestiegen. Dabei ist die Mietentwicklung ungefähr gleichläufig mit dem VPI.⁶⁶

Resümierend lässt sich feststellen, dass die Preise auf dem Wohnungsmarkt kräftig ansteigen. Hinzu kommen wachsende regionale Disparitäten. In den Großstädten mangelt es an Wohnraum, während der ländliche Raum durch rückläufige Einwohnerzahlen mit hohen Leerständen konfrontiert ist.⁶⁷ Diese Entwicklung steht den gewichtigen Zielen der Sozialpolitik, eine angemessene Wohnraumversorgung bei gleichwertigen Lebensverhältnissen zu gewährleisten, entgegen.⁶⁸

Der Engpass in der Wohnraumversorgung erfordert eine lokale Ausweitung des Wohnraumbangebots. Mittels steigender Miet- und Verkaufspreise erzielen Grundbesitzer eine höhere Rendite, wodurch der grundsätzliche Anreiz zur Investition in den Wohnungsbau verstärkt wird. Dieser Mechanismus ist allerdings für die Versorgung einkommensschwacher Haushalte keine Option. In diesem Fall könnte ein Staatseingriff gerechtfertigt sein, der durch Einsatz eines geeigneten Instruments ein investitionsfreundliches Umfeld besonders für private Haushalte schaffen könnte.⁶⁹ Weitere Determinanten der Preisentwicklung können Effekte aus dem demographischen Wandel, die Einkommens- und Vermögensverteilung sowie die Entwicklung der Steuer- und Abgabenlast, des Bruttoinlandsprodukts, des Zinses und der staatlichen Förderbedingungen sein.⁷⁰ Ob die Immobilienbesteuerung geeignet ist, einen Beitrag zur Schaffung eines investitionsfreundlichen Umfelds zu leisten, ist im Rahmen der Arbeit zu untersuchen.

Neben den baulichen Faktoren (Einfamilien- oder Mehrfamilienhaus etc.) und der Region (Wachstums- oder Schrumpfungsregion) ist auf dem Wohnimmobilienmarkt noch die Vertragsart entscheidend. Das Kriterium Vertragsart meint die Entscheidung zwischen

65 Für eine genauere Untersuchung dieses Trends siehe Feuchthofen 2017: 30 f. [73].

66 Zu berücksichtigen ist bei dieser Interpretation die für Immobilien relativ kurze Zeitspanne. Daher kann die Grafik nur einen groben Anhaltspunkt liefern. Die spezielle Charaktereigenschaft Langlebigkeit wird in Kapitel 2.1.2 genauer beschrieben. Außerdem sind die Mieten ein Teil des Warenkorbs, der bei der Berechnung des VPI zugrunde gelegt wird.

67 Für eine ausführliche Analyse siehe Thomsen u. a. 2019: 4–8 [239].

68 Welche Ursachen (z. B. Zuwanderung) hinter der deutlich wachsenden Wohnungsnachfrage stehen, ist nicht Gegenstand dieser Arbeit. Siehe hierzu genauer beispielsweise Held/Waltersbach 2015: 6 f. [105], Braun 2014: 2 f. [29] und Hiller/Gröbel: 338 [111].

69 Die privaten Investoren bilden die größte Gruppe der Anbieter. Siehe hierzu die Beschreibung der Eigentümer im Kapitel 2.1.4 dieser Arbeit.

70 Vgl. zu den Determinanten die umfassende Studie von Westerheide/Dick 2010: 26 ff. [257] oder Braun 2014: 2 f. [29].

Wohnen im Eigentum oder alternativ zur Miete.⁷¹ Fraglich für die hier zu behandelnde Thematik ist, welche Vertragsstrukturen bei der Analyse der Besteuerung grundsätzlich zu berücksichtigen sind. Gegebenenfalls könnte eine Vertragsart steuerlich begünstigt sein, was zu einer Verzerrung der Entscheidung führt.

In Deutschland gab es im Jahr 2011 (letzter Zensus) insgesamt 40,55 Millionen (Mio.) Wohneinheiten, wovon 23 Mio. Mietwohneinheiten waren. Die Selbstnutzung (eigenes Haus oder Eigentumswohnung) und die Vermietung einer Wohnimmobilie sind die beiden dominierenden Nutzungsarten.⁷² Die Eigentumsquote lag im Jahr 2018 in Deutschland im Durchschnitt bei 46,5 %. In den Stadtstaaten Hamburg (23,9 %), Berlin (17,4 %) und Bremen (37,8 %) sind die Eigentumsquoten deutlich geringer als in den Flächenländern. Das Saarland hat die höchste Eigentumsquote mit 64,7 %. Diese Struktur der Eigentumsverhältnisse zwischen den Bundesländern lässt sich auf das Verhältnis der Eigentumsquote innerhalb eines Landes übertragen.⁷³ Die Wahl einer Mietwohnung dominiert vor allem in den Großstädten und dem direkten Umland (80 % der Mietwohneinheiten in ganz Deutschland). In den ländlichen Gebieten ist die Eigentumsquote höher als der landesweite Durchschnitt, während die Eigentumsquote in den Top-Standorten (z. B. Frankfurt, München) nur bei ca. 25 % liegt.⁷⁴

Festzustellen ist, dass aufgrund der relativ gleichmäßigen Aufteilung des Marktes zwischen Eigentum und Miete grundsätzlich beide Formen in der Analyse zu berücksichtigen sind. Die beiden aktuellen Trends – starker Preisanstieg bei Immobilien bzw. Mieten und die Zunahme der regionalen Disparitäten – sind in diese Untersuchung einzubeziehen, da die Eignung der staatlichen Interventionen im Lichte dieser Entwicklungen kritisch zu hinterfragen ist.

71 Siehe zur Definition und Abgrenzung genauer das Haus der Immobilienbesteuerung in Kapitel 2.1 dieser Arbeit.

72 Vgl. Statistisches Bundesamt [233].

73 Vgl. Statistisches Bundesamt [221].

74 Die Daten stammen aus dem Zensus 2011 [233]. Der für das Jahr 2020 angesetzte Zensus wurde von der Bundesregierung nicht durchgeführt. Aus diesem Grund liegen keine aktuelleren Daten vor.

3. Zielsystem zur Bewertung der Immobilienbesteuerung

Der wissenschaftliche Diskurs über die Perspektiven der Immobilienbesteuerung muss an den Mängeln des derzeitigen Systems gemessen werden. Zur Feststellung der Schwächen innerhalb und zwischen den Steuerarten rund um die Immobilie soll in diesem Kapitel eine sinnvolle Auswahl an Kriterien erfolgen, um diese dann zur Beurteilung des Status quo heranzuziehen.

3.1. Kategorisierung relevanter Besteuerungsgrundsätze

Zur Umsetzung öffentlicher Aktivitäten stehen der Finanzpolitik verschiedene Instrumente auf der Einnahmen- und Ausgabenseite zur Verfügung. Zu den Einnahmen gehören die Steuern, Sozialbeiträge und sonstige Einnahmen, wobei die Steuern den größten Anteil an den öffentlichen Einnahmen haben.⁷⁵ Nach § 3 (1) Abgabenordnung (AO) ist der primäre Zweck einer Steuer die Erzielung von Einnahmen, um die Staatsaufgaben zu finanzieren.⁷⁶ Zusätzlich muss eine Steuer weitere nicht-fiskalische Ziele erfüllen. Nach Musgrave werden die nicht-fiskalischen Ziele klassisch unterteilt in die alloкатive, die distributive und die stabilitätspolitische Funktion. Zum Allokationsziel kann die Besteuerung einen Beitrag leisten, wenn sie die Verwendung der Ressourcen in einer Volkswirtschaft zur Steigerung der gesellschaftlichen Wohlfahrt positiv beeinflusst. Das Distributionsziel ist die Nivellierung der Einkommens- und Vermögensverteilung im Sinne der Gerechtigkeit. Die gerechte Verteilung ist allerdings kein klarer Maßstab, und ein Urteil darüber kann sehr unterschiedlich ausfallen. Die primären stabilitätspolitischen Ziele sind hoher Beschäftigungsstand, Preisniveaustabilität, angemessenes Wirtschaftswachstum und außenwirtschaftliches Gleichgewicht.⁷⁷

⁷⁵ Siehe hierzu Kapitel 2.2.3.

⁷⁶ Die Gewinnung von Einnahmen kann bei Lenkungssteuern auch nur Nebenzweck sein.

⁷⁷ Zurückzuführen ist diese allgemein anerkannte Aufteilung der finanzwissenschaftlichen Ziele auf Musgrave 1959: 13–23 [160]. Für eine exakte Darstellung im aktuellen Zusammenhang siehe Zimmermann 2012: 6 ff. [265] oder Scherf 2011: 7 ff. [191].

Manche der oben aufgeführten Ziele können nicht gleichzeitig in vollem Umfang erfüllt werden. Zum Beispiel kann es zu einem Konflikt zwischen distributiven und allokativen Zielen in der steuerpolitischen Diskussion kommen.⁷⁸ Da das Anforderungsprofil nicht von einer einzigen Steuer allein erfüllt werden muss, stellt ein solcher Konflikt für diese Arbeit kein Problem dar. Daraus ergibt sich aber die Notwendigkeit, die Bedeutung der betreffenden Steuern und deren Verhältnis zueinander im Gesamtsystem bei der Analyse zu berücksichtigen.

Die fünf Immobiliensteuern sind an unterschiedlichen Stellen im deutschen Steuersystem verortet. Das aktuelle Steuersystem in Deutschland ist ein Mischsystem aus Verbund- und Trennsystem. Im Verbundsystem wird das gesamte Steueraufkommen der Volkswirtschaft, ausgehend von der Zentrale über festgelegte Quoten, den Gebietskörperschaften zugewiesen. Das Trennsystem steht diesem Prinzip diametral gegenüber. Die Einnahmen der Gebietskörperschaft stammen im Trennsystem aus eigenen Steuerquellen.⁷⁹ Mit den Gemeinschaftsteuern hat das deutsche Mischsystem ein Element aus dem Verbundsystem und mit den Gemeinde- und Landessteuern auch autonome Steuerquellen. Die Immobilien betreffenden Steuern sind zwischen Bund, Ländern und kommunaler Ebene aufgeteilt.⁸⁰

Die fiskalischen und nicht-fiskalischen Ziele bilden die Grundlage der finanzwissenschaftlichen Analyse, die durch einen Kriterienkatalog umgesetzt werden sollen. Dieser Kriterienkatalog soll auf die betreffenden Steuerarten Einkommensteuer, Erbschaftsteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer und Zweitwohnungsteuer transferiert werden.

Die Ziele sind in der Literatur bereits durch anerkannte Kriterien für ein rationales Steuersystem konkretisiert worden. Die allgemein bekanntesten Kriterienkataloge wurden von Smith, Neumark und Haller entwickelt. Die ersten Grundsätze zur Besteuerung stellte im Jahr 1776 Adam Smith auf. Sie gelten noch bis heute als zeitgemäß, sind allerdings für die Ausrichtung dieser Arbeit zu oberflächlich.⁸¹ Weiterentwickelt wurden die Kriterien von Neumark⁸² im Jahr 1970, der mit den Grundsätzen einer gerechten und ökonomisch rationalen Steuerpolitik ein umfassendes Beurteilungsraster nach vier Funktionen aufstellte. Kurz darauf hat sich Haller in seinem Werk mit dem Sinn und den erforderlichen Eigenschaften eines rationalen Steuersystems auseinandergesetzt.⁸³ Diese beiden Beurteilungsraster sind sehr komplex und dienen der Bewertung eines ganzen

78 Vgl. zu den Zielkonflikten im Steuersystem exemplarisch Berthold/Brunner 2009: 193 f. [15].

79 Vgl. Lenk u. a. 2000: 12 ff. [140].

80 Vgl. genauer zur ökonomischen Theorie des Föderalismus Hausner 2005: 55 f. [104] oder Scherf/Hofmann 2003: 314 f. [196].

81 Vgl. Smith 1983: 703 f. [213].

82 Vgl. Neumark 1970: 15–28 [162].

83 Siehe hierzu Haller 1981 [99].

Steuersystem und nicht einzelner steuerpolitischer Maßnahmen. Für die Immobilienbesteuerung liegt kein spezieller Kriterienkatalog vor. Es gilt, aus den allgemeinen Ansätzen eine Auswahl an Kriterien für sie zu treffen. Ziel des Kapitels ist es, einen geeigneten Kriterienkatalog für die Immobiliensteuern zu entwickeln. Neben der Auswahl von Kriterien aus den traditionellen Kriterienkatalogen sind für die kommunalen Steuern noch ergänzende Kriterien für die Gemeindeebene zu berücksichtigen. Der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium für Finanzen hat in seinem Gutachten zur Reform der Gemeindefinanzen in der Bundesrepublik einen umfassenden Kriterienkatalog entwickelt. Dieser Kriterienkatalog soll an geeigneter Stelle ergänzende Aspekte für die Immobiliensteuern auf kommunaler Ebene beitragen.⁸⁴

Die geeigneten Kriterien für die Immobiliensteuern werden zur besseren Übersicht nach Funktionen gegliedert. Angelehnt an die bereits vorgestellten fiskalischen und nicht-fiskalischen Ziele erfolgt eine Gruppierung nach der fiskalischen, der distributiven, der allokativen und der steuertechnischen Funktion. Eine Überprüfung der stabilitätspolitischen Funktion bei der Immobilienbesteuerung wäre zwar grundsätzlich möglich. Auf dieses Kriterium wird in der vorliegenden Arbeit aber nicht eingegangen, da es den Schwerpunkt auf die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen verlagern würde.

Innerhalb der Funktionen ist nach der Steuerart zu differenzieren. Die betreffenden Steuerarten sind die Einkommensteuer, die Landessteuern Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer sowie die Gemeindesteuern Grundsteuer und Zweitwohnungsteuer.⁸⁵ Zwischen den föderalen Ebenen können unterschiedliche Kriterien von Bedeutung sein. Folglich ergibt sich eine Systematisierung nach Funktionen und Steuerarten.

Die Auswahl der Kriterien innerhalb der Funktionen konzentriert sich auf zwei Fragestellungen:

1. Welcher allgemeine Zusammenhang besteht zwischen der Funktion (fiskalisch, Allokation, Distribution, Steuertechnik) und der Besteuerung?
2. Welche Aspekte sind für die Beurteilung der Immobiliensteuerarten relevant?

3.1.1. Fiskalische Funktion

Allgemeine Fiskalziele

Für jede staatliche Ebene ist eine adäquate Finanzausstattung nötig, um die ihr zugewiesenen Aufgaben erfüllen zu können. Die Besteuerung hat als Hauptaufgabe, die

84 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat 1982: 19 [261].

85 Es existieren keine Bundessteuern mit Immobilienbezug.

Finanzierung der öffentlichen Ausgaben sicherzustellen.⁸⁶ Aus diesem Grund wird der Kriterienkatalog von der fiskalischen Funktion angeführt. Um Kriterien für die fiskalische Funktion entwickeln zu können, ist die Verteilung der Steuereinnahmen auf die Gebietskörperschaften entscheidend.

Der Kriterienkatalog von Neumark enthält mit den fiskalisch-budgetären Grundsätzen einen ähnlichen Zielbereich – ausgedrückt durch die Kriterien ‚Ausreichendheit‘ der Steuererträge und den Grundsatz der ‚deckungspolitischen Anpassungsfähigkeit‘.⁸⁷ Bei Smith existiert ein dem fiskalisches Ziel äquivalenter Baustein nicht. Hier wird das fiskalische Ziel einer Steuer als selbstverständlich angesehen.⁸⁸ Der Kriterienkatalog des wissenschaftlichen Beirats, der ergänzende Kriterien für die kommunale Ebene liefert, enthält die Anforderungen Finanzautonomie, Umfang und Struktur kommunaler Bedarfe, Interessenausgleich und räumliche Streuung des Steueraufkommens, die zur fiskalischen Funktion passen.⁸⁹ Diese Kriterien werden im Folgenden auf ihre Eignung für die Immobilienbesteuerung untersucht.

Ausreichendheit bzw. Ergiebigkeit

Die Ausreichendheit der Steuererträge ist eine relative Größe, die im Hinblick auf den notwendigen Bedarf der Gebietskörperschaft zu interpretieren ist.⁹⁰ Die Einnahmen einer Gebietskörperschaft sollen dem Bedarf entsprechen. Der tatsächliche Bedarf wird durch die zu erbringenden Leistungen aufgrund der übernommenen Aufgaben determiniert.⁹¹

Die zentrale Richtlinie für die Aufgabenverteilung ist das Subsidiaritätsprinzip. Die dezentrale Ebene genießt im föderativen System bei begrenzten bzw. unterschiedlichen Nutzerkreisen den Vorrang vor der zentralen Ebene aufgrund regional unterschiedlicher Präferenzen für öffentliche Güter. Für diese Arbeit wird die Annahme einer gegebenen Verteilung der Aufgaben auf Bund, Länder und Gemeinden getroffen. Daraus ergibt sich die Frage, welche Ebene die entstehenden Kosten zu tragen hat. Die Verteilung der Ausgaben richtet sich nach dem Konnexitätsprinzip. Nach diesem zentralen Prinzip hat jede staatliche Ebene ihre Aufgaben selbst zu finanzieren. Deswegen determiniert die Aufgabenverteilung auch das Ausgabenvolumen.⁹² Gemäß der Konnexität erwachsen aus den Aufgaben entsprechende Ausgaben, die finanziert werden müssen. Ausgaben- und Aufga-

86 Vgl. Haller 1972: 136 [97].

87 Vgl. hierzu Neumark 1970: 48–53 [162].

88 Vgl. Smith 1983: 703 f. [213].

89 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat 1982: 380 ff. [261].

90 Vgl. zur Ausreichendheit Neumark 1970: 48 [162].

91 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat 1982: 381 f. [261].

92 Zurückzuführen ist dies auf das Dezentralisierungstheorem von Oates. Vgl. hierzu genauer das Werk von Oates 1972 [164] sowie Buchanan 1950: 583 f. [35] und Olson 1969: 479 f. [168]. Zum Aufgabenspektrum der Kommunen in Deutschland vgl. Wehling 2010: 16 ff. [254].

benverteilung werden im passiven Finanzausgleich festgelegt. Das notwendige Gegenstück ist die Einnahmenverteilung, die als aktiver Finanzausgleich bezeichnet wird.⁹³

Die Verteilung der Steuereinnahmen auf die Gebietskörperschaften erfolgt in einem mehrstufigen Verfahren, das sich in die vertikale und horizontale Steuerverteilung bzw. den horizontalen und vertikalen Ausgleich gliedert. Im Rahmen der vertikalen Steuerverteilung werden die Steuerkompetenzen den Gebietskörperschaften zugeordnet. Innerhalb der Steuerhoheiten ist zwischen der Gesetzgebungskompetenz, der Verwaltungskompetenz und der Ertragshoheit zu unterscheiden. Die Gesetzgebungskompetenz gibt einer Gebietskörperschaft das Recht zur Steuereinführung und -gestaltung. Durch die Verwaltungskompetenz wird bestimmt, welche Ebene für die laufende Finanzverwaltung zuständig ist. Die primäre Verteilung der Steuereinnahmen auf Bund, Länder und Gemeinden richtet sich nach den Ertragshoheiten.⁹⁴ Die Steuerhoheiten der Immobiliensteuern werden in folgender Tabelle dargestellt:

Tabelle 3.1.: Steuerhoheiten der Immobiliensteuern

Steuerarten	Ertragshoheit	Gesetzgebungshoheit	Verwaltungshoheit
Einkommensteuer	Gemeinschaft	Bund	Land
Erbschaftsteuer	Land	Bund	Land
Grunderwerbsteuer	Land	Bund und Land	Land
Zweitwohnungsteuer	Gemeinde	Land	Gemeinde
Grundsteuer	Gemeinde	Bund und Gemeinde	Gemeinde

Die Einkommensteuer ist eine Gemeinschaftsteuer gem. Artikel (Art.) 106 Abs. 3 GG, deren Aufkommen zwischen Bund (42,5 %), Ländern (42,5 %) und Gemeinden (15 %) aufgeteilt wird. Die Gesetzgebungshoheit liegt beim Bund und die Verwaltung obliegt den Ländern. Die Erbschaftsteuer und die Grunderwerbsteuer sind Landessteuern. Die Gesetzgebungshoheit ist allerdings unterschiedlich geregelt. Während die Erbschaftsteuer bundeseinheitlich bestimmt ist, haben die Länder bei der Grunderwerbsteuer gem. Art. 105 Abs. 2a GG seit dem 01.09.2006 das Recht zur autonomen Bestimmung des Steuersatzes bei bundeseinheitlicher Bemessungsgrundlage.⁹⁵ Die Ertragshoheit der Grundsteuer und Zweitwohnungsteuer obliegt den Gemeinden. Bei der Grundsteuer ist deren Gesetzgebungshoheit nach § 25 GrStG auf die Festlegung des Hebesatzes beschränkt. Die

93 Vgl. Zimmermann/Döring 2019: 89–146 [264].

94 Vgl. Zimmermann 2021: 220 f. [265].

95 Vgl. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 28.08.2006, Bundesgesetzblatt (BGBl.) I 2006, 2034. Zur Erbschaftsteuer vgl. Eisele 2009 [66].

Bemessungsgrundlage ist derzeit noch, wie bei der Grunderwerbsteuer, bundeseinheitlich geregelt.⁹⁶ Die Gesetzgebungshoheit und die Ertragshoheit der Zweitwohnungsteuer stehen grundsätzlich gem. Art. 105 Abs. 2a GG den Ländern zu, werden aber über die Kommunalabgabengesetze der Länder an die kommunale Ebene weitergereicht. Die Ausgestaltung kann von den Gemeinden vollkommen autonom bestimmt werden.

Das Kriterium der Ausreichendheit ist für die Beurteilung einzelner Steuerarten, bei denen die Kompetenzen im föderalen Gefüge aufgeteilt sind, nicht geeignet, da sich dieser Grundsatz auf die Gesamteinnahmen bezieht. Die Immobiliensteuern sind weder die einzigen noch die dominierenden Steuerquellen. Die Ausreichendheit ist deshalb für den Kriterienkatalog dieser Arbeit zu modifizieren. Bei der Betrachtung von Einzelsteuern genügt ein relevanter Beitrag zur Deckung des Finanzbedarfs der Institution. Auch die generelle Verknüpfung mit einem gebietsweisen Bedarf ist eine Anforderung, die Immobiliensteuern leisten sollten, da ohne Bedarf keine zu finanzierenden Ausgaben entstehen.⁹⁷ Eine Steuer ohne nennenswerten Beitrag zur Finanzierung der Staatsaufgaben ist – unter Ausnahme der Lenkungssteuern – abzulehnen. Diese beiden Ausprägungen werden zur Ergiebigkeit zusammengefasst und in den Kriterienkatalog aufgenommen.

Erhebungsbilligkeit

Eine weitere Anforderung zur Umsetzung des fiskalischen Ziels ist die Erhebungsbilligkeit. Bei der Erhebung, Überwachung und Verwaltung durch die Behörden im Rahmen des Besteuerungsverfahrens nach § 3 AO entstehen Kosten etwa für Personal und Sachmittel. Nur die Nettoeinnahmen, d. h. die Differenz aus Verwaltungskosten und Steuereinnahmen, stehen den Gebietskörperschaften tatsächlich zur Verfügung. Die Verwaltungskosten führen zu einem Verbrauch von Ressourcen und sind ein Teil der Zusatzlast. Ergo gilt, je geringer die Verwaltungskosten, desto geringer ist die Steuerbelastung.⁹⁸ Da die Verwaltungshoheiten der Immobiliensteuern zwischen den Ländern und Gemeinden verteilt sind, entstehen auch auf beiden Ebenen Verwaltungskosten. Der Großteil ist von den Ländern zu tragen, da ihnen die Verwaltungshoheit der eigenen Steuerquellen obliegt und sie zusätzlich im Auftrag des Bundes die Verwaltung einiger Steuerquellen übernommen haben. Zum Beispiel obliegt die Verwaltungshoheit für die Grunderwerbsteuer den Ländern selbst. Die Verwaltung der Einkommensteuer erfolgt im Auftrag des Bundes durch die Länder.

Als ein Maß für den Verwaltungsaufwand dient der Kosten-Steuer-Quotient. Er setzt

96 Die Grundsteuer befindet sich aktuell im Reformprozess. Zukünftig werden die Länder zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage vom Bundesmodell abweichen können.

97 Vgl. Zimmermann/Döring 2019: 89–146 [264].

98 Vgl. Haller 1972: 239 [97].

die Verwaltungskosten ins Verhältnis zum Steueraufkommen und ermittelt die Nettoertragsfähigkeit einer Steuer.

$$\text{Kosten} - \text{Steuer} - \text{Quotient} = \frac{\text{Erhebungskosten}^t / \text{Erhebungskosten}^{ges}}{\text{Steueraufkommen}^t / \text{Steueraufkommen}^{ges}} \quad (3.1)$$

Eine Quantifizierung des Verwaltungsaufwands durch den Kosten-Steuer-Quotienten kann mit den Daten der Finanzstatistik erfolgen. Die Kosten der Finanzverwaltung betragen im Jahr 2011 für Deutschland 10.003 Mio. Euro. Bildet man das Verhältnis zu den gesamten Steuereinnahmen von 573.351 Mio. Euro im selben Jahr, so ergibt sich ein Anteil von 1,74 % für das gesamte Steuersystem.⁹⁹ Diese Daten werden nur in großen Abständen und mit hoher zeitlicher Verzögerung veröffentlicht. Zudem lässt sich aus diesen Daten nicht ableiten, wie sich die Verwaltungskosten auf die einzelnen Steuerarten verteilen und welche Steuern, gemessen an ihrem Aufkommen, besonders hohe Verwaltungskosten verursachen. Eine aktuelle Untersuchung dieser Fragen kann in dieser Arbeit daher nicht erfolgen.

Um trotzdem einen ungefähren Eindruck von der Kosteneffizienz¹⁰⁰ der Immobilienbesteuerung erhalten zu können, erfolgt ein Rückgriff auf die Studie des RWI aus dem Jahr 2003. Hier wurden die Ergebnisse aus der Bauer-Studie (1988) mit den Ergebnissen einer Kosten- und Leistungsstudie der nordrhein-westfälischen Landesverwaltung (1997) zusammengetragen, um die steuerartenspezifischen Verwaltungskosten zu analysieren.¹⁰¹ Die Daten dieser Studie liegen ebenfalls schon lange zurück und haben dadurch nur eingeschränkte Aussagekraft.

Aus den Ergebnissen weiterer empirischer Studien¹⁰² lassen sich zudem die folgenden qualitativen Kriterien für eine ergänzende Bewertung – mangels aktueller Daten – ableiten:

1. Einfachere Steuern, bei denen es wenige Ausnahmen gibt, weisen in der Regel sowohl aufseiten des Fiskus als auch aufseiten des Steuerpflichtigen geringere Erhebungskosten auf.
2. Die Bemessungsgrundlage darf nicht einfach zu manipulieren sein, da sonst die Erhebungskosten durch höhere Kontrollkosten ansteigen.

⁹⁹ Eigene Berechnung in Anlehnung an Statistisches Jahrbuch 2015 [218].

¹⁰⁰ Eigentlich müssten noch die Befolgungskosten der Steuerpflichtigen mit in die Bewertung einfließen. Die Befolgungskosten der Steuerpflichtigen sind allerdings noch schwerer zu ermitteln als die der Steuerverwaltung. Vgl. Eichfelder u. a. 2010 [64]. In dieser Arbeit werden die Befolgungskosten daher nicht berücksichtigt.

¹⁰¹ Vgl. RWI 2003: 51–63 [251] und [6].

¹⁰² Vgl. Eichfelder u. a. 2010 [64] oder Shaw u. a. 2010 [208].

3. Unterschiedliche Steuersätze innerhalb einer Steuerart können größere Erhebungskosten verursachen, da sie die Dokumentationspflichten und Kontrollkosten erhöhen.
4. Häufige Gesetzesänderungen erhöhen die Verwaltungskosten, da deren Einarbeitung in die bisherigen Regelungen zusätzliche Ressourcen erfordert.

Die Erhebungsbilligkeit und Ergiebigkeit sind Anforderungen, die jede Steuer unabhängig von der Klassifikation als Gemeinschaft-, Landes- oder Gemeindesteuer erfüllen sollte. Nachdem die Steuereinnahmen im föderalen System durch vertikale Finanzströme zugeteilt sind, wird im anschließenden horizontalen Finanzausgleich die Finanzausstattung zwischen den Ländern und zwischen den Gemeinden geregelt.¹⁰³ Ergänzend zu diesen allgemeinen Postulaten wird in den beiden nachfolgenden Unterkapiteln das Finanzierungssystem der Länder und der Gemeinden kurz dargestellt, um daraus spezifische Kriterien für die Immobilienbesteuerung zu entwickeln.

Identifikation von Kriterien für die Landesebene

Die horizontale Zerlegung der Steuereinnahmen auf der Länderebene gliederte sich bis zum Jahr 2019 in drei Schritte: die horizontale Verteilung der Landessteuern und des Gemeinschaftsteueranteils, den Finanzausgleich zwischen den Ländern und die Bundesergänzungszuweisungen. Die Regelungen des Finanzausgleichs wurden im Jahr 2020 geändert, da die rechtlichen Grundlagen (Maßstäbengesetz und Finanzausgleichsgesetz) ausgelaufen waren. Zudem hatten Bayern und Hessen eine Klage gegen das bis dahin geltende Finanzausgleichsgesetz eingereicht. Ende des Jahres 2016 konnte eine Einigung zwischen Bund und Ländern getroffen werden. Die Neuregelung bedeutet formal eine Abschaffung des Umsatzsteuervorwegausgleichs und des Länderfinanzausgleichs (i. e. S.). Die Länder erhalten insgesamt einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer und an den allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen. Faktisch wurde der Länderfinanzausgleich i. e. S. in die Umsatzsteuerverteilung integriert, da nun auf dieser Stufe eine Aufstockung bzw. Abschöpfung zur Nivellierung des Länderstatus durch die Anwendung eines neuen proportionalen Tarifs (63 %) erfolgt.¹⁰⁴ In dieser Arbeit werden die Regelungen vor dieser Neuordnung zugrunde gelegt und im folgenden Abschnitt kurz skizziert.

Die Grunderwerbsteuer und die Erbschaftsteuer sind Landessteuern. Die Einkommensteuer zählt zu den Gemeinschaftsteuern. Somit haben auf der ersten und zweiten Stufe

¹⁰³ Vgl. Scherf 2011: 461–468 [191].

¹⁰⁴ Vgl. Scherf 2016: 627 [193].

die drei Immobiliensteuern einen Einfluss auf die Finanzkraft.¹⁰⁵

Grundsätzlich gilt auf der ersten Stufe des Länderfinanzausgleichs das Prinzip des örtlichen Aufkommens. Bei der Einkommensteuer erfolgt die Umsetzung über das Wohnsitzprinzip. Diese Zerlegungsvorschrift verteilt das Einkommen nach dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen. 75 % des Umsatzsteueraufkommens werden nach der Einwohnerzahl zerlegt, um das Prinzip des örtlichen Aufwands zu gewährleisten. Die übrigen 25 % werden als sogenannte Ergänzungsanteile auf finanzschwache Länder verteilt.

Bei den Einnahmen werden die Landessteuern und somit auch die Erbschaftsteuer und die Grunderwerbsteuer eingerechnet. Bei der Grunderwerbsteuer variieren die Steuersätze durch das autonome Steuersatzrecht zwischen den Bundesländern. Damit Mehreinnahmen durch erhöhte Steuersätze in den Ländern verbleiben bzw. niedrige Steuersätze nicht zu Ausgleichsansprüchen führen, werden durchschnittliche Steuersätze angesetzt.

Liegen die Einnahmen eines Landes nach dieser Berechnung unter 97 % des Bundesdurchschnitts, so werden sie bis zu 95 % des durchschnittlichen Niveaus angehoben. Eine darüber hinausgehende Auffüllung sinkt dann auf 60 %. Dieser Mechanismus ist ein vorweggenommener Finanzausgleich, da er die Finanzkraftunterschiede zwischen den Bundesländern bereits auf dieser Stufe nivelliert.¹⁰⁶

An die horizontale Verteilung schließt sich mit der zweiten Stufe der Länderfinanzausgleich i. e. S. an, der die Verringerung von Finanzkraftunterschieden zwischen den Ländern weiter verfolgt. Die Finanzströme laufen von ausgleichspflichtigen zu ausgleichsberechtigten Ländern. Der Länderstatus wird durch die Relation von Finanzkraftmesszahl zu Ausgleichsmesszahl bestimmt. Die Finanzkraftmesszahl ist die Summe aus Landessteuern, Gemeinschaftsteueranteil und Umsatzsteueranteil, Förderabgaben und 64 % der Gemeindesteuern.¹⁰⁷ Die Ausgleichsmesszahl ist die Kennzahl für den Finanzbedarf der Gebietskörperschaft und errechnet sich aus den bundesdurchschnittlichen Steuereinnahmen pro Kopf multipliziert mit dem Einwohnerschlüssel des Landes. Gehört ein Land zu den Geberländern, werden die überschüssigen Einnahmen über den Umverteilungstarif abgeschöpft. Die festgestellten Fehlbeträge der Empfängerländer werden durch diese überschüssigen Einnahmen analog aufgefüllt.¹⁰⁸

Im letzten Schritt des Länderfinanzausgleichs werden die Bundesergänzungszuweisungen zugeteilt. Bei ihnen handelt es sich um zusätzliche Mittel, die vom Bund an finanzschwache Bundesländer gezahlt werden, um die Finanzkraftunterschiede weiter

105 Der ganze Länderfinanzausgleich wird nicht beschrieben, hier sei auf die entsprechende Literatur verwiesen, z. B. Scherf 2000 [188] oder für die neuen Regelungen Lenk 2017 [141].

106 Vgl. Scherf 2011: 463 [191].

107 Ab 2020 fließen 75 % der Gemeindesteuern ein. Hierzu genauer Landsberg 2018: 166 [65].

108 Vgl. Scherf 2011: 466 [191].

zu nivellieren. Es gibt allgemeine Bundesergänzungszuweisungen und Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen. Die allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen werden den Ländern mit einer Finanzkraft von weniger als 99,5 % des Durchschnitts zugewiesen. Die Differenz zwischen der Finanzkraft und 99,5 % der durchschnittlichen Finanzkraft werden durch die allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen zu 77,5 % (im neuen System zu 80 %) aufgefüllt. Da die Immobiliensteuern in die Finanzkraft eingehen, haben sie bei den Empfängerländern auch im weiteren Sinne einen Einfluss auf die Höhe der Bundesergänzungszuweisungen.¹⁰⁹

Resümierend kann man festhalten, dass die Immobiliensteuereinnahmen die Finanzkraft im Länderfinanzausgleich und damit auch den Saldo nach dem Länderfinanzausgleich beeinflussen können. Die Erfüllung der fiskalischen Funktion der Immobiliensteuern ist somit eng mit der Ausgestaltung des Finanzausgleichs verzahnt. Diese Erkenntnisse führen zu weiteren Kriterien für die Immobilienbesteuerung im Rahmen der fiskalischen Funktion.

Steuerautonomie

Die Länder haben – seit der Föderalismusreform im Jahr 2006 – ausschließlich bei der Grunderwerbsteuer ein Steuersatzrecht. Sie ist zwar die fiskalisch größte Ländersteuer, ist aber – im Vergleich mit den Gemeinschaftsteuern – unbedeutend.¹¹⁰ Bei der Erbschaftsteuer verfügen die Länder lediglich über die Ertragshoheit.¹¹¹ Zwar haben sie ein Mitspracherecht über den Bundesrat, aber keine eigenen Gestaltungsmöglichkeiten. Die dezentralen Ebenen benötigen aber autonome Elemente zur freien Ausschöpfung ihrer Steuerquellen. Wenn die Länder (oder Gemeinden) keine Möglichkeit haben, ihre Einnahmen an zusätzliche Ausgabenbedarfe anzupassen, bleibt nur eine Ausweitung der Kreditfinanzierung oder eine Kürzung der Ausgaben. Dies ist eine mögliche Ursache für die steigende Verschuldung der Bundesländer im Zeitablauf bis zum Jahr 2016.¹¹² Die ab dem Jahr 2020 für die Ländern geltende Schuldenbremse verschärft diese Anforderung, da sie den Ländern eine Neuverschuldung (nach Konjunkturbereinigung) als zusätzliche Einnahme verbietet.¹¹³

Grundsätzlich ist eine autonome Steuerung der Steuerquelle über die Bemessungsgrundlage oder den Steuersatz möglich. Die autonome Gestaltung der Bemessungsgrund-

109 Die Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen spielen für die Problemstellung der Arbeit keine Rolle. Vgl. für einen umfassenden Überblick vor der Reform Fischer 2011 [76] und für den Reformansatz Scherf 2016 [193].

110 Vgl. Scherf/ Dresselhaus 2016: 740 [195].

111 Vgl. Bach 2015: 504 [2].

112 Vgl. Färber 2007: 195 f. [69] oder Fuest/Thöne 2012: 266 f. [80].

113 Vgl. für die Schuldenbremse der Länder genauer Fuest/Thöne 2013 [81].

lage erhöht den Verwaltungsaufwand und die Komplexität des Steuersystems. Aus diesem Grund ist ein eigenes Steuersatz- oder Zuschlagsrecht tendenziell der autonomen Gestaltung der Bemessungsgrundlage für die dezentrale Ebene vorzuziehen. Zudem eignet sich nicht jede Steuerart als eigene Steuerquelle für die dezentrale Ebene. Zu favorisieren sind Steuern mit einer immobilien Bemessungsgrundlage, was die Immobiliensteuern durch die feste Bindung an einen Standort grundsätzlich mit sich bringen. Bei mobilen Bemessungsgrundlagen können die Zensiten durch Abwanderung bzw. Verlagerung in andere Gebietskörperschaften die Besteuerung leichter umgehen. Durch erhöhte Abwanderungstendenzen treten die Gebietskörperschaften in einem föderalen System in Konkurrenz zueinander. Somit schafft die Steuerautonomie einen Wettbewerb der Gebietskörperschaften untereinander, was positive Wirkungen auf die Ausgewogenheit zwischen Steuerniveau und dem Ausmaß der Staatsleistungen ausüben kann. Der Steuerwettbewerb hat aber nicht zwingend positive Auswirkungen. Besonders bei mobilen Bemessungsgrundlagen besteht eine erhöhte Gefahr des negativen Steuerwettbewerbs, der eine Abkopplung vom Grundgedanken der fiskalischen Äquivalenz durch einen Steuersatzsenkungsverlauf bedeuten kann.¹¹⁴

Die positiven Aspekte der Steuerautonomie hinsichtlich der Pflege der eigenen Steuerquellen und der Herstellung einer Balance mit dem Staatsausgabenniveau können allerdings nur realisiert werden, wenn die zusätzlichen Einnahmen nicht über den Finanzausgleich wieder verloren gehen. Die Verzahnung von Steuerautonomie und Finanzausgleich sind deshalb bei Anwendung des Kriteriums Steuerautonomie bei der Analyse der Immobiliensteuern zu berücksichtigen.

Anpassungsfähigkeit

An die Steuerautonomie schließt sich das Kriterium der Anpassungsfähigkeit einer Steuerquelle im Rahmen der fiskalischen Funktion an. Die Steuerung der Steuerquelle – gemessen am zu finanzierenden Staatsausgabenniveau – kann nur gelingen, wenn die betreffende Steuerquelle auch eine gewisse Beweglichkeit zulässt.¹¹⁵

Abgesehen von den deutlichen Schwankungen in Zeiten großer Krisen (Finanzkrise und Corona-Krise) ist die Entwicklung der bereinigten Ausgaben der Länder ungefähr gleichläufig mit dem allgemeinen Wirtschaftswachstum.¹¹⁶ Dementsprechend sollte auch die Entwicklung der Steuereinnahmen mit dem Wirtschaftswachstum annähernd Schritt

114 Siehe hierzu genauer die allokativen Funktionen des Kriterienkatalogs und Scherf 2014 [186].

115 Dieses Kriterium wird bei Neumark unter die wirtschaftspolitischen Besteuerungsgrundsätze subsumiert. Im Kriterienkatalog dieser Arbeit wird die Zuordnung verändert, da durch die fiskalische Komponente eine Ansiedlung an dieser Stelle passender ist. Vgl. Scherf 2011: 218 [191] in Verbindung mit Neumark 1970: 298 [162].

116 Vgl. für die Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben der Länder im Zeitablauf [227].

halten, da sonst dauerhafte Finanzierungslücken im Haushalt entstehen. Bei einer proportionalen Wachstumsreagibilität des Steueraufkommens passen sich die Einnahmen automatisch an, wodurch Eingriffe in das Steuersystem verringert werden. Häufige steuerrechtliche Änderungen zur Anpassung der Steuereinnahmen sind nicht wünschenswert, da dies der Stetigkeit von Steuerrechtsnormen entgegensteht.¹¹⁷ Eine proportionale Wachstumsreagibilität wird bei einer Aufkommenselastizität nahe 1 erreicht.¹¹⁸ Diese ist definiert als Verhältnis aus der prozentualen Änderung des Steueraufkommens (T) zur prozentualen Änderung des Sozialprodukts (Y):¹¹⁹

$$\epsilon = \frac{\Delta T/T}{\Delta Y/Y} \quad (3.2)$$

Der Beitrag der Immobiliensteuern zu den Gesamteinnahmen der Länder ist begrenzt. Aus diesem Grund wird die Überprüfung dieses Kriteriums nur durchgeführt, wenn die notwendigen Daten in der Literatur mit hinreichender Aktualität vorliegen.

Geringe räumlich Streuung des Steueraufkommens

Das Steueraufkommen pro Kopf sollte zwischen den Ländern nicht allzu stark streuen, da steuerstarke Länder in Kombination mit einem autonomen Steuersatzrecht sonst dauerhaft Standortvorteile bieten können und finanzschwache Länder erhöhte Abwanderungstendenzen bei einer Erhöhung ihrer Steuersätze befürchten müssen. Langfristige Folge einer hohen räumlichen Streuung könnte ein verstärktes Gefälle der Finanzausstattung zwischen den Ländern sein.¹²⁰

Die Immobilien sind fest an einen Standort und somit auch an die Gebietskörperschaft gebunden. Die Anzahl und Struktur der Nutzer öffentlicher Leistungen wird, wenn auch unspezifisch, durch den Immobilienbestand repräsentiert – unspezifisch, da auch unterschiedliche Wertentwicklungen zwischen den Gebietskörperschaften für die Streuung des Steueraufkommens ursächlich sein können. Aus diesem Grund kann es notwendig sein, die Streuung der Steuerquelle zwischen den Gebietskörperschaften in die Untersuchung bei der Immobilienbesteuerung einzubeziehen. Bei diesem Kriterium müssen allerdings auch die Wirkungen des Finanzausgleichs beachtet werden, da durch dieses Instrument mögliche Streuungen im Steueraufkommen korrigiert werden. Eine Untersuchung der Streuung der Steuerquelle vor und nach dem Finanzausgleich würde den Rahmen dieser Arbeit

117 Die Stetigkeit ist eine Anforderung im Rahmen der steuertechnischen Funktion des Kriterienkatalogs.

118 Diese Anforderung ist auch im Kriterienkatalog des Wissenschaftlichen Beirats zu finden. Vgl. Wissenschaftlicher Beirat 1982: 381 f. [261].

119 Vgl. Zimmermann/ Döring 2019: 147 [264].

120 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat 1982: 387 [261].

sprengen. Zudem kann ein Ungleichgewicht in der Streuung einer Steuerquelle durch eine andere – nicht zum Kreis der Immobiliensteuern gehörende – Steuerart kompensiert werden. Aus diesem Grund ist – statt einer eigenen empirischen Untersuchung – auf die Hinweise aus der aktuellen Literatur zurückzugreifen. Falls entsprechende Hinweise nicht vorliegen, wird dieses Kriterium in dieser Arbeit nicht näher untersucht.

Identifikation von Kriterien für Gemeindesteuern

Die Kriterien für die fiskalische Funktion der Immobiliensteuern auf Gemeindeebene ähneln den Postulaten aus dem vorherigen Kapitel zu den Landessteuern. Da die Gemeinden – als kleinste Gebietskörperschaft – eine andere Stellung im föderativen Aufbau haben und ihre Steuerquellen mit Immobilienbezug über den kommunalen Finanzausgleich verteilt werden, müssen die Kriterien leicht abgewandelt werden.

Die Haupteinnahmequelle der kommunalen Ebene sind die Steuern, die im Sinne der fiskalischen Äquivalenz die Finanzierung der Aufgaben sicherstellen. Die generelle Verteilung der Aufgaben, Ausgaben und Einnahmen erfolgt im kommunalen Finanzausgleich i. w. S. Der vertikale Ausgleich übernimmt die Auffüllung und Anpassung der Gemeindesteuereinnahmen an die zu finanzierenden Ausgaben. Die kommunale Ebene besitzt im Bereich der Immobiliensteuern die Ertragshoheit für die Grundsteuer und die Zweitwohnungsteuer. Die Einnahmen aus diesen (und weiteren) Gemeindesteuern werden ergänzt um ihre Beteiligung an den Gemeinschaftsteuern. Die Verteilung der Steuereinnahmen wird durch den horizontalen Finanzausgleich geregelt, der von den Bundesländern eigenverantwortlich gestaltet wird.¹²¹ Im horizontalen Finanzausgleich werden die kommunalen Gesamteinnahmen auf das Verhältnis aus Finanzkraft und Finanzbedarf unter den Kommunen abgestimmt.¹²²

Die Bevölkerungszahl ist der Ausgangspunkt für die Bestimmung des lokalen Finanzbedarfs. Die Bevölkerungszahlen werden in der Regel veredelt, da für größere Gebietskörperschaften ein höherer Pro-Kopf-Bedarf angenommen wird. Diese Ermittlung wird als Hauptansatz bezeichnet, der durch unterschiedliche Nebenansätze ergänzt werden kann. Durch sie werden die Sonderbedarfe einzelner Kommunen in die Berechnung einbezogen. Die Finanzkraft ergibt sich aus dem Aufkommensanteil an der Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer und Grundsteuer. Das Aufkommen aus der Grundsteuer (und Gewerbesteuer) fließt durch das autonome Hebesatzrecht der Gemeinden zu normierten Hebesätzen in die Finanzkraft ein. Sollte die Finanzkraft einer Kommune unter dem ermittelten Bedarf liegen, gewährt das Land als übergeordnete Ebene einen Teil der

121 Zum vertikalen Finanzausgleich siehe Seite 37 dieser Arbeit.

122 Für die folgenden Ausführungen zum kommunalen Finanzausgleich siehe Scherf 2016: 194–199 [192].

benötigten Mittel in Form von Schlüsselzuweisungen.¹²³

Zwischen den Ländern finden sich unterschiedliche Finanzausgleichssysteme, deren Erläuterung und Darstellung weit über die Notwendigkeit für das Thema dieser Arbeit hinausgeht, da nicht der Finanzausgleich an sich, sondern dessen Verzahnung mit der Immobilienbesteuerung im Fokus der fiskalischen Funktion steht. Wichtig ist, dass die Aufstockung der Finanzkraft und die Glättung der Finanzkraftunterschiede im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs erfolgt. Aus diesem Konstrukt könnten Effekte resultieren, die bei der Analyse der Grundsteuer und der Zweitwohnungsteuer zu beachten sind.¹²⁴

Steuerautonomie

Das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz postuliert eine Kongruenz aus öffentlicher Aufgabenverpflichtung und fiskalischer Verantwortung. Das heißt, die Ebene mit der Aufgabenverpflichtung benötigt ausreichend Einnahmen aus eigenen Quellen, um die notwendigen Ausgaben finanzieren zu können.¹²⁵ Über Art. 28 Abs. 2 GG ist dieser Grundsatz im Gesetz verankert. Er sichert den Gemeinden zur Wahrnehmung des Selbstverwaltungsrechts die autonome Verfügung über eine wirtschaftsbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht zu. Bei der Grundsteuer und Gewerbesteuer haben die Kommunen ein autonomes Hebesatzrecht. Durch die Variation des Hebesatzes können die Gemeinden bei der Grundsteuer (wie auch bei der Gewerbesteuer) direkten Einfluss auf ihre Steuereinnahmen nehmen und sie an den örtlichen Bedarf anpassen. Diese Anpassung funktioniert nur, wenn das Mehraufkommen auch in der Gemeinde verbleibt. Die finanzpolitischen Entscheidungen der Kommunen dürfen nicht durch die Anwendung von Nivellierungshebesätzen neutralisiert werden.¹²⁶ Resümierend führt das Kriterium ‚Steuerautonomie‘ auf der kommunalen Ebene zur Fragestellung: Haben die Kommunen einen direkten Einfluss auf das Aufkommen der beiden Immobiliensteuern (Grundsteuer und Zweitwohnungsteuer)? Hat die Bemessungsgrundlage der kommunalen Immobiliensteuern eine örtliche Verknüpfung? Diese beiden Fragen gilt es im Rahmen der Analyse der beiden kommunalen Immobiliensteuern zu beantworten.

Verstetigung

Die Ausgabenstruktur der Gemeindefinanzen ist maßgeblich geprägt durch Personalkos-

123 Für die formale Erläuterung der allgemeinen Systematik des kommunalen Finanzausgleichs und einen umfassenden Überblick zu den unterschiedlichen Systemen in den Ländern siehe Lenk u. a. 2013 [139].

124 Vgl. hierzu genauer Lenk u. a. 2013 [139] oder Kümpel 2020 [133].

125 Vgl. Zimmermann/Döring 2019: 36–89 [264].

126 Vgl. Scherf 2017: 64 [194].

ten, Sozialausgaben und Investitionen.¹²⁷ Während die beiden Ausgabenarten Sozialausgaben und Investitionen stark schwanken können, sind die Personalausgaben stetig im Zeitablauf. Die Einnahmen der Gemeinden hingegen schwanken durch den hohen Einfluss der volatilen Gewerbesteuer relativ stark mit dem Konjunkturverlauf. Diese Kombination ist aus haushaltspolitischer Sicht problematisch, da die Gemeinden ihr Ausgabenverhalten tendenziell an die konjunkturell schwankenden Einnahmen anpassen, was zu einer Parallelpolitik führen kann. Die Kommunen haben keine finanziellen Spielräume, um eine antizyklische Haushaltspolitik zu gestalten.¹²⁸ Folglich ist eine Verstetigung der Einnahmen für die kommunale Ebene erforderlich. Stetige Steuerquellen zeichnen sich durch eine geringe Aufkommenselastizität aus.¹²⁹ Die Aufkommenselastizität ist somit das Merkmal, womit die Stetigkeit der Immobiliensteuern auf Gemeindeebene überprüft werden kann.

Gleichwohl bleibt zu beachten, dass die Steuereinnahmen auch langfristig mit dem allgemeinen Wirtschaftswachstum annähernd Schritt halten sollten. Eine über- oder unterproportionale Entwicklung der Bemessungsgrundlage erfordert sonst eine regelmäßige Korrektur durch Anhebung (oder Senkung) des Steuersatzes.¹³⁰ Aus diesen Gründen gehört auch die Forderung nach proportionaler Wachstumsreagibilität in den Beurteilungsrahmen.

3.1.2. Distributive Funktion

Die Besteuerung hat die Aufgabe, die Finanzierung öffentlicher Leistungen zu gewährleisten.¹³¹ Die Distributionsfunktion stellt eine gerechte Verteilung der daraus resultierenden Steuerlasten sicher. Eine gerechte Steuererhebung stärkt die Steuermoral und wirkt der Steuerhinterziehung entgegen.¹³² Zudem enthalten die Kriterienkataloge von Neumark, Smith und Haller alle ein Gerechtigkeitspostulat.

Gerechtigkeit lässt einen breiten Interpretationsspielraum zu. Anerkannte finanzwissenschaftliche Grundprinzipien machen die gerechte Verteilung der Steuerlasten greifbar. Die traditionellen Gerechtigkeitsprinzipien zur Legitimation von Steuern sind das Leis-

127 Vgl. Statistisches Bundesamt [220].

128 Die Gemeinden sollten nicht durch prozyklische Maßnahmen einer antizyklischen Haushaltspolitik des Bundes (und der Länder) im Falle eines konjunkturellen Abschwungs entgegenwirken. Vgl. Broer 2003: 132–136 [31].

129 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat 1982: 387 [261].

130 Vgl. Zimmermann/Döring 2019: 145–150 [264].

131 Eine Ausnahme hiervon ist die Lenkungssteuer.

132 Die positive Korrelation zwischen der wahrgenommenen Steuerungerechtigkeit und der Steuerhinterziehung wird von vielen Studien bestätigt. Siehe hierzu bereits Song/Yarbrough 1978: 442–452 [215].

tungsfähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip. Im derzeitigen Steuersystem wird auf beide Prinzipien verwiesen.

Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip als zentrales Prinzip der Besteuerung fordert eine gerechte Verteilung der Steuerlasten nach den wirtschaftlichen Verhältnissen der Zensiten. Konkretisiert wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die horizontale und die vertikale Steuergerechtigkeit. Wird die gleiche Leistungsfähigkeit einer gleichwertigen Besteuerung unterworfen, so kann die horizontale Gerechtigkeit als erfüllt angesehen werden. Die horizontale Gerechtigkeit wird auch als Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung bezeichnet. Die vertikale Gerechtigkeit fordert eine ungleiche Steuerlast bei abweichender Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen.¹³³

Die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips führt zu zwei Fragen: zum einen, wie die steuerliche Leistungsfähigkeit gemessen werden kann, und zum zweiten, welcher Tarif einen adäquaten Zusammenhang aus Nutzen und Bemessungsgrundlage bietet.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip setzt an der Veränderung der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen an. Die Indikatoren zur Messung der Veränderung der wirtschaftlichen Kraft sind Einkommen, Konsum oder Vermögen. Der vorrangige Indikator für die Leistungsfähigkeit eines Individuums ist sein Einkommen. Durch die Einkommenserzielung wird die Möglichkeit zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse geschaffen. In der Literatur wird zwischen zwei Einkommensbegriffen unterschieden. Nach der Quellentheorie gelten nur wiederkehrende Bezüge, unabhängig von deren Quelle, als Einkommen. Transferiert man die Quellentheorie auf die Immobilienbesteuerung, würden nur die laufenden Einnahmen (z. B. Mieten) besteuert werden. Eine Wertveränderung der Immobilie würde steuerfrei bleiben, da die Messung dieses Zugangs wirtschaftlicher Kraft unregelmäßig erfolgt. Davon abzugrenzen ist die Reinvermögenszugangstheorie, die den Einkommensbegriff weiter fasst. Sie erfasst jeden Nettozuwachs in einer festgelegten Periode als Einkommen. Nettozuwachs bedeutet, dass alle Bezüge, unabhängig von der Quelle und Häufigkeit, abzüglich der Werbungskosten die Bemessungsgrundlage bilden.¹³⁴

Die Umsetzung der Reinvermögenszugangstheorie ist in der Realität nicht einfach, da die Erfassung von Wertveränderungen des Privatvermögens teilweise mit einem großen Verwaltungsaufwand und hohen Schätzungenauigkeiten verbunden ist. Im derzeitigen

133 Zurückzuführen auf Smith 1776 [213]. Vgl. für eine umfassende Darstellung Haller 1973: 461–494 [98].

134 Zur Reinvermögenszugangstheorie und Quellentheorie siehe Moxter 1982: 9 ff. [158], zurückzuführen auf Fuisting 1907: 110 f. [84].

Einkommensteuersystem ist mit der Markteinkommenstheorie eine Kombination aus der Reinvermögenszugangs- und der Quellentheorie umgesetzt. Im deutschen Steuerrecht stellt die Einkommensteuer mit sieben Einkunftsarten auf den realisierten Reinvermögenszugang innerhalb eines Jahres ab. Darüber werden auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Immobilie belastet. Damit gehören nur realisierte Wertveränderungen, wie z. B. der Veräußerungserlöse eines Hauses, zum Einkommensbegriff. Ein nicht realisiertes Einkommen, wie es bei eigener Nutzung des Wohnhauses durch die gesparten Mieten anfällt, bleibt derzeit durch die Anwendung der Konsumgütlösung steuerfrei.¹³⁵

Ein weiterer Indikator zur Messung der Leistungsfähigkeit ist der Konsum des Steuerpflichtigen. Dieser Indikator lässt die Ersparnisse steuerfrei. Welche der beiden Indikatoren – Einkommen oder Konsum – überlegen ist, wird in der Literatur kritisch diskutiert.¹³⁶ Als ergänzender Indikator kann man den Vermögensnutzen steuerlich belasten. Die Besteuerung der Vermögenserträge erfolgt bereits im Rahmen der Einkommensteuer. Eine eigene Vermögensteuer im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips zielt insbesondere auf die Besteuerung des Bestandsnutzens ab. Vermögensbesitz verbessert die wirtschaftliche Lage und drückt eine zusätzliche Leistungsfähigkeit des Eigentümers aus.¹³⁷

Im deutschen Steuersystem knüpft die Erbschaftsteuer am Vermögen an. Relevant für diese Arbeit ist die Integration von Immobilienvermögen in die Erbschaftsteuer. Eine weitere Steuerart, die sich auf den Indikator Vermögen bezieht, ist die Grunderwerbsteuer. Diese Ansicht wird allerdings in der Literatur kritisch diskutiert und ist nicht eindeutig, da die Grunderwerbsteuer auch als spezielle Umsatzsteuer eingestuft werden kann.¹³⁸ Insgesamt lässt sich feststellen, dass alle drei Indikatoren einen Bezug zur Immobilienbesteuerung aufweisen und die Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Rechtfertigung der Immobiliensteuerarten zu überprüfen ist.

Neben dem Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit ist die Konzeption des Steuertarifs die zweite Stellschraube, um die korrekte Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips sicherzustellen. Im Rahmen der vertikalen Steuergerechtigkeit soll eine differenzierte Besteuerung bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit erfolgen, was politisch in der Regel als Forderung nach Steuerprogression interpretiert wird. Das unterschiedliche Ausmaß des Nutzenentzugs beschreiben die Opferprinzipien. Aus den Opferprinzipien leiten sich Implikationen für den Steuertarif ab. Dabei gilt es einschränkend zu berücksichtigen,

135 Früher galt im Vergleich zu heute die Investitionsgütlösung, die in Kapitel 4 noch näher analysiert wird. Vgl. Lang 1988: 43 [135].

136 Exemplarisch für diese Diskussion siehe Siegel 2000: 724–730 [209].

137 Vgl. Scherf 2011: 203 f. [191].

138 Vgl. Homburg 2010: 13 [116] oder Scherf/Dresselhaus 2016: 740–747 [195].

dass zwischen Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuertarif die Nutzenfunktion steht. Sie entspricht nicht der Bemessungsgrundlage, da der individuelle Zusammenhang zwischen den beiden Größen unbekannt ist.¹³⁹

Es gibt zwei Opferprinzipien, die zur Verteilung von Steuerlasten herangezogen werden können: das relativ gleiche Opfer und das progressiv steigende Opfer. Auf der Basis einer als repräsentativ angesehenen Nutzenfunktion mit abnehmendem Grenznutzen des Einkommens (bzw. des Konsums oder des Vermögens) kann man versuchen, den vertikal gerechten Tarif abzuleiten. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird dabei in der Regel mit dem Ziel einer relativ gleichen Nutzenbelastung assoziiert, während das darüber hinausgehende Umverteilungsprinzip ein relativ höheres Opfer bei wachsender Bemessungsgrundlage fordert.

Äquivalenzprinzip

Das Äquivalenzprinzip sieht eine vor allem allokativ vorteilhafte, aber auch gerechte Lastenverteilung als gegeben an, wenn die Kosten (Ausgaben) öffentlicher Leistungen mit entgeltähnlichen Abgaben gedeckt werden. Nach dem Grundsatz, wer eine Leistung erhält, der soll auch die Kosten übernehmen, erfolgt eine Verknüpfung zwischen Steuern als Leistungsanteil und dem öffentlichen Angebot an Diensten und Gütern als Gegenleistung. Es soll eine Kongruenz zwischen den Gruppen der Nutzer, der Kostenträger und der Entscheider realisiert werden. Diese Verknüpfung zwischen Steuern und öffentlichen Leistungen setzt voraus, dass die Leistungen einen zurechenbaren Nutzen für den Steuerzahler aufweisen. Die zentrale Eigenschaft einer Immobilie ist deren feste Bindung an einen Standort, wodurch sich eine unmittelbare, wenngleich unspezifische Verknüpfung zwischen einem Immobilienbesitzer und einem Nutzer regional verfügbarer öffentlicher Leistungen ergeben kann.¹⁴⁰

Das Äquivalenzprinzip hat nicht nur eine distributive Funktion, sondern unterstützt auch die Allokationsfunktion. Die allokativen Gründe sind die Finanzierung öffentlicher Güter und die lenkende Nachfragesteuerung.¹⁴¹ Werden die Staatsleistungen durch entgeltliche Abgaben finanziert, so wird die Nachfrage der Bürger durch Abwägen zwischen dem auferlegten Preis und dem erzielten Vorteil aus der Inanspruchnahme der Leistung gesteuert. Der direkte Zusammenhang aus Leistung und Gegenleistung verstärkt das Interesse an den politischen Entscheidungen.¹⁴² Dieser Mechanismus schützt vor übermä-

139 Vgl. Cansier 2004: 36 [48].

140 Vgl. für eine umfassendere Darstellung stellvertretend Bohley 2004: 16 ff. [21] oder Cansier 2004: 25 ff. [48].

141 Siehe hierzu Kapitel 3.1.3 dieser Arbeit.

142 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat 1982: 391 [261].

figer Staatstätigkeit und verhindert die Privilegierung bestimmter Gruppen auf Kosten der Allgemeinheit.¹⁴³

Die Anwendung des Äquivalenzprinzips hat aber auch Grenzen. Leistungen, bei denen eine Finanzierung über Entgelte möglich ist, sind in der Regel keine reinen öffentlichen Güter. Daher sollte die Übernahme des Angebots durch private Unternehmen geprüft werden (Privatisierung).¹⁴⁴

Neben der Bereitstellung öffentlicher Güter bietet die Lenkungsfunction einer Steuer die zweite Verknüpfung. Belegt man die Nutzung einer knappen natürlichen Ressource mit einer Abgabe, induziert der Preis möglicherweise Ausweichreaktionen, die zur Internalisierung eines negativen externen Effekts führen.¹⁴⁵ Die Kosten aus der Nutzung werden dem Verbraucher (Unternehmen) sichtbar, wodurch der Konsum (Investitionen) beeinflusst wird.

Beim Äquivalenzprinzips ist zwischen den Formen marktmäßige Äquivalenz, kostenmäßige Äquivalenz, gruppenmäßige Äquivalenz und lokale Äquivalenz zu unterscheiden, die auch kombinierbar sind.¹⁴⁶ Hinter der marktmäßigen Äquivalenz steckt der Gedanke, dass die Nachfrager der Staatsleistungen, ebenso wie auf dem freien Markt, den Marktpreis für die in Anspruch genommene Leistung bezahlen. Dieser Gedanke ist nicht auf Steuern übertragbar und wird an dieser Stelle nicht weiter verfolgt. Die kostenmäßige Äquivalenz stellt nicht auf den Marktpreis, sondern auf die Kosten der Leistung ab. Die verursachten Kosten sollen durch die Nutzer(gruppe) getragen werden. Transferiert man dieses Prinzip auf das Instrument Steuern, würde dies einen mengenproportionalen Tarif für alle Nachfrager erfordern.¹⁴⁷

Bei der gruppenmäßigen Äquivalenz steht nicht der persönliche Nutzen, sondern der Nutzen einer ganzen Gruppe im Vordergrund. Im Kontext der Immobiliensteuern würde es sich z. B. bei Hauseigentümern oder Mietern um eine solche Gruppe handeln, die eine gewisse Staatsleistung, z. B. den Ausbau der Infrastruktur, empfängt und dafür eine Abgabe leistet. Die gruppenmäßige Äquivalenz wird durch Kombination mit der lokalen Äquivalenz besonders interessant für die reinen Immobiliensteuern. Die lokale gruppenmäßige Äquivalenz identifiziert die Nutzergruppe über ihren Standort.¹⁴⁸ Die Idee ist, dass Angebot und Nachfrage nach öffentlichen Gütern mit Bezug zu einer bestimmten Nutzergruppe regional unterschiedlich ausfallen können. Diese regionalen Disparitäten

143 Vgl. Schultewolter 2018: 65 [202].

144 Siehe Kapitel 3.1.3 zu den Anforderungen an öffentliche Güter.

145 Vgl. Scherf 2011: 193 [191].

146 Zurückzuführen auf Olson 1965 [167].

147 Vgl. Scherf 2011: 196 [191].

148 Vgl. Haller 1981: 40 f. [99].

(zwischen Gemeinden oder Bundesländern) führen zu unterschiedlichen Leistungsbündeln und Finanzierungsbedarfen. Die Immobilie bindet ihre Nutzer fest an einen Standort. Deswegen kann über die Immobilie ein lokaler Zusammenhang hergestellt werden, wenn diese Gruppe eine Sonderleistung vom Staat empfängt. Gleichzeitig kann die Gebietskörperschaft beim Instrument Steuern durch Variation der Steuersätze das Steueraufkommen an das Angebot der öffentlichen Leistungen anpassen. Immobiliensteuern eignen sich somit theoretisch als Äquivalenzsteuern.¹⁴⁹

Kritisch bei der Anwendung der lokalen gruppenmäßigen Äquivalenz zu überprüfen sind mögliche Folgen aus den differenzierten Leistungen und Belastungen. Differenzierte Steuerlasten zwischen Gebietskörperschaften schaffen Steuerwettbewerb. Unter Umständen kollidiert der Steuerwettbewerb mit dem übergeordneten politischen Ziel, gleichwertige Lebensverhältnisse in allen Gebietskörperschaften zu garantieren. Bei manchen öffentlichen Leistungen sind regionale Unterschiede nicht erwünscht. Um große Steuerkraftunterschiede zu nivellieren und einen möglicherweise schädlichen Steuerwettbewerb zu verhindern, gibt es auf der Gemeindeebene den kommunalen Finanzausgleich und auf Landesebene den Länderfinanzausgleich. Die Integration der Immobiliensteuern in die Finanzausgleichssysteme ist bereits in Kapitel 3.1.1 dieser Arbeit näher thematisiert worden.

Redistribution

Neben den beiden Gerechtigkeitsprinzipien führt Neumark das Redistributionspostulat zur gerechten Verteilung der Steuerlasten an. Beim Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip wird die gegebene Verteilung der Markteinkommen grundsätzlich als gerecht eingestuft. Eine Umverteilung – über das Leistungsfähigkeitsprinzip hinaus – soll zur Verringerung der Einkommens- und Vermögensunterschiede beitragen. Das Ziel ist, dass nach der Besteuerung eine gleichmäßigere Einkommens- und Vermögensverteilung in Deutschland vorliegen soll. Eine Nivellierung der Einkommens- und Vermögensverteilung ist allerdings weder durch irgendeine Steuerart möglich noch erwünscht.¹⁵⁰ Bei der Anwendung des Äquivalenzprinzips, was oftmals zu einem Ausschluss des Leistungsfähigkeitsprinzips führt, ist eine redistributive Wirkung nicht umsetzbar.¹⁵¹ Folglich wird die redistributive Funktion in dieser Arbeit nur bei den Steuern untersucht, die über das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden können.

Nach der Einordnung der beiden relevanten Gerechtigkeitsnormen stellt sich die Frage, bei welcher Immobiliensteuerart die Fundamentalprinzipien greifen. Die Bemessungs-

149 Vgl. Haller 1981: 27 [99].

150 Vgl. Neumark 1970: 195 [162] oder Cansier 2004: 10 [48].

151 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat 1982: 387 [261].

grundlage der Einkommensteuer ist grundsätzlich das jährliche Einkommen des Steuerpflichtigen. Ausgerichtet auf das Thema der Arbeit, bedeutet das die Überprüfung der einkommensteuerlichen Belastung der Immobilieneinkünfte, erzielt durch Vermietung oder Veräußerung, am Leistungsfähigkeitsprinzip. Der Indikator der Erbschaftsteuer ist das übertragene Vermögen des Erblassers bzw. Schenkenden. Die Belastung des Immobilienvermögens mit der Erbschaftsteuer sollte den Grundsätzen des Leistungsfähigkeitsprinzips entsprechen. Bei beiden Steuerarten ist zusätzlich zum Leistungsfähigkeitsprinzip das Redistributionspostulat zu überprüfen.

Bei den speziellen Immobiliensteuerarten ist das Äquivalenzprinzip vorrangig zu überprüfen. Grund-, Zweitwohnung- und Grunderwerbsteuer sind Steuern, die einen Zusammenhang mit einer speziellen Nutzergruppe aufweisen. Da die drei Steuerarten eine autonome Steuersatzkomponente für die dezentrale Ebene haben, ist auch die Umsetzung der regionalen gruppenmäßigen Äquivalenz zu überprüfen. Eine Ausnahme davon bildet die Grunderwerbsteuer, bei der neben der Rechtfertigung über das Äquivalenzprinzip alternativ auch ein Bezug zum Leistungsfähigkeitsprinzip hergestellt werden kann. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist im Normalfall der Veräußerungspreis des Grundstücks. Folglich drückt der Indikator einen Vermögenswert aus, der als Einfallstor für das Leistungsfähigkeitsprinzip dient.

3.1.3. Allokative Funktion

Innerhalb einer Volkswirtschaft steht der unendlichen Anzahl von Bedürfnissen der Bürger nur eine begrenzte Zahl von Ressourcen zur Verfügung. Das Allokationsziel ist es, den Einsatz der Ressourcen einer Volkswirtschaft im Produktionsprozess optimal zu gestalten. Nun stellt sich die Frage, wann das Allokationsziel als erfüllt angesehen werden kann und welcher Zusammenhang zwischen der Allokationsfunktion und der Besteuerung besteht. Der allgemeine Zusammenhang aus Allokation und Besteuerung ergibt sich über zwei Anknüpfungspunkte. Der erste ist die Finanzierung öffentlicher Güter mit oder ohne Bezug zu einer Nutzergruppe. Die zweite Verbindung zwischen Allokation und Besteuerung basiert auf der Theorie zu externen Effekten.¹⁵²

Das Allokationsziel wird durch das Pareto-Kriterium ausgedrückt, das eine möglichst präferenzgerechte Ressourcenallokation vorschreibt. Im Zustand einer effizienten Allokation ist die Marktconstellation nur noch zulasten eines anderen zu verbessern. In diesem Fall stimmen Grenznutzen und Grenzkosten überein. Private Güter können effizient über den Markt bereitgestellt werden. Anders sieht es bei öffentlichen Gütern aus, da hier der

¹⁵² Vgl. Cansier 2004: 9 [48].

Marktmechanismus nicht zum gewünschten Ergebnis führt.¹⁵³

Öffentliche Güter können nicht effizient über den Markt bereitgestellt werden, da das Ausschlussprinzip versagt und eine Nichtrivalität im Konsum vorliegt. Aus diesem Grund muss der Staat die öffentlichen Güter bereitstellen. Hier entsteht auch der Zusammenhang mit der Besteuerung, da die Bereitstellung öffentlicher Güter Ausgaben verursacht, die durch Steuern finanziert werden müssen. Es gibt zwei unterschiedliche Kategorien öffentlicher Güter. Öffentliche Güter können ohne Bezug zu einer bestimmten Nutzergruppe für die allgemeine Bevölkerung notwendig sein, wie z. B. Wissen, saubere Luft oder Sicherheit. Zur Finanzierung dieser Kategorie öffentlicher Güter eignen sich allgemeine Steuern, beispielsweise die Einkommensteuer.

Neben den allgemeinen Staatsleistungen gibt es solche, die nur speziell einer Gruppe (z. B. Immobilienbesitzern) Nutzen stiften. Die Zahlung der Nutzergruppe sollte die Kosten der Leistung decken, um die gruppenmäßige Äquivalenz (Ausprägung des Äquivalenzprinzips) herzustellen. Ein solcher Zusammenhang wäre bei der Grundsteuer, der Grunderwerbsteuer und der Zweitwohnungsteuer vorstellbar.¹⁵⁴

Nach der Identifikation des allgemeinen Zusammenhangs sind die daraus entstehenden Anforderungen festzulegen. Die Erhebung einer Steuer zur Finanzierung öffentlicher Güter ist notwendig, verursacht aber Zusatzlasten, wenn es durch eine Änderung der relativen Preise zu einer Verzerrung der Entscheidung kommt. Eine Veränderung der ursprünglich effizienten Entscheidung ist nicht im Sinne des Allokationsziels. Deswegen ist die **Neutralität** eine wichtige Anforderung für die Besteuerung. Eine Steuer wahrt die Neutralität, wenn sie die Rangfolge der wirtschaftlichen Entscheidungen nicht verändert. Wie die Besteuerung die Entscheidungen beeinflusst und welche ökonomischen Wirkungen sich durch die Besteuerung ergeben, kann im Rahmen einer Steuerüberwälzungsanalyse untersucht werden.¹⁵⁵

Die zentrale Aufgabe der Überwälzungsanalyse ist es, durch Identifikation des Prozesses den tatsächlichen Träger der Steuerlast und die Zusatzlast zu ermitteln.¹⁵⁶

- Sachliche Substitution ist die Umgehung der Steuerlast durch Konsum eines niedriger besteuerten Ersatzguts. Wenn mit zwei gleichartigen Alternativen, wie z. B. Mieten oder Kaufen einer Immobilie, unterschiedliche Steuerlasten einhergehen,

153 Es gibt noch andere Gründe, die einen Markteingriff rechtfertigen, aber für das Thema der Arbeit nicht relevant sind. Siehe Scherf 2011: 68 f. [191].

154 Siehe hierzu Scherf 2011: 198 [191] oder Zimmermann 2021: 10 f. [265]; zur gruppenmäßigen Äquivalenz siehe Seite 52 dieser Arbeit.

155 Vgl. beispielsweise bereits Schwinger 1992: 9–18 [204] oder zur Einführung in die Theorie um die Steuerüberwälzung auch Wigger 2006: 155–177 [259].

156 Vgl. Schmölders/Hansmeier 1980: 147 [102].

dann wird der Steuerpflichtige, um der Besteuerung auszuweichen, die Alternative mit der geringeren Steuerlast wählen. Solange Steuerdifferenzen zwischen Handlungsalternativen auf den Immobilienmärkten bestehen, wird die günstigere Alternative bevorzugt, was zu einer ungewollten Verzerrung der Entscheidung führen kann.¹⁵⁷

- Zeitliche Substitutionsmöglichkeiten ergeben sich durch das Vorziehen oder Aufschieben von Entscheidungen bei angekündigter Änderung einer Steuer.
- Die räumliche Steuerausweichung ist die Reduktion der Steuerlast durch den Wohnortswechsel zwischen zwei Gemeinden oder Bundesländern. Auf der zentralen Ebene wäre nur ein Wohnortswechsel ins Ausland denkbar. Der Auslandsbezug ist in dieser Arbeit ausgeklammert. Ein regionales Steuersatzgefälle existiert im Rahmen der Immobilienbesteuerung bei der Grundsteuer, der Grunderwerbsteuer und der Zweitwohnungsteuer. Somit sind gerade bei diesen Steuern Ausweichreaktionen durch Wanderungsbewegungen in andere Gebietskörperschaften denkbar.¹⁵⁸

Misslingt die Steuerausweichung, sind die Steuerüberwälzung und die Steuereinholung weitere mögliche Anpassungsreaktionen der Zensiten auf die Steuerbelastung. Im Kontext der Immobilienbesteuerung wäre ein naheliegendes Beispiel der Versuch von Vermietern, Steuerlasten über höhere Mieten an die Mieter vorzuüberwälzen. Eine denkbare Rücküberwälzung wäre, wenn zukünftige Vermieter sich bemühen, die Steuerlasten beim Erwerb einer Immobilie auf den Anbieter (z. B. Bauunternehmen) über einen geringeren Kaufpreis abzuschieben.¹⁵⁹ Eine Steuereinholung wird in der Analyse nicht näher beachtet, da ein Ausgleich durch Mehrarbeit oder Einsparung bei jeder Steuer in Betracht kommt.

Sollte es sich allerdings um eine Lenkungssteuer handeln, sind die beschriebenen Ausweichreaktionen der Zensiten zur Vermeidung der Steuerbelastung das eigentliche Ziel der staatlichen Institution, um die Ressourcenallokation auf diesem Markt zu verbessern. Grundsätzlich orientieren sich die Aktivitäten der privaten Wirtschaftssubjekte an ihren individuellen Präferenzen. Dieses Entscheidungskalkül führt bei vorherrschenden externen Effekten nicht zwingend zu allokativ optimalen Ergebnissen. Im Falle einer Lenkungssteuer ist die Anforderung ‚Neutralität‘ nicht anwendbar. Eine Lenkungssteuer korrigiert eine Fehlallokation, indem die spezielle Steuer die gesellschaftlichen Zusatzkosten dem Nutzer über den eigentlichen Marktpreis hinaus anlastet. Auch von einer

157 Vgl. Homburg 2010: 142 [116].

158 Vgl. Hamberger 2016: 997 f. [100].

159 Vgl. Scherf 2011: 224 [191].

Steuererhöhung oder -senkung kann ein lenkender Anreiz ausgehen, der den Konsum oder die Investitionen gezielt beeinflusst, um externe Effekte – positiver oder negativer Art – zu internalisieren.¹⁶⁰ Ein Zusammenhang mit der Immobilienbesteuerung kann in mehreren Bereichen hergestellt werden. Wohnen gehört zum Existenzminimum und die Bereitstellung von ausreichend bezahlbarem Wohnraum sollte vom Staat tendenziell gesichert werden. Durch Steueränderungen könnte der Staat lenkend in den Immobilienmarkt eingreifen, um z. B. Investitionen in sozialen Wohnraum zu fördern. Ein weiterer Anknüpfungspunkt könnte die ökologische Steuerung der Flächennutzung für einen besseren Umweltschutz darstellen. Durch eine steuerliche Förderung von Altbauten gegenüber Neubauten könnte ein Signal zur Modernisierung in den Markt gesendet werden.

Während grundsätzlich das Kriterium ‚Neutralität‘ bei einer allgemeinen Steuer zu wahren ist, um die Steuerausweichreaktionen gering zu halten, sollte bei einer speziellen Lenkungssteuer auf die Fühlbarkeit bzw. Merklichkeit von Steuerlasten geachtet werden, um bewusst den gegenteiligen Effekt – die Verhaltensänderung – herbeizuführen. Das Prinzip der Fühlbarkeit besagt, dass eine Steuer von den Bürgern wahrgenommen werden muss. Eine Lenkungssteuer ohne merkliche Steuerlasten setzt keinen Anreiz für die Zensiten, ihr Verhalten zu ändern. Folglich ist die Fühlbarkeit der Steuerlasten eine zwingende Voraussetzung für den erfolgreichen Einsatz von Lenkungssteuern. Die Intensität der fühlbaren Steuerlast variiert durch Steuerhöhe, Ausgestaltung und Steuerart.¹⁶¹

Ein weiterer Anwendungsbereich der Fühlbarkeit besteht bei Steuern zur Finanzierung öffentlicher Leistungen für explizite Nutzergruppen. Zur Legitimation dieser Steuern dient das Äquivalenzprinzip, das eine Verknüpfung zwischen Steuern als Leistungsanteil und dem öffentlichen Angebot als Gegenleistung postuliert.¹⁶² Damit der Bürger den Zusammenhang erkennt und seinen Anspruch am öffentlichen Angebot entsprechend reflektiert, sollte die Steuerzahlung für die Nutzergruppe merklich sein.¹⁶³ Die Grundsteuer, die Zweitwohnungsteuer und unter Umständen auch die Grunderwerbsteuer fallen in diesen Anwendungsbereich. Diese speziellen Immobiliensteuern werden auf der dezentralen Ebene zur Finanzierung der örtlichen Leistungen eingesetzt. Der Einsatz der Fühlbarkeit wird in diesem Zusammenhang in der Literatur kontrovers diskutiert. Eine besonders fühlbare Steuerlast auf dezentraler Ebene ist nicht zwingend eine wünschenswerte Anforderung. Eine fühlbare Steuerlast verursacht, wie oben bereits erläutert, ein verstärktes Interesse an den politischen Ausgabenentscheidungen, die zu effizienten, aber auch ineffi-

160 Vgl. Scherf 2011: 8 [191].

161 Vgl. hierzu genauer bereits die Studie von Schmolders 1959: 25–30 [198] oder Döring 2015 [59].

162 Für die näheren Ausführungen zum Äquivalenzprinzip siehe Kapitel 3.1.2.

163 Vgl. Hellmann 2003: 61 [106].

zienten Wanderungsbewegungen führen können.¹⁶⁴ Ineffiziente Wanderungsbewegungen resultierten z. B. aus der Spillover-Problematik. Von manchen öffentlichen Leistungen profitieren unter Umständen auch externe Bürger, die sich nicht an den Kosten beteiligen. Werden diese externen Bürger in der Bereitstellung der öffentlichen Güter nicht berücksichtigt, so kann es zu einer Unterversorgung an öffentlichen Leistungen kommen. Eine weitere Folge wäre das Trittbrettfahrerverhalten dezentraler Einheiten, die sich auf andere Einheiten bei der Bereitstellung der öffentlichen Leistungen verlassen und die lokal gewünschten öffentlichen Güter in ihrer Region nicht bereitstellen.¹⁶⁵

Resümierend lässt sich feststellen, dass ein Zusammenhang zwischen der (Immobilien-)Besteuerung und dem Allokationsziel existiert. Überprüft wird das Allokationsziel durch die Kriterien Neutralität oder Lenkungszweck. Nach der generellen Einordnung der Allokationsfunktion und der Identifikation der zugehörigen Kriterien ist die Frage zu beantworten, welche der beiden Aspekte bei den einzelnen Immobiliensteuerarten eine Rolle spielen könnten.

Die Einkommensteuer ist eine der Haupteinnahmequellen im deutschen Steuersystem und dient der Finanzierung allgemeiner Staatsleistungen. Der Bezug zu einer speziellen Nutzergruppe ist nicht gegeben. Aus diesem Grund stellt sich die Frage, ob das Kriterium der Neutralität bei der Integration von Immobilienerträgen als erfüllt eingestuft werden kann. Bei der Erbschaftsteuer zeigt sich ein ähnliches Bild, da die Erbschaftsteuer ebenfalls eine allgemeine Steuerart ist. Hier ist zu untersuchen, ob die Übertragung von Immobilienvermögen durch Erbe oder Schenkung neutral im Vergleich zu anderen Vermögensarten ausgestaltet ist.

Bei der Grundsteuer, der Grunderwerbsteuer und der Zweitwohnungsteuer ist die Konzeption anders. Hierbei handelt es sich um reine Immobiliensteuern, die einen Bezug zu einer Besitzergruppe aufweisen. Neben dem Kriterium Neutralität kommt die Analyse beabsichtigter oder unbeabsichtigter Lenkungsziele in Frage, insbesondere wenn durch die Besteuerung die Handlungsalternativen (gezielt) verändert werden sollen. In diesem Fall ist auch die Fühlbarkeit der Steuerlasten zu überprüfen, um die Lenkungsabsicht zu bewerten.

3.1.4. **Steuertechnische Funktion**

Der steuertechnischen Funktion kommt im Vergleich zu den drei anderen Zielbereichen dieses Kriterienkatalogs eine untergeordnete Bedeutung zu. Die Kriterien dienen als unterstützende bzw. ergänzende Anforderungen zur bestmöglichen Realisierung der fiskalischen, allokativen und distributiven Funktion der Besteuerung. Im Werk von Neumark

¹⁶⁴ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat 1982: 391 [261].

¹⁶⁵ Siehe Hamilton 1975: 205–211 [101].

und Smith finden sich steuertechnische Kriterien mit ähnlichen Inhalten. Da die Ausführungen von Neumark detaillierter sind, werden sie im Folgenden kurz vorgestellt und auf ihre Eignung für die Immobilienbesteuerung überprüft.

Im Kriterienkatalog von Neumark finden sich die Anforderungen Widerspruchslosigkeit und Systemhaftigkeit, Steuertransparenz, Praktikabilität, Stetigkeit, Wohlfeilheit und Bequemlichkeit. Die Wohlfeilheit bzw. Bequemlichkeit der Besteuerung wird in diesem Kapitel nicht behandelt. Relevante Aspekte fließen in die fiskalische Funktion ein.¹⁶⁶

Widerspruchslosigkeit und Systemhaftigkeit

Das deutsche Steuersystem ist ein historisch gewachsenes Konstrukt, geprägt von politischen Kompromissen, und kein rationales System, das anhand von Kriterien aufgestellt wurde.¹⁶⁷ Aus diesem Grund ist die systematische Gestaltung jeder einzelnen Steuer und ihrer Einbettung im Gesamtsystem auf Widersprüche oder Lücken zu überprüfen. Ansonsten kann es zu einer Doppelbesteuerung oder zu einer Nichtbesteuerung kommen. Im Bereich der Immobilienbesteuerung ist dieses Kriterium relevant, da die Immobilie allein von fünf Steuerarten erfasst wird, wodurch die Gefahr innerer Widersprüche besteht.

Steuertransparenz

Das Kriterium Steuertransparenz unterstützt die Verbindung aus Besteuerung und Allokation. Die Nachvollziehbarkeit der Finanzierungslast durch den Bürger ist wichtig, um die Beziehung zwischen den Leistungen des Staates und den damit verbundenen Finanzierungslasten herstellen zu können. Nur so ist der Bürger in der Lage, bei Verletzung seiner Präferenzen zu reagieren, indem er eine Wiederwahl der Entscheidungsträger versagt oder in eine andere Gebietskörperschaft auswandert.¹⁶⁸ Das Ziel des Kriteriums ist es, die Verbindung aus Steuerlast und Leistung sichtbar zu machen. Auf der kommunalen Ebene kommt diesem Grundsatz die stärkste Bedeutung zu. So haben Studien den Zusammenhang mit der Steuermoral bei hohem Dezentalisierungsgrad bestätigt.¹⁶⁹ Ein Zusammenhang auf Landesebene ist ebenfalls vorstellbar. Auf Bundesebene nimmt die Transparenz nicht den gleichen Stellenwert ein, da die Distanz zwischen dem Steuerpflichtigen und der zentralen Ausgabenverwendung ohnehin groß ist. Einen wesentlichen Beitrag zur Steuertransparenz kann die Einfachheit leisten. Zur Minimierung des Komplexitätsgrads wäre ein linearer Tarif ohne besondere Vergünstigungen oder Freistellungen einem Tarif, der die persönlichen Lebensverhältnisse der Steuerpflichtigen berücksichtigt,

¹⁶⁶ Vgl. für die Ausführungen auf den nächsten Seiten Neumark 1970: 335–338 [162].

¹⁶⁷ Vgl. hierzu genauer Kapitel 2.2.1 dieser Arbeit.

¹⁶⁸ Vgl. Borck 2003: 444 f. [23].

¹⁶⁹ Vgl. Torgler/Werner 2005: 1–21 [243].

vorzuziehen. Der gleiche Grundsatz gilt für die Bemessungsgrundlage. Der Einbezug von Sonderregelungen führt zur Steigerung der Komplexität.

Stetigkeit

Diese Anforderung meint nicht die Stetigkeit des Steueraufkommens, sondern schreibt vor, dass die steuerrechtlichen Regelungen nur in größeren Abständen geändert werden sollen. Häufige Änderungen im Steuerrecht führen zu Schulungsaufwand bei der Finanzverwaltung und den steuerberatenden Berufen sowie zu Unsicherheiten bei den Steuerpflichtigen, die sich negativ auf die Verständlichkeit und Akzeptanz der Besteuerung auswirken können. Diese Anforderung ist bei den Immobiliensteuern nicht zu überprüfen. Ziel der Arbeit ist es, den Status quo zu bewerten und auf dieser Grundlage Reformvorschläge für Einzelsteuern zu entwickeln. Die Stetigkeit ist ein Grundsatz, der über eine lange Zeitspanne innerhalb des gesamten Systems zu untersuchen ist. Sie passt nicht in den Kriterienkatalog dieser Arbeit, da sich der Teilbereich der Immobilienbesteuerung nicht vom gesamten Steuersystem in Deutschland abhebt.

Praktikabilität

Das Steuersystem sowie jede Einzelabgabe muss politisch durchsetzbar und praktisch durchführbar sein. Ein theoretisches Konzept, das den Steuerpostulaten entspricht, aber im politischen Diskurs keine Befürworter findet oder die fachlichen und verwaltenden Kapazitäten übersteigt, hat nur eine geringe Relevanz. Bei der Analyse der bestehenden Steuerarten ist dieses Prinzip noch nicht von Bedeutung, da die Maßnahmen bereits umgesetzt sind. Sollten bei der Analyse der Immobiliensteuerarten Mängel festgestellt werden, ist es ratsam, mögliche Reformansätze auch anhand der Praktikabilität zu messen.

Die Bewertung der Immobilienbesteuerung wird hinsichtlich der Kriterien Widerspruchslöslichkeit, Systemhaftigkeit und Transparenz erfolgen. Es bleibt zu berücksichtigen, dass eine Steuer rund um die Immobilie, die diese Kriterien erfüllt, ihrerseits nicht garantieren kann, dass die Anforderungen auch im ganzen System umgesetzt sind.

3.2. Zielsystem

In Kapitel 3.1 wurden die in der Literatur allgemein anerkannten Kriterien entsprechend den Anforderungen der Immobiliensteuern modifiziert. Zum Abschluss des Kapitels werden diese Erkenntnisse nun kurz zusammengefasst. Der Kriterienkatalog für die Bewertung der Immobilienbesteuerung hat eine horizontale und eine vertikale Gliederung. Die

horizontale Aufteilung erfolgt nach den Immobiliensteuerarten: Einkommensteuer, Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, Grundsteuer und Zweitwohnungsteuer. Neben der horizontalen Aufteilung sind die Kriterien vertikal nach den vier Zielfunktionen gruppiert. Die vier Ziele sind die fiskalische, die distributive, die allokativen und die steuertechnische Funktion. Diese Funktionen sind an das klassische Zielsystem von Musgrave angelehnt.¹⁷⁰ Jede Funktion wird durch die darunter aufgeführten Kriterien konkretisiert.

Innerhalb der **fiskalischen Funktion** ist bei allen Steuerarten die Ergiebigkeit und die damit zusammenhängende Erhebungsbilligkeit zu untersuchen, da eine Steuer ohne nennenswerten Beitrag zur Finanzierung von Staatsaufgaben fiskalisch ist. Das dritte Kriterium ist die Steuerautonomie, die nur bei Steuern der dezentralen Ebenen untersucht wird. Die Länder und Kommunen benötigen eigene Einnahmequellen, um die Bereitstellung der öffentlichen Güter an den Präferenzen ihrer Bürger ausrichten zu können. Die Anpassungsfähigkeit der Steuerquelle ist bei den einzelnen Steuerarten unterschiedlich zu interpretieren. Die Einkommensteuer sollte finanziell in beide Richtungen beweglich sein, um konjunkturellen Einflüssen gerecht zu werden. Auf der Landes- und Gemeindeebene ist eher das Gegenteil wichtig. Hier ist eine stetige Steuerquelle mit einer Aufkommenselastizität nahe 1 von Vorteil. Nur auf der Landesebene ist die Streuung des Steueraufkommens zu beachten. Bei den Kommunen wäre eine Untersuchung zwar relevant, aber würde den Umfang der vorliegenden Arbeit überschreiten. In diesem Rahmen sind zudem noch die Einbettung in den Finanzausgleich und die daraus resultierenden Verteilungswirkungen zu überprüfen.

Die **Allokationsfunktion** der Immobilienbesteuerung wird durch die Kriterien Neutralität und (fühlbarer) Lenkungszweck überprüft. Die Neutralität ist erfüllt, wenn die Besteuerung die Rangfolge der Entscheidungsalternativen nicht verzerrt. Dieses Kriterium gilt für alle Immobiliensteuerarten. Ist das Neutralitätskriterium nicht erfüllt, muss die Steuer auf ihren Lenkungszweck hin überprüft werden. Ob bei den Immobiliensteuern gegebenenfalls Lenkungsabsichten verfolgt werden, ist in der vorliegenden Arbeit ebenfalls zu analysieren.

Im Rahmen der **Distributionsfunktion** wird die Verteilung der Immobiliensteuerlasten analysiert. Die Steuerlasten sind ‚gerecht‘ verteilt, wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip oder das Äquivalenzprinzip korrekt umgesetzt sind. Als ergänzender Aspekt wird im Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch die Redistributionsfunktion bei der Einkommensteuer und Erbschaftsteuer untersucht. Die Grunderwerbsteuer und die Grundsteuer haben die Besonderheit, dass sowohl eine Rechtfertigung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip als auch über das Äquivalenzprinzip vorstellbar ist.

¹⁷⁰ Vgl. Musgrave 1959: 13–23 [160].

Die **steuertechnische Funktion** ist eine Hilfsfunktion und im Vergleich zu den anderen drei Zielbereichen eher von nachrangiger Bedeutung. Ausgedrückt durch die Kriterien Widerspruchslosigkeit bzw. Systemhaftigkeit, Steuertransparenz und Einfachheit ist diese Funktion auf alle Steuerarten, wenn auch in unterschiedlicher Intensität, anwendbar.

Eine Gewichtung der Kriterien ist nicht vorgesehen. Im Einzelfall kann es sein, dass die Abweichung von einzelnen Anforderungen der prinzipiellen Eignung der Steuer nicht entgegensteht. Aus der bisherigen Analyse ergibt sich für die Immobilienbesteuerung der folgende Kriterienkatalog.

Ziel	Kriterien	Est	ErbSt	GrErbwSt	GrSt	ZwSt
Fiskalische Funktion	Ergebnigkeit	x	x	x	x	0
	Erhebungsbilligkeit	x	x		x	0
	Steuerautonomie	0	0	x	x	x
	Anpassungsfähigkeit			x		x
	Räumliche Streuung des Steueraufkommens			x		
Allokationsfunktion	Neutralität	x	x	x	x	x
	Lenkungszweck (Fühlbarkeit)	0		0	0	0
Distributionsfunktion	Leistungsfähigkeitsprinzip	x	x	0	0	x
	Äquivalenzprinzip			x	x	
	Redistribution	x	x			x
Steuertechnische Funktion	Widerspruchslosigkeit bzw. Systemhaftigkeit	x	x	x	x	x
	Steuertransparenz	x	x	x	x	x
	Einfachheit	x	x	x		x
+	- Kriterium ist zu überprüfen					
	- Kriterium ist nicht zu überprüfen					
	- Kriterium ist eingeschränkt anwendbar	0				

Tabelle 3.2.: Zielsystem zur Bewertung der Immobilienbesteuerung

4. Einkommensteuer

Vor der Bewertung anhand des Zielsystems aus Kapitel 3 wird die Konzeption der Einkommensteuer vorgestellt. Die Einkommensteuer ist keine reine Immobiliensteuer, sondern hat lediglich einen Immobilienbezug. Im vorliegenden Kapitel werden nur die Regelungen mit Immobilienbezug vorgestellt und bewertet.

4.1. Steuerrechtliche Konzeption

Dem Einkommensteuertarif unterliegen gem. § 2 (1) EStG sieben Einkunftsarten. Für die Besteuerung von Immobilien sind durch die unterschiedlichen Verwendungszwecke der Immobilien gleich mehrere Einkunftsarten relevant. Kapitel 2 hat den Forschungsansatz der Arbeit auf die Nutzungsformen Wohnen, Gewerbe sowie Land- und Forstwirtschaft eingegrenzt. Auf der Besteuerung von Wohnimmobilien liegt der Fokus in dieser Arbeit.¹⁷¹ Entsprechend dieser Schwerpunktsetzung werden im folgenden Kapitel die Gewinneinkunftsarten Gewerbebetrieb nach § 15 EStG, Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG und sonstige Einkünfte nach § 22 EStG betrachtet. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft haben in diesem Kontext keine Bedeutung.

Zu unterscheiden sind die laufenden Einkünfte von den einmaligen Einkünften. Laufende Einkünfte bei Wohnimmobilien entstehen durch die Vermietung zu fremden Wohnzwecken. Alternativ kann eine Wohnimmobilie auch den eigenen Wohnzwecken dienen. Die einmaligen Einkünfte entstehen bei der Veräußerung der Immobilie. Im folgenden Kapitel wird die steuerliche Erfassung von Wohnimmobilien im Privatvermögen erläutert. Im Anschluss werden die Unterschiede zum Gewerbebetrieb in einem eigenen Kapitel dargestellt. Ausführungen zum gewerblichen Grundstückshandel dienen hauptsächlich zum Vergleich der Steuerwirkungen. Es ist zu beachten, dass nur die Grundzüge der steuerlichen Rahmenbedingungen dargestellt werden. Die unzähligen juristischen Sonderfälle werden nicht erläutert, da nicht die steuerrechtliche Analyse, sondern die finanzwissenschaftliche Sicht im Vordergrund steht.¹⁷²

¹⁷¹ Siehe hierzu genauer Kapitel 2.1.2 dieser Arbeit.

¹⁷² Umfassend zum Immobiliensteuerrecht siehe Haase/Jachmann 2020 [95].

4.1.1. Steuerliche Erfassung von Wohnimmobilien im Privatvermögen

Bei der einkommensteuerlichen Erfassung von Wohnimmobilien im Privatvermögen muss nach der Nutzungsart zwischen vermietetem und selbst genutztem Wohnraum differenziert werden. Der selbst genutzte Wohnraum wird seit dem Systemwechsel zur Konsumgütlösung im Jahr 1987 nicht mehr mit der Einkommensteuer belastet. Bis zu diesem Zeitpunkt galt die Investitionsgütlösung, die für fremd vermietete Immobilien noch bis heute geltendes Recht ist. Der Erwerb des Wohnhauses oder der Eigentumswohnung wird als Investition zur Erzielung von Einnahmen gewertet. Aus diesem Grund sind die Anschaffungskosten der Investition auch steuerlich abzugsfähig und die Einnahmen aus der Investition werden besteuert. Dagegen gilt beim Wohnen im eigenen Haus die Konsumgütlösung. Das Eigenheim wird nicht als Investitionsgut, sondern als ein dauerhaftes Konsumgut eingestuft. Daraus folgt, dass die fiktiv gesparte Miete nicht steuerpflichtig ist, dafür aber die Anschaffungskosten des Objekts auch nicht steuerlich geltend gemacht werden können.¹⁷³

Die laufenden Einkünfte aus einer Immobilie, die zu fremden Wohnzwecken vermietet wird, sind im Einkommensteuerrecht zu qualifizieren in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG. Die Einkünfte sind die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Die Ermittlung der zu versteuernden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgt durch eine Überschussrechnung der Einnahmen über die Werbungskosten gem. § (2) Nr. 2 EStG unter Anwendung des objektiven Nettoprinzips. Das Nettoprinzip besagt, dass die Ausgaben für die Erhaltung und Erlangung der Erwerbstätigkeit von den Einkünften abzuziehen sind, da sie dem Steuerpflichtigen nicht zur freien Verfügung stehen.¹⁷⁴

Die Einnahmen im Sinn des § 21 EStG sind die Mieteinnahmen, d. h. das Entgelt für die Nutzung des überlassenen Wohnraums zuzüglich der Nebenkosten (Umlagen) für zugehörige Nebenleistungen, wie beispielsweise Kosten für Heizung, Wasser, Abwasser und Müllabfuhr. Der Werbungskostenbegriff ist gem. § 9 (1) S. 1 EStG definiert als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, die bei der verursachenden Einkunftsart abzuziehen sind. Bei der Vermietung von Immobilien sind dies typischerweise die Steuern für den Grundbesitz und sonstige Gebühren nach § 9 (1) S. 3 Nr. 2 EStG, die Abschreibungsaufwendungen § 9 (1) Nr. 7 EStG, Schuldzinsen § 9 (1) S. 3 Nr. 1 EStG, Versicherungsbeiträge § 9 (1) Nr. 2 EStG und Instandhaltungskosten. Unter Steuern und Gebühren vom Grundbesitz fallen die Grundsteuer und weitere öffent-

¹⁷³ Siehe hierzu Suntum/Westermeier 2009: 17 f. [246]. Allerdings wurde zeitweise der Erwerb selbst genutzter Immobilien durch Steuervergünstigungen gefördert (Eigenheimzulage, Baukindergeld).

¹⁷⁴ Exemplarisch für das objektive Nettoprinzip siehe Kirchof/Seer 2021: 45 [126].

liche Abgaben, wie Kanalanschlussgebühren oder Straßenanliegerbeiträge, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gerechnet werden, da diese Kosten ansonsten doppelt abzugsfähig wären.¹⁷⁵

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten fließen durch die errechneten Abschreibungen in die Werbungskosten ein. Die steuerrechtliche Grundlage für die Ermittlung der Abschreibung ist in § 7 EStG geregelt. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind z. B. der Kaufpreis zzgl. der zu entrichtenden Nebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Notar, Makler- und Anwaltskosten. Der Grund und Boden, der zur Immobilie zwingend dazu gehört, unterliegt nach dem Steuerrecht keiner Abnutzung und wird bei der Kalkulation der Abschreibung nicht berücksichtigt. Die Gebäudekosten werden durch die gesetzlich festgelegte Nutzungsdauer dividiert und somit kalkulatorisch über die Jahre verteilt. Damit entspricht die Abschreibung nicht dem tatsächlichen Werteverzehr, sondern ist eine nicht liquiditätswirksame Hilfsgröße.

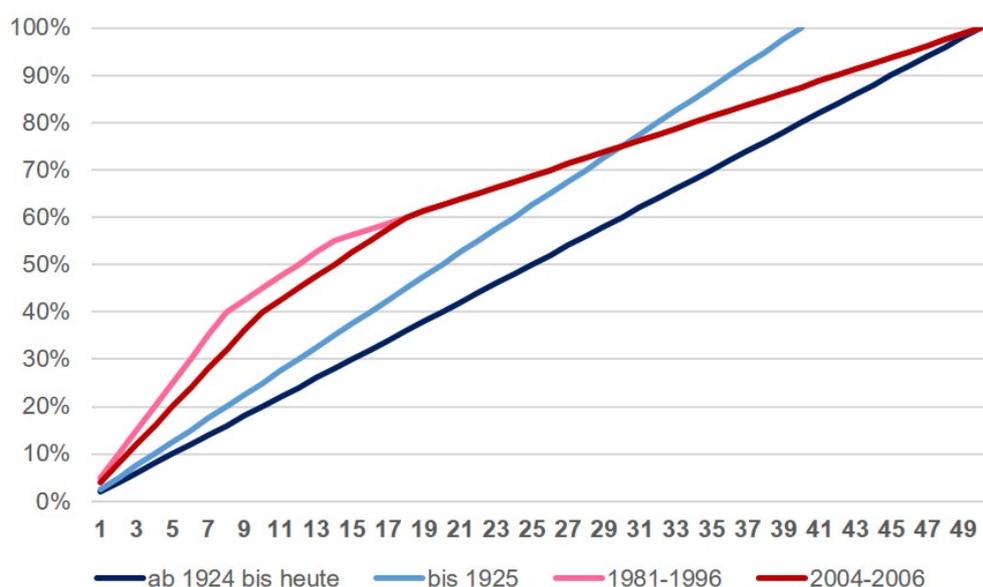


Abbildung 4.1.: Abschreibungsmöglichkeiten bei Wohnimmobilien, eigene Darstellung gem. § 7 (4), (5) EStG

Der Abschreibungssatz ist in § 7 (4) EStG festgelegt. Die unterschiedlichen Verläufe in der Vergangenheit sind in der Abbildung 4.1 abgebildet. Auf der Abszisse ist die Zeitachse in Jahren abgetragen und die Ordinate gibt den kalkulierten Werteverzehr in Prozent an. Die Abbildung zeigt die zwei unterschiedlichen linearen Abschreibungsmöglichkeiten

¹⁷⁵ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH) v. 27.07.1995 IX R 38/93, Bundessteuerblatt (BStBl.) II 1995, 835.

in Abhängigkeit vom Anschaffungszeitpunkt. Die mittlerweile nicht mehr anwendbare Alternative zur linearen Abschreibung ist die degressive Abschreibung.

Wohngebäude mit Fertigstellung oder Erwerb nach dem Jahr 2006 können grundsätzlich nur linear über 50 Jahre abgeschrieben werden. Das tatsächliche Alter des Objekts ist dabei irrelevant. Unabhängig davon, wie oft das Gebäude den Eigentümer wechselt, wird immer wieder eine 50-jährige Nutzungsdauer angerechnet. Vor dem Jahr 2006 konnte zwischen der linearen Abschreibung über 40 Jahre und der degressiven Abschreibung gewählt werden.

Die Ermittlung der Einkünfte kann zu einem positiven oder negativen Ergebnis führen. Die positiven Einkünfte erhöhen den Gesamtbetrag der Einkünfte und fließen in die jährliche Einkommensteuererklärung ein. Verluste werden ebenfalls in der Einkommensteuer berücksichtigt. Es wird zwischen dem horizontalen und vertikalen Verlustausgleich unterschieden. Im ersten Schritt erfolgt der horizontale Verlustausgleich. Wenn innerhalb einer Einkunftsart mehrere Steuerquellen (z. B. zwei Wohngebäude an unterschiedlichen Standorten) vorliegen, werden diese Einkünfte intern miteinander verrechnet.

Liegen nach dem horizontalen Verlustausgleich weiterhin negative Einkünfte vor, gibt es die Möglichkeit zum vertikalen Verlustausgleich. Der vertikale Verlustausgleich ist die Verrechnung mit positiven Einkünften aus einer anderen Einkunftsart (z. B. nichtselbstständige Arbeit), sodass der Gesamtbetrag der Einkünfte vermindert wird. Erst darüber hinaus ist der Verlustabzug nach § 10 d EStG anwendbar, der einen Vortrag oder Rücktrag des Verlusts in einen andern Veranlagungszeitraum ermöglicht.¹⁷⁶ Im Einkommensteuerrecht ist der horizontale und vertikale Verlustausgleich durch § 2 Abs. 3 EStG grundsätzlich erlaubt, was die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einschließt.¹⁷⁷ Im Einzelfall gibt es Sonderregelungen, die den Verlustabzug einschränken können.

Von den regelmäßigen Einkünften aus der Vermietung ist die Veräußerung einer Immobilie abzugrenzen. Die Veräußerung einer Immobilie, die ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, ist nach § 23 (1) Nummer (Nr.) 1 EStG steuerfrei. Die Einkünfte aus der Veräußerung einer Immobilie zu fremden Wohnzwecken sind hingegen nicht steuerfrei gestellt. Die Veräußerung der vermieteten Immobilie ist bei Einlage im Privatvermögen als privates Veräußerungsgeschäft gem. § 23 (1) EStG anzusehen. Bei der Besteuerung eines privaten Veräußerungsgeschäfts ist die Zehnjahresfrist maßgeblich. Nur bei einer Haltedauer der Immobilie von unter zehn Jahren werden die Werteinnahmen bzw. der Wertverlust von der Einkommensteuer erfasst. Entsteht ein Veräußerungsverlust, kann dieser nur eingeschränkt verrechnet werden. Eine Verrechnung mit dem Gewinn

¹⁷⁶ Vgl. für einen tiefer gehenden Überblick zur Verlustberücksichtigung Becker u. a. 2009: 73 [13].

¹⁷⁷ Dazu BFH V I R 22/11, BStBl. II 2013, 631.

anderer Einkunftsarten ist nach § 23 (3) EStG nicht erlaubt. Möglich ist ausschließlich die Verrechnung mit dem Gewinn aus einem anderen privaten Veräußerungsgeschäft im gleichen oder unmittelbar vorangehenden oder folgenden Kalenderjahr. Allerdings ist der steuerpflichtige Gewinn bis 600 Euro steuerfrei. Hierbei handelt es sich um eine Freigrenze, d. h., ab 601 Euro ist der Gewinn voll steuerpflichtig. In Anbetracht des großen Investitionsvolumens bei Immobilientransaktionen wird diese Freigrenze schnell überschritten und ist von geringer Bedeutung. Bei Überschreiten der Zehnjahresfrist wird ein Veräußerungsgewinn, aber auch ein Veräußerungsverlust nicht mehr im Rahmen der Einkommensteuer berücksichtigt.

Auf die gesamte Bemessungsgrundlage (inkl. der anderen Einkunftsarten) wird der progressive Einkommensteuertarif nach § 32 a EStG angewendet. Zusätzlich wird der Solidaritätszuschlag mit 5,5 % nach § 4 Solidaritätszuschlagsgesetz (SolzG) erhoben.¹⁷⁸ Somit kommt es zur folgenden einkommensteuerlichen Belastung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder der sonstigen Einkünfte im Veräußerungsfall ausgehend vom Spitzensteuersatz (42 %):

	Steuerlast
Vermietungseinkünfte (nach Abzug der Werbungskosten)	100
./. Einkommensteuer (42 %)	-42
./. Solidaritätszuschlag (5,5 %)	-2,31
= Gesamtsteuerbelastung	44,31

Tabelle 4.1.: Vereinfachte Berechnung der Einkommensteuerbelastung

4.1.2. Abgrenzung zum gewerblichen Grundstückshandel

Ein besonderes Problem stellt die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung zum gewerblichen Grundstückshandel dar. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG liegen vor, wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen sich auf das Verwalten des eigenen Vermögens beschränkt. Bei einer reinen Vermögensverwaltung i. S. v. § 14 (3) AO, konkretisiert durch die EStR 15.7, geht es allein um die Fruchtziehung und Erhaltung des bestehenden Vermögens. Die Mieten sind in diesem Sinne die Früchte, die das Vermögen (Wohnimmobilien) abwirft. Wenn über die Mieteinnahmen hinaus die Ausnutzung von Vermögenswertsteigerungen durch Umschichtung bzw. Veräußerung der Wohnimmobilien

¹⁷⁸ Für die Kirchensteuer ist die Einkommensteuerschuld die Bemessungsgrundlage. Sie beträgt 8 % in Bayern und Baden-Württemberg sowie 9 % in den übrigen Bundesländern. Da sie nur von Mitgliedern der evangelisch (ev.) und katholisch (kath.) Kirche erhoben wird, wurde sie in Tabelle 4.1 nicht erfasst.

in den Vordergrund tritt, handelt es sich um einen gewerblichen Grundstückshandel nach § 15 EStG. Der Umfang des vermieteten Vermögens ist für die Qualifikation der Einkünfte dabei vollkommen irrelevant.¹⁷⁹

Welcher steuerliche Unterschied besteht zwischen dem gewerblichen Grundstückshandel und der privaten Vermögensverwaltung? Die Steuerwirkungen aus dem gewerblichen Grundstückshandel sind erneut zu differenzieren in die laufenden Einkünfte aus der Vermietung und die Veräußerungseinkünfte. Die zentrale Folge der gewerblichen Prägung der Mieteinnahmen nach § 15 EStG ist, dass nun zusätzlich zur Einkommensteuer noch Gewerbesteuer zu entrichten ist. Auch die steuerliche Behandlung der Veräußerung von Wohnimmobilien ist durch die gewerbliche Prägung betroffen. Der Veräußerungsgewinn ist nicht mehr nach § 23 EStG nahezu steuerfrei gestellt, sondern ist voll steuerpflichtig, da die realisierten Wertsteigerungen in die Gewinnermittlung im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs einfließen. Die Abgrenzung zwischen gewerblichem Grundstückshandel (§ 15 EStG) und der Wohnimmobilie im Privatvermögen (§ 21 oder § 19 EStG) verursacht folglich weitreichende steuerliche Belastungsunterschiede.

4.2. Beurteilung der immobilienbezogenen Einkommensteuerregelungen anhand des Zielsystems

Nach der grundlegenden Verortung des Immobilienbezugs bei der Einkommensteuer und der kurzen Vorstellung der relevanten Regelungen wird in den folgenden Kapiteln der Kriterienkatalog aus Kapitel 3 zur Beurteilung des Status quo angewendet.

4.2.1. Fiskalische Funktion

Die fiskalische Funktion wird anhand der Kriterien Ergiebigkeit, Erhebungsbilligkeit und Steuerautonomie bei der Einkommensteuer überprüft.

Ergiebigkeit

Die Ergiebigkeit einer Steuer kann – kurz gefasst – als erfüllt eingestuft werden, wenn sie einen nennenswerten Beitrag zur Finanzierung der Staatsaufgaben leistet.¹⁸⁰ Die Entwicklung des gesamten Einkommensteueraufkommens¹⁸¹ in Deutschland wird in Abbil-

179 Vgl. zur steuerrechtlichen Abgrenzung vom gewerblichen Grundstückshandel genauer Haase/Jachmann 2020: Rn. 92–95 [95] oder auch die Zusammenfassung der laufenden Rechtsprechung im BMF-Schreiben [39].

180 Eine Ausnahme ist die Lenkungssteuer.

181 Der Begriff Einkommensteuer fasst die Lohnsteuer mit der veranlagten Einkommensteuer zusammen.

dung 4.2 gezeigt. Der Anteil des Einkommensteueraufkommens an den gesamten Steuereinnahmen schwankte in den letzten beiden Jahrzehnten zwischen 28 % und 35 %, wobei der Anteil seit dem Jahr 2012 kontinuierlich angestiegen ist. Damit zählt die Einkommensteuer neben der Umsatzsteuer zu den aufkommenstärksten Steuern in Deutschland, wodurch sie das Kriterium Ergiebigkeit klar erfüllt. Die Gesetzgebungskompetenz liegt beim Bund, aber die Ertragshoheit ist zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aufgeteilt.



Abbildung 4.2.: Entwicklung des Aufkommens aus der Einkommensteuer in Mrd. Euro und deren Anteil an den gesamten Steuereinnahmen, eigene Darstellung in Anlehnung an [222]

Im Fokus der Analyse steht allerdings nicht das gesamte Aufkommen aus der Einkommensteuer, sondern die Einnahmen aus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung sowie die Veräußerungserlöse (Einkunftsart: sonstige Einkünfte). Zur Beurteilung der Ergiebigkeit dieser beiden Einkunftsarten muss auf die Auswertung der Daten des Statistischen Bundesamts aus dem Jahr 2012 zurückgegriffen werden, da eine aktuellere Verteilung der Einkünfte nach Einkunftsarten bislang nicht vorliegt.¹⁸²

¹⁸² Die Einkommensteuerstatistik wird mit ca. vier Jahren Verzögerung veröffentlicht. Aus diesem Grund liegen keine aktuellere Daten vor. Im Jahr 2012 gab es das Sonderthema für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit aufbereiteten Zahlen. Für die Untersuchung wurde auf diese Version zurückgegriffen. Vgl. Statistisches Bundesamt [217].

Im Jahr 2012 wurden saldiert 21 Milliarden (Mrd.) Euro (30 Mrd. Euro positive und 9 Mrd. Euro negative Einkünfte) mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Damit hatten die Vermietungseinkünfte einen Anteil von 1,7 % an den gesamten steuerlichen Einkünften in Höhe von 1.198 Mrd. Euro im gleichen Jahr.

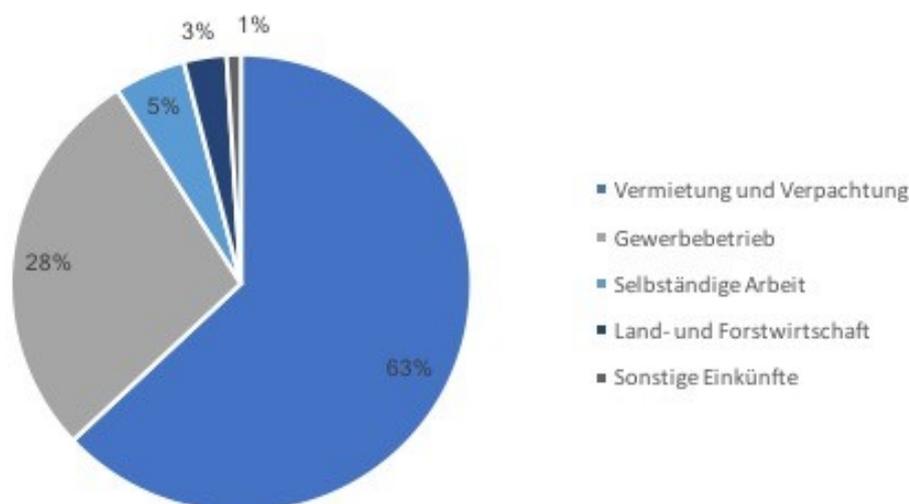


Abbildung 4.3.: Aufteilung der negativen Einkünfte im Jahr 2012, eigene Darstellung in Anlehnung an [217]

Abbildung 4.3 zeigt besonders deutlich den hohen Anteil der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (63 %) im Verhältnis zu den anderen Einkunftsarten. Transferiert man diese Feststellung auf ihre Ergiebigkeit, ergibt sich kein so eindeutig positives Urteil wie bei der Einkommensteuer insgesamt. Entsteht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein steuerlicher Verlust, vermindert sich die gesamte Bemessungsgrundlage durch die Möglichkeit zur Verrechnung mit den positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten. Diese Systematik soll das Leistungsfähigkeitsprinzip wahren und entspricht dem Prinzip einer synthetischen Einkommensteuer. Ein wirtschaftlicher Verlust vermindert die Leistungsfähigkeit des Zensiten und sollte steuermindernd berücksichtigt werden. Durch den progressiven Tarifverlauf ist die Liquiditätsentlastung größer, wenn die anderen Einkünfte hoch sind, d. h., der Effekt des Verlusts nimmt mit steigendem Gesamteinkommen des Investors zu. Dies ist aber keine Steuersubvention, sondern eine Rückwirkung des progressiven Tarifs.¹⁸³ Studien belegen allerdings, dass vor allem Steuerpflichtige im obersten Einkommensdezil Verluste aus Vermietung und Verpachtung

¹⁸³ Vgl. Rüschi 1996: 49 [179].

ausweisen, was ein Indiz für ein Steuersparmodell ist.¹⁸⁴

Es stellt sich deswegen die Frage, warum bei der Vermietung von Wohnraum vergleichsweise hohe Verluste erzielt werden. Resultiert ein steuerlicher Verlust aus der ökonomischen Situation oder dem Charakter der Immobilie, dann ist bei der fiskalischen Ergiebigkeit der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kein Mangel festzustellen.¹⁸⁵

Das maßgebliche Merkmal der Investition in Wohnimmobilien ist die hohe und lange Kapitalbindung im Vergleich zu anderen privaten Investitionen. Die hohe Anfangsinvestition der Wohnimmobilie wird durch die Abschreibungen im Rahmen der Überschussrechnung über die Nutzungsdauer verteilt. Die Fremdkapitalkosten können ebenfalls im Rahmen der jährlichen Einkommensteuererklärung ausgabenwirksam geltend gemacht werden. Folglich ermittelt sich der zu versteuernde Überschuss bei den Einkünften aus einer vermieteten Wohnimmobilie aus den Mieteinnahmen abzüglich der Abschreibungen, Fremdkapitalkosten und anderen Werbungskosten in voller Höhe.

Ist ein steuerlicher Verlust durch die ökonomischen Gegebenheiten plausibel? Zur Klärung dieser Frage werden die drei benannten Einflussfaktoren Miete, Fremdkapitalkosten und Abschreibungen näher beleuchtet. Bei Fortschreibung der aktuell vorliegenden günstigen Marktbedingungen für Investoren gewinnen die stark ansteigenden Mieteinnahmen zunehmend an Bedeutung. Eine Untersuchung über lange Datenreihen für die Entwicklung der beiden Immobiliennutzungsarten Wohnen und Gewerbe in Deutschland stellt heraus, dass sich die Jahresrenditen relativ gleichförmig entwickeln. Die Jahresrenditen liegen laut dieser Studie in einem Korridor von 2 % bis 12 %. Es gab jeweils in nur einem Jahr negative Renditen: Wohnimmobilien hatten im Jahr 1996 mit $-3,5\%$ und Gewerbeimmobilien im Jahr 2008 zur Zeit der Wirtschaftskrise mit $-1,2\%$ eine negative Rendite.¹⁸⁶ Die seit dem Jahr 2011 rasant ansteigenden Immobilienpreise – befeuert durch das dauerhaft niedrige Zinsniveau – dürften zu einer mittlerweile deutlich höheren Rentabilität von Immobilien geführt haben, als die Analyse über die Aufteilung der negativen Einkünfte exemplarisch für das Jahr 2012 zeigt.¹⁸⁷ Je schneller die Mieten ansteigen, umso früher wird die Investition rentabel. Hierbei ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass durch die steigenden Mieten auch die Verkaufspreise und ergo die notwendige Anfangsinvestition anziehen. Somit bleibt es bei dem Ergebnis, dass durch die hohe Anfangsinvestition ein steuerlicher Verlust in den ersten Jahren zu erwarten ist. Die Geltendmachung von Verlusten, die durch die geringe Rentabilität in der Anfangsphase der Investition entstehen, führt zur Minderung der Gesamtsteuerlast. Dies ist im

184 Vgl. Bach 2005: 525 [234].

185 Siehe zu den speziellen Charaktereigenschaften der Immobilie ausführlich Kapitel 2.1.2 dieser Arbeit.

186 Vgl. Oldenburg 2020: 7 [166].

187 Die Analyse basiert auf den Daten des Statistischen Bundesamts [217].

Sinne des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips. Die finanzielle Beteiligung des Staates an einem steuerlichen Verlust durch den Rückgang der Gesamtsteuerlast ist vertretbar.

Abschreibungen sind keine liquiditätswirksame, sondern eine kalkulatorische Größe, bei der unterstellt werden kann, dass sie in gleicher Höhe in den Wohnungsmarkt reinvestiert wird, da der Wohnungsbestand sonst insgesamt abnehmen würde. Abschreibungen sind steuersystematisch korrekt, wenn sie sich an der Entwicklung des Ertragswerts orientieren. Im Steuerrecht wird für Wohnimmobilien aktuell eine lineare Abschreibungsrate von 2 % vorgeschrieben. Die lineare Abschreibung orientiert sich zwar nicht am Ertragswert, stellt aber aus steuersystematischer Sicht einen praktischen Kompromiss dar. Sie ermöglicht im Gegensatz zur degressiven Abschreibung eine konstante Minderung der steuerlichen Rendite. Die degressive Abschreibung lässt hingegen zu Beginn höhere Abzüge zu. Dies würde den Verlust in der Anfangsphase noch erhöhen.

Eine weitere zu beachtende Größe sind notwendige Zwischeninvestitionen zur Sanierung oder zum Ausbau der Gebäude. Zwischeninvestitionen sind abzugsfähige Werbungskosten, was bedeutet, dass sie sofort abgeschrieben werden und den Werbungskostenabzug im betreffenden Jahr deutlich erhöhen können. Dies ist steuersystematisch korrekt bei Erhaltungsinvestitionen. Zwischeninvestitionen können aber auch die Qualität der Immobilie verbessern und eine Wertsteigerung auslösen. Die Abschreibungen, also der Werteverzehr, können steuermindernd geltend gemacht werden. Wertzuwächse werden in der Einkommensteuer hingegen nicht berücksichtigt. Faktisch haben das Immobilienvermögen und vor allem das Grundvermögen in den letzten Jahrzehnten aber deutliche Wertsteigerungen erfahren, die nicht durch Zuschreibungen berücksichtigt werden. Die Regelung zu den Erhaltungsinvestitionen ist steuersystematisch in Ordnung. Die fehlende Berücksichtigung von Wertzuwächsen als Ertragskomponente ist ein Mangel in der einkommensteuerlichen Erfassung von Immobilienvermögen.¹⁸⁸

Die Finanzierung der Wohnimmobilie hat ebenfalls Auswirkungen auf die Überschussrechnung. Die Immobilie kann mit Eigenkapital oder Fremdkapital finanziert werden. Auch eine Mischfinanzierung aus Eigenkapital und Fremdkapital ist möglich.¹⁸⁹

Bei der Fremdfinanzierung entstehen Fremdkapitalzinsen, die bei der Steuer in voller Höhe abzugsfähig sind, wie bereits in den vorangegangenen Ausführungen kurz erläutert worden ist. Das historisch niedrige Zinsniveau senkt derzeit den durchschnittlichen Kapitalmarktzins für langfristige Investitionen deutlich ab. Liquiditätsrechnungen aus der älteren Literatur ermitteln daher einen positiven Saldo für Immobilieninvestitionen

188 Diese Problematik wird im Rahmen der allokativen Funktion noch einmal genauer aufgegriffen.

189 Es werden keine weiteren Finanzierungsformen berücksichtigt. Vgl. exemplarisch Gabele u. a. 2001 [85].

erst nach einer sehr langen Haltedauer, da die Fremdkapitalzinsen früher deutlich höher waren.¹⁹⁰ Hinzuweisen ist außerdem darauf, dass die vereinnahmten Fremdkapitalzinsen beim Kreditgeber der Besteuerung unterliegen.

Bei der Eigenkapitalfinanzierung fallen keine Fremdkapitalzinsen an, wodurch eine Überschussrechnung deutlich früher einen positiven Saldo erreicht und damit zu einer Steuerbelastung der erwirtschafteten Erträge führen kann. Aber eine Investition des Kapitals in andere Finanzanlagen am Kapitalmarkt hätte auch eine einkommensteuerliche Belastung zur Folge, wenn auch zum ermäßigten Steuersatz von 25 % (unter Annahme gleicher Rentabilität). Anhand dieses kurzen Vergleichs wird deutlich, dass ein hoher Anteil an Fremdkapital die nach einkommensteuerlichen Regeln ermittelten Verluste erhöhen kann.¹⁹¹

Insgesamt zeigt sich, dass bei privaten Investitionen in Wohnimmobilien zur Vermietung an Dritte gerade in der Anfangszeit häufig steuerliche Verluste entstehen, die zu einer geringeren fiskalischen Ergiebigkeit der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung führen. Gerade bei hohem Fremdkapitalanteil kommt es zunächst einmal zu einem negativen Liquiditätssaldo, da die Kapitalkosten und Abschreibungen häufig die Mieteinnahmen nicht übersteigen. Erst durch einen Mietanstieg und sinkende Fremdkapitalkosten durch Tilgung der Kredite im Zeitverlauf wird die Investition rentabel. Somit ist die Höhe der Einkünfte aus Vermietung in hohem Maß von der Finanzierungsentscheidung abhängig. Dieser Umstand wird aber auch beeinflusst durch die derzeitigen Regelungen zur Berechnung des Überschusses aus der Vermietung im Rahmen der Einkommensteuer. Abschreibungen, Fremdkapitalzinsen und andere Werbungskosten (Zwischeninvestitionen) dürfen in voller Höhe abgezogen werden, aber gleichzeitig fehlt eine Ertragskomponente für Wertsteigerungen. Durch die Möglichkeit zur Verlustverrechnung strahlt ein negatives Ergebnis aus der Vermietungstätigkeit auf weitere Einkunftsarten aus. Die Verlustverrechnung mit anderen Einkunftsarten ist allerdings steuersystematisch korrekt.

Neben den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind die sonstigen Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Sonstige Einkünfte können bei der Veräußerung einer Wohnimmobilie entstehen. Bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung hat der Gesetzgeber eine Spekulationsfrist von zehn Jahren für private Investoren eingeräumt. Die vermietete Wohnimmobilie ist somit nach zehn Jahren der selbst genutzten Wohnimmobilie im Veräußerungsfall gleichgestellt. Durch die geringe Umschlagshäufig-

¹⁹⁰ Siehe exemplarisch Rüschi 1996: 29 f. [179].

¹⁹¹ Bei Fremdfinanzierung müssen allerdings die Kreditgeber Einkommensteuer auf die Zinserträge bezahlen. Dieser Effekt ist hier nicht berücksichtigt.

keit von Wohnimmobilien dürfte der Anteil am Steueraufkommen eher gering sein. Leider liegen derzeit keine Daten zur durchschnittlichen Haltedauer von Wohnimmobilien im privaten Bereich vor, sodass an dieser Stelle keine genauen Berechnungen erfolgen können.¹⁹²

Resümierend bleibt festzustellen, dass sowohl die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als auch die sonstigen Einkünfte wenig zum zu versteuernden Einkommen beitragen. Daher kann die Ergiebigkeit nicht als erfüllt eingestuft werden. Dieses Ergebnis entsteht überwiegend durch die große Anfangsinvestition, die wiederum im Regelfall zu hohen Kapitalkosten führt. Aus steuersystematischer Sicht sollte überdacht werden, ob die Möglichkeit des vollen negativen Abzugs von Werbungskosten (Schuldzinsen, Abschreibungen und Sofortabzug von Zwischeninvestitionen) ohne Berücksichtigung von Zuschreibungen richtig ist. Hinzu kommt, dass die Veräußerung einer Wohnimmobilie häufig steuerfrei ist, sodass die Wertsteigerungen des Immobilienvermögens im Rahmen der Einkommensteuer nicht erfasst werden.

Erhebungsbilligkeit

Im Rahmen des Besteuerungsverfahrens fallen Verwaltungskosten der öffentlichen Haushalte an. Die anderen Befolgungskosten werden in dieser Arbeit nicht betrachtet.¹⁹³ Die Verwaltungshoheit der Einkommensteuer obliegt den Ländern im Auftrag des Bundes. Somit entsteht auf der Landesebene auch die Hauptlast der Verwaltungskosten bei der Einkommensteuererhebung. Die finanzwissenschaftliche Literatur zu den steuerartenspezifischen Erhebungskosten ist sehr begrenzt. Die einzigen Studien, in denen die Verwaltungskosten nach Steuerarten in Deutschland geschätzt wurden, basieren auf Daten aus den Jahren 1982 und 1997. Bei beiden Studien ist einschränkend zu berücksichtigen, dass nur die Länder Nordrhein-Westfalen und Bayern untersucht wurden, die als große Bundesländer kosteneffizienter als andere Länder arbeiten können.

Die Verwaltungskosten und Steuereinnahmen verteilen sich nicht proportional über die Länder. Die regionale Streuung der Verwaltungskosten variiert durch die unterschiedliche Einwohnerzahl und Wirtschaftskraft.¹⁹⁴ Eine Hochrechnung auf Deutschland erscheint vor diesem Hintergrund schwierig.¹⁹⁵ Zudem ist das Einkommensteuersystem in ständigem Wandel, sodass die Ergebnisse durch die mangelnde Aktualität der Studien nur

192 In der Literatur wird allgemein von einer geringen fiskalischen Bedeutung ausgegangen. Siehe hierzu exemplarisch Voigtländer 2014: 262 [249].

193 Zur Eingrenzung und Definition des Kriteriums siehe Kapitel 3.1.1.

194 Vgl. hierzu exemplarisch den länderübergreifende Leistungsvergleich [8].

195 Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf Rappen/von Loeffelholz (RWI) 2003: 84–87 [251], zurückzuführen auf Bauer 1988 [6].

eingeschränkt auf das heutige System anwendbar sind.

Veranlagungszeitraum	Verwaltungskosten	Kostenquotient
Einkommensteuer 1982	674,2 Mio.	1,5 %
Steuersystem insg. 1982	1,4 Mrd.	1,7 %

Tabelle 4.2.: Verwaltungskosten der Einkommensteuer nach Bauer [6]

Im Jahr 1982 wurde der größte Teil der Verwaltungskosten (ca. 44 %) durch die Einkommensteuer verursacht. Bei der Betrachtung des Kostenquotienten relativiert sich diese Größe. Mit 1,5 % hat die Einkommensteuer im Verhältnis zum Steueraufkommen eine günstige Relation im Vergleich zu den anderen Steuerarten, da die Spannbreite der Kostenquotienten aller Steuerarten zwischen 0,01 % und 10,75 % liegt. Reduziert man diese Spannbreite auf die aufkommensstarken Steuerarten¹⁹⁶, so weist nur die Körperschaftsteuer ein günstigeres Verhältnis als die Einkommensteuer auf.

Vergleicht man die Daten aus dem Jahr 1982 mit den steuerartenspezifischen Verwaltungskosten von 1997, steigt der Kostenquotient der Einkommensteuer von 1,5 % auf 1,9 % deutlich an, während der durchschnittliche Kostenquotient für das gesamte Steuersystem von 1,7 % auf 1,4 % sinkt. Diese gegenläufige Entwicklung kann durch methodische Unterschiede oder steuerrechtliche Änderungen begründet sein. Bei vergleichender Betrachtung des Kostenquotienten der Einkommensteuer mit den anderen großen Steuerarten für 1997 hat lediglich die Umsatzsteuer ein günstigeres Verhältnis. Aus diesen beiden Studien lässt sich ableiten, dass die Einkommensteuer an sich das Kriterium der Erhebungsbilligkeit zum damaligen Zeitpunkt erfüllt hat.

Eine Aufschlüsselung der Verwaltungskosten innerhalb der Einkommensteuer nach Einkunftsarten ist nicht verfügbar. Somit liegen keine quantitativen Ergebnisse zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder den sonstigen Einkünften vor. Allerdings verursachen einfach ausgestaltete Steuern mit wenigen Sonderregelungen in der Regel geringe Erhebungskosten. Auswertungen der juristischen Literatur zeigen, dass Vermietung und Verpachtung die Einkunftsart sind, die vor Gericht am meisten umstritten ist.¹⁹⁷ Die rechtliche Diskussion über die Ursachen und Reformansätze ist dabei sehr umfangreich und führt weit über das Ziel der Arbeit hinaus.¹⁹⁸

Eine weitere Anforderung kostengünstiger Steuern bezieht sich auf die Bemessungsgrundlage. Diese sollte nicht einfach zu manipulieren sein, da die Erhebungskosten sonst durch die höheren Kontrollkosten ansteigen. Transferiert man dieses Kriterium auf die

¹⁹⁶ Zu diesen Steuerarten zählen die Einkommensteuer, die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer.

¹⁹⁷ Vgl. Pezzer 2005: 239 f. [171].

¹⁹⁸ Hierzu genauer bereits Quantschnigg 1998: 129 [173].

Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, fällt die Norm § 21 (2) EStG ins Auge. Die verbilligte Überlassung von Wohnraum an Angehörige ist durch die Möglichkeit zur vollständigen Abrechnung der Werbungskosten, insbesondere bei fremdfinanzierten Wohnungen, ein beliebtes Modell zur Reduktion der Einkommensteuerlast. Um einem Missbrauch vorzubeugen, ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn die vereinbarte Miete einem Fremdvergleich nicht standhält. Die Grenze wurde auf 66 % der ortsüblichen Marktmiete festgeschrieben. Überschreitet die Miete 66 %, gilt die ganze Wohnungsvermietung als entgeltlich, wodurch auch ein voller Werbungskostenabzug möglich ist.¹⁹⁹

Um eine Manipulation der Bemessungsgrundlage auszuschließen, muss die Finanzverwaltung die Vorschrift durch Einzelfallüberprüfungen durchsetzen können. Zur Durchsetzung der Vorschrift muss die ortsübliche Vergleichsmiete verlässlich, z. B. in Form des Mietpreisspiegels, vorliegen. Funktionstüchtige Mietspiegel liegen in Deutschland flächendeckend nicht vor, was sich in der aktuellen Diskussion um die Durchsetzbarkeit der Mietpreissbremse gezeigt hat, deren Rechtsbasis ebenfalls der örtliche Mietpreisspiegel darstellt.²⁰⁰ Selbst wenn eine Vergleichsmiete zugänglich ist, schließt sich im Einzelfall die Diskussion mit dem Vermieter an, ob die Vergleichsmiete auf die konkrete Mietwohnung überhaupt anwendbar ist. Eine Beurteilung durch ein Massenverfahren ist bei dieser Norm nicht möglich. Eine Studie des Bayerischen Landesamts für Steuern aus dem Jahr 2006 zur Durchsetzung von § 21 (2) EStG ergab, dass in nur 0,25 % der veranlagten Fälle mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ein Vergleich angestrebt wurde und nur in ca. 0,1 % aller Fälle die Werbungskosten tatsächlich gekürzt wurden. Durch diese Vorschrift hat der Gesetzgeber versucht, einer missbräuchlichen Gestaltung vorzubeugen, damit die Werbungskosten nur bei tatsächlicher Einkunftserzielungsabsicht abziehbar sind. Um die Erhebungsbilligkeit zu gewährleisten, wurde mit der Obergrenze von 66 % versucht, gleichzeitig eine typisierende Regelung zu schaffen. Faktisch entstehen durch diese Norm aber Kosten durch Einzelfallprüfungen, die oft durch eine wenig fundierte Rechtsgrundlage an der Durchsetzbarkeit scheitern.²⁰¹

Folglich kann die Erhebungsbilligkeit bei der Einkommensteuer durch den (veralteten) günstigen Kostenquotienten zwar als grundlegend erfüllt angesehen werden. Nach juristischen Untersuchungen löst die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung aber deutlich mehr Rechtsstreitigkeiten aus als die anderen Einkunftsarten. Daraus ergeben sich jedoch keine grundsätzlichen Defizite für die Immobilienbesteuerung. Durch eine Steuerverein-

199 Zur steuerrechtlichen Einordnung der Norm genauer siehe Kirchhof/Seer 2021: § 21 Rn. 22–24 [126].

200 Vgl. Sebastian 2016: 242–250 [205].

201 Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern 2006: 38–45 [9].

fachung könnte die Erhebungsbilligkeit allerdings noch weiter verbessert werden.

Steuerautonomie

Die Einkommensteuer ist ein Element des Verbundsystems. Während das Aufkommen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aufgeteilt wird, liegt die Gesetzgebungskompetenz ausschließlich beim Bund. Die Verteilung erfolgt nach einem festen Schlüssel gem. Art. 106 Abs. 2 GG, wobei Bund und Ländern jeweils 42,5 % und den Gemeinden die übrigen 15 % des Aufkommens zustehen. Artikel 105 GG regelt die Gesetzgebungskompetenz.

Der Bund hat bei der Einkommensteuer die alleinige Gesetzgebungshoheit nach Art. 105 Abs. 2 GG. Folglich haben weder die Länder noch die Gemeinden die Möglichkeit, die Einkommensteuer autonom zu gestalten und ihren Anteil am Aufkommen an ihr Ausgabenvolumen anzupassen. Die Einkommensteuer lässt keine autonome Steuerung durch die dezentrale Ebene zu. Aus finanzwissenschaftlicher Sicht wird insbesondere eine Stärkung der Steuerautonomie der Länder gefordert, da die Länder ausschließlich bei der Grunderwerbsteuer eigene Gestaltungsmöglichkeiten besitzen.²⁰² In der finanzwissenschaftlichen Literatur gibt es viele Vorschläge, die für einen landesspezifischen Zuschlag auf die Einkommensteuer plädieren, um die Steuerautonomie der Länder zu erhöhen.²⁰³ Ob ein Zuschlagsmodell die Länderautonomie sinnvoll erhöhen würde, hat keinen direkten Bezug zur Immobilienbesteuerung. Aus diesem Grund ist der Vorschlag ein möglicher Reformansatz, der sich auf die gesamte Einkommensteuer erstreckt und in dieser Arbeit nicht weiter thematisiert wird.²⁰⁴

4.2.2. Distributive Funktion

Die Legitimation der Einkommensteuer erfolgt vor allem durch das Leistungsfähigkeitsprinzip.²⁰⁵ Es kann als erfüllt angesehen werden, wenn die horizontale und die vertikale Gerechtigkeit angemessen berücksichtigt sind. Die Bemessungsgrundlage und der geltende Tarif müssen auf die Wahrung des Leistungsfähigkeitsprinzips hin überprüft werden.

Die vertikale Gerechtigkeit wird im deutschen Einkommensteuersystem durch den progressiven Tarifverlauf in Anlehnung an das progressiv steigende Opfer umgesetzt. Die Be-

202 Für die genauere Begründung siehe Kapitel 3.1.1.1 dieser Arbeit.

203 Vgl. Suntut/Schultewolter 2010: 197 [245].

204 Für einen Zuschlag auf die Einkommensteuer siehe Büttner/Schwager 2003: 532–555 [45] oder aktuell Broer 2015: 138–140 [32]. Zur Einführung eines Zuschlags auf die Einkommensteuer für die kommunale Ebene siehe Broer 2003: 599–607 [31].

205 Das Äquivalenzprinzip ist auf die Einkommensteuer nicht anwendbar. Siehe hierzu Kapitel 3.1.3. dieser Arbeit.

messungsgrundlage Einkommen ist neben Konsum und Vermögen der primäre Indikator zur Abschöpfung der steuerlichen Leistungsfähigkeit.²⁰⁶

Die horizontale Gerechtigkeit fordert eine gleichmäßige Besteuerung von gleichen Einkommen und Einkunftsquellen und soll durch die Addition der Einkunftsquellen gewährleistet werden. Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich aus der Summe der sieben Einkunftsarten nach § 2 EStG, unterteilt in Gewinn- und Überschusseinkunftsarten, abzüglich etwaiger Freibeträge und Sonderausgaben. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entstehen bei der Vermietung an fremde Dritte. Die sonstigen Einkünfte fallen bei der Veräußerung der Wohnimmobilie innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb an. Im Folgenden ist zu prüfen, ob die einkommensteuerliche Erfassung der Wohnimmobilie im Privatvermögen dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht wird.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Bis zum 31.12.1986 war das Grundprinzip bei der einkommensteuerlichen Erfassung der selbst genutzten oder fremd vermieteten Wohnimmobilie die Investitionsgutlösung. Die Immobilie wurde generell als Investitionsgut eingestuft. Dementsprechend wurden die Überschusseinkünfte durch die Mieterträge abzüglich der Werbungskosten ermittelt, wie bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im aktuellen System. Da bei selbst genutztem Wohneigentum keine Mieteinnahmen vorlagen, wurde eine fiktive Marktmiete anhand des Nutzungswerts angesetzt. Der Nutzungswert wurde mit 1 % des Einheitswerts festgeschrieben.²⁰⁷ Damit wurde die eigene Nutzung der Wohnimmobilie prinzipiell der fremd vermieteten Wohnimmobilie gleichgestellt. Bei beiden Verwendungsformen wurde die erzielte bzw. gesparte Miete als Einnahme betrachtet und die damit zusammenhängenden Aufwendungen waren im Sinne des objektiven Nettoprinzips abziehbar. Zu den Werbungskosten zählten die Abschreibungen und die Fremdkapitalzinsen.²⁰⁸

Diese Symmetrie wurde durch den Systemwechsel zur Konsumgutlösung durchbrochen. Seither ist die neutrale und damit gerechte Besteuerung von Wohnungseigentum dauerhaft Thema im finanzwissenschaftlichen Diskurs.²⁰⁹ Die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken wird im aktuellen Recht nicht mehr als Investitionsgut, sondern als langlebiges Konsumgut eingestuft und dem privaten Bereich zugerechnet. Steuerliche Folge des Systemwechsels ist die Freistellung der gesparten Miete für den Selbstnutzer durch die Abkehr von der Nutzungswertbesteuerung. Auf der anderen Seite ist der Abzug von

206 Siehe hierzu genauer S. 51 dieser Arbeit und Scherf 2011: 216 [191].

207 Siehe Haller 2003: 488 f. [96].

208 Vgl. Suntum/Westermeier 2009: 17–21 [246].

209 Vgl. Voigtländer 2014: 260 [249], Hiller/Schultewolter 2014 [112] sowie bereits Eekhoff 2002 [62].

Werbungskosten auch nicht mehr zugelassen.

Ein möglicher Auslöser für den Systemwechsel ist in der juristischen Literatur zu finden.²¹⁰ Aus steuerrechtlicher Sicht wird die Besteuerung des Nutzungswerts häufig als eine ungerechte Belastung von nicht realisierten Erträgen einstuft. Ausschließlich tatsächlich realisierte Erträge seien steuerbar. Eine Besteuerung von ruhenden Erträgen führe zu Substanzsteuereffekten und verletze das Leistungsfähigkeitsprinzip, da die steuerliche Leistungsfähigkeit einen Zufluss an liquiden Mitteln voraussetze, damit die Steuerzahlung aus den Erträgen finanziert werden könne. Bei ruhenden Erträgen aber fehle diese Liquidität zur Steuerzahlung. Außerdem sei die Feststellung von ruhendem Vermögen bzw. Nutzungswerten durch standardisierte Bewertungsverfahren hypothetisch. Dies berge die Gefahr eines falschen Wertansatzes, was zu einer Ungleichbehandlung führen könne. Erst die Bestätigung am Markt, z. B. durch Abschluss eines Miet- oder Kaufvertrags, offenbare den wahren und steuerbaren Wert.²¹¹ Über diese ökonomisch fragwürdige Einschätzung herrscht in der steuerrechtlichen Fachliteratur weitgehend Konsens. Im Fall der eigenen Nutzung sei die Wohnimmobilie als Konsumgut einzustufen, da dem Eigentümer keine Einnahmen zufließen. Das Bundesverfassungsgericht teilt diese Auffassung.²¹²

Die Diskussion um den Wechsel zur Konsumgütlösung wird in der Finanzwissenschaft aus einem anderen Blickwinkel geführt. Zur Wahrung der horizontalen Gerechtigkeit sollte ein gleicher Sachverhalt auch gleiche Steuerwirkungen auslösen. Die Anwendung unterschiedlicher Prinzipien – Konsumgütlösung für Eigennutzer und Investitionsgütlösung für Vermieter – gibt bereits auf den ersten Blick den Anstoß, die Gleichheit im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips näher zu untersuchen. Die ökonomische Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips unterscheidet sich von der steuerrechtlichen Einordnung. Das Leistungsfähigkeitsprinzip drückt sich durch den Zugang wirtschaftlicher Kraft aus. Wird durch die Wohnimmobilie wirtschaftliche Kraft erlangt? Um diese Frage beantworten zu können, wird die allgemeine Nutzungsphase der Wohnimmobilie in die Investitionsphase und in die spätere Nutzungsphase unterteilt.

Die Anfangsphase beinhaltet den Erwerb der Wohnimmobilie. Die Erwerbsphase ist geprägt durch die hohe Anfangsinvestition, die durch eingesetztes Eigenkapital oder, wie häufiger der Fall, über Fremdkapital finanziert werden kann. Die Investitionsgütlösung lässt einen Abzug der Fremdkapitalzinsen und der Abschreibungen von den erzielten Mieteinnahmen zu, was in der Anfangsphase häufig zu Steuererleichterungen führt, da der steuerliche Verlust aus der Vermietung mit anderen positiven Einkunftsarten verrech-

210 Vgl. Eberle/Wenger 1986: 256–657 [60].

211 Zur juristischen Auffassung siehe Tipke/Lang 2021: 101–107 [134].

212 Siehe das Urteil v. BVerfG v. 03.12.1958 Az.: 1 BvR 488/57.

net werden kann. Die Konsumgutlösung sieht einen Abzug der Fremdkapitalzinsen und Abschreibungen nicht vor. Wo keine Einnahmen entstehen, sind systematisch auch keine Werbungskosten abziehbar, wodurch der angespannten Leistungsfähigkeit der Selbstnutzer in der Anfangsphase keine Steuererleichterungen zustehen. Dieses Hemmnis für Erwerber hat der Gesetzgeber erkannt. Im neuen Koalitionsvertrag haben sich CDU, CSU und SPD auf das Baukindergeld geeinigt. Bei einem Hauskauf soll in den ersten zehn Jahren pro Kind ein jährlicher Zuschuss von 1.200 Euro gezahlt werden. Der Anspruch ist nur bei einem zu versteuernden Haushaltseinkommen bis 75.000 Euro zuzüglich 15.000 Euro pro Kind möglich.²¹³ Dieses Instrument kann zwar zu einer Erleichterung in der Anfangsphase führen, aber viel leichter und zielgerichteter wäre ein Umstieg zur Investitionsgutlösung. Die Investitionsgutlösung entspricht – im Gegensatz zur Konsumgutlösung – den Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips in der Anfangsphase, da die finanzielle Belastung des Vermieters durch einen Rückgang der Einkommensteuerzahllast (teilweise) kompensiert wird. Dadurch wird die Belastung zeitlich verteilt, was bei Anwendung der Konsumgutlösung nicht möglich ist.²¹⁴ Dieser Umstand zeigt den ersten Verstoß gegen die horizontale Gerechtigkeit.

Von der Investitionsphase abzugrenzen ist die Nutzungshase, in der die Abschreibungen und die Schuldzinsen durch Auslaufen des Kredits und die steuerlich begrenzte Abschreibungsdauer an Bedeutung verlieren. Bei der Vermietung an fremde Dritte werden in der Nutzungsphase zunehmend Erträge erwirtschaftet. Die Mietzahlungen als Rendite der Investition erhöhen die wirtschaftliche Kraft des Eigentümers. Bei Selbstnutzung entstehen vergleichbare Erträge in Form der gesparten Mieten.²¹⁵ Folglich ist die Leistungsfähigkeit eines Eigentümers, egal ob Vermieter oder Selbstnutzer, im Vergleich zu einem Mieter bei sonst gleichem Markteinkommen erhöht.²¹⁶

Somit ist die horizontale Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die Konsumgutlösung verletzt. Die Selbstnutzung wird wie Wohnen zur Miete als Konsumententscheidung eingestuft. Es wird übersehen, dass hierbei die Konsumententscheidung mit der Einkommensentstehung zusammenfällt. Mieter und Selbstnutzer haben nicht die gleiche Stellung, da es sich bei der Miete um eine reine Konsumententscheidung handelt. Der Selbstnutzer ist hingegen ein Investor und mit dem Vermieter vergleichbar.²¹⁷ Die Investitionsgutlösung belastet die gesteigerte Leistungsfähigkeit aus den Mieteinnahmen in

213 Siehe hierzu den Koalitionsvertrag der Bundesregierung 2018 [51].

214 Vgl. Suntum/Westermeier 2009: 21 [246].

215 Beide Fälle sind nur unter Annahme der gleichen Finanzierungsform vergleichbar.

216 Vgl. Rüschi 1996: 147 f. [179].

217 Mit abweichender Begründung zur Ungleichbehandlung von Mietern, Vermietern und Selbstnutzern Braun/Pfeiffer 2004: 16 [30].

der fortschreitenden Nutzungsphase und erfüllt damit die Gerechtigkeitsnorm des Leistungsfähigkeitsprinzips. Eine steuersystematisch korrekte Erfassung der selbst genutzten Immobilie müsste deren Rendite analog behandeln, was für eine Rückkehr zur Investitionsgutlösung spricht.

Noch klarer wird dieser Sachverhalt, wenn man die generelle steuerliche Einordnung des Eigenverbrauchs von selbst erstellten Gütern untersucht. Faktisch ist der Neubau mit anschließender Selbstnutzung ein Eigenverbrauch von selbst erstellten Gütern. Eine generelle Ausnahme des Eigenverbrauchs von der Besteuerung ist im Einkommensteuerrecht nicht zu finden. Es gibt keinen ökonomischen Unterschied zwischen dem Selbstverbrauch von Produkten des eigenen Gewerbebetriebs für seinen privaten Haushalt und der Eigennutzung der Wohnimmobilie. Trotzdem unterliegt der Selbstverbrauch der Einkommensteuerpflicht, während die eigene Nutzung der Wohnimmobilie steuerfrei gestellt ist. Die gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit wird im Fall des Eigenverbrauchs ungleich besteuert.

Der progressive Tarif der Einkommensteuer dient der Wahrung vertikaler Steuergerechtigkeit. Bei der Immobilienbesteuerung verursacht der progressive Tarifverlauf in Kombination mit der Konsumgutlösung unter Umständen regressive Verteilungswirkungen. Je höher der Wert des selbst genutzten Wohneigentums (z. B. einer Villa) und je höher die Grenzsteuersätze des Steuerpflichtigen, umso größer ist die Steuerersparnis aus der Freistellung der gesparten Mieten. Bezieher höherer Einkommen mit teuren Immobilien profitieren von der Freistellung, was nicht mit der vertikalen Steuergerechtigkeit vereinbar ist.

Resümierend verletzt die parallele Verwendung der Konsumgutlösung und der Investitionsgutlösung im Einkommensteuerrecht die Gerechtigkeit. Die Investitionsgutlösung eignet sich als generelles Grundprinzip zur Bemessung der steuerlichen Belastung von Einkommen aus Wohnimmobilien. In der finanziell angespannten Anfangsphase der Investition führt die Investitionsgutlösung zu einer Reduktion der Steuerlast, während in der fortschreitenden Nutzungsphase das überschüssige Einkommen aus der Wohnimmobilie mit dem persönlichen Grenzsteuersatz belastet wird. Die Konsumgutlösung wirkt entgegengesetzt und ist nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar. In der schwierigen Anfangsphase stehen dem Immobilienbesitzer keine Steuererleichterungen zu, dafür wird in der fortschreitenden Nutzungsphase das Einkommen auch nicht besteuert. Diese Belastungsdifferenzen heben sich nicht gegenseitig auf und sind ein eindeutiger Mangel im immobilienbezogenen Einkommensteuerrecht.

Legitimiert man den Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Konsumgutlösung als Fördermaßnahme der Vermögensbildung durch selbst genutztes Wohneigen-

tum (z. B. Altersvorsorge), so ist die Tragfähigkeit dieses Lenkungsziels im nachfolgenden Kapitel 4.2.3 dieser Arbeit zur allokativen Funktion zu überprüfen.

Veräußerungseinkünfte

Die Veräußerung der Wohnimmobilie im Privatvermögen ist bei vorheriger Selbstnutzung und im Fall der vorherigen Vermietung nach Ablauf der Spekulationsfrist von zehn Jahren grundsätzlich steuerfrei. Die Ermittlung der Einkünfte ergibt sich nach § 23 EStG i. V. m. § 22 Nr. 2 EStG aus dem Veräußerungserlös abzüglich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Werbungskosten. Hingegen ist die Veräußerung von Wohnimmobilien im Betriebsvermögen voll steuerpflichtig, unabhängig von der Haltedauer. Die im Veräußerungszeitpunkt realisierte Wertsteigerung fließt in die Gewinnermittlung als Einnahme ein.

Die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel verursacht weitreichende steuerliche Belastungsunterschiede. In der steuerjuristischen Literatur ranken sich um diese Problematik unzählige Urteile und Veröffentlichungen.²¹⁸ Die Zuordnung zum Gewerbebetrieb wird allgemein nach § 15 (2) EStG anhand von den folgenden positiven Kriterien bestimmt: selbständig, nachhaltige Tätigkeit, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, Gewinnerzielungsabsicht. Eine konkrete Interpretation dieser Merkmale zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel ist in der Einkommensteuerrichtlinie 15.7 zu finden:

„Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens ist regelmäßig keine gewerbliche Tätigkeit. Vermögensverwaltung liegt vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. Ein Gewerbebetrieb liegt dagegen vor, wenn eine selbständige nachhaltige Betätigung mit Gewinnabsicht unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.“

Das ausschlaggebende Indiz, ab wann die Veräußerungseinkünfte im Vergleich zu den Vermietungseinkünften überwiegen, markiert in der laufenden Rechtsprechung die 3-Objekt-Grenze. Danach ist die Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb von fünf Jahren grundsätzlich gewerblich. Von dieser Regel gibt es allerdings zahlreiche Ausnahmen. Zum Beispiel werden zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilien generell

²¹⁸ Umfassend zur Rechtsprechung siehe exemplarisch Beater 1991: 33–37 [10].

nicht zu den drei Objekten hinzugezählt.²¹⁹ Diese und weitere Ausnahmen musste der Gesetzgeber einräumen, da sonst der Fall auftreten könnte, dass eine Wohnimmobilie einmal als Konsumgut und ein anderes Mal als Investitionsgut behandelt wird.

Die steuerrechtlichen Regelungen sind weder klar noch eindeutig und lassen dadurch viel Freiraum für die Auslegung des Sachverhalts in Abhängigkeit von der subjektiven Auffassung der am Veranlagungsprozess beteiligten Personen. Aus ökonomischer Sicht ist die Frage zu stellen: Entspricht die Freistellung der Veräußerungseinkünfte dem Leistungsfähigkeitsprinzip?

Die Veräußerung einer Wohnimmobilie deckt eine Wertsteigerung oder Wertminderung auf. Erzielt man bei der Veräußerung eine Wertsteigerung, dann ist dies, unabhängig von der ursprünglichen Absicht des Eigentümers, ein Reinvermögenszugang. Der Zugang wirtschaftlicher Kraft erhöht die Leistungsfähigkeit des Zensiten. Damit ist die zentrale Voraussetzung für eine gerechte Besteuerung eindeutig erfüllt. Selbst ein juristischer Interpretationsspielraum ist nicht gegeben, da es sich beim Verkauf um eine realisierte Einnahme bzw. eine Aufdeckung stiller Reserven handelt. Der Verkauf einer Immobilie liquidiert einen Vermögenswert, wodurch die Zahlung einer Steuer auf den Veräußerungsgewinn unproblematisch wäre. Eine Steuerfreistellung der Veräußerungsgewinne im Privatvermögen ist somit ein Verstoß gegen die horizontale Gerechtigkeit, da unter Umständen ein gleicher ökonomischer Sachverhalt (Reinvermögenszugang) ungleich behandelt wird.²²⁰

Die distributive Funktion der Besteuerung kann auch im Veräußerungsfall als nicht erfüllt eingestuft werden. Ob der Verstoß gegen die Gerechtigkeitsnorm über die Lenkungs-funktion legitimiert werden kann, wird ebenfalls im Rahmen der allokativen Funktion untersucht.

Redistribution

Als ergänzender Aspekt zum Leistungsfähigkeitsprinzip wird auch die Redistributionsfunktion der Einkommensteuer untersucht. Die Umverteilung soll, über das Leistungsfähigkeitsprinzip hinaus, zu einer Verringerung der Einkommens- und Vermögensunterschiede beitragen. In der finanzwissenschaftlichen Steuerlehre herrscht Konsens darüber, dass ein Umverteilungstarif progressiv ausgestaltet sein muss. Eine Nivellierung der Primärverteilung wird bei der Einkommensteuer mit dem mehrstufigen linear-progressiven Tarif verfolgt. Wie zielgenau wirkt die Redistribution über den Einkommensteuertarif bei Einkommen aus Immobilienvermögen?

219 Vgl. BMF-Schreiben [39] i. V. m. BFH-Beschluss vom 10.12.2001, BStBl. 2002 II: 291.

220 Vgl. hierzu bereits Rüschi 1996: 60 [179].

Der Einstiegssteuersatz beträgt 14 % und steigt über zwei Progressionszonen auf 42 % an. Ab einem zu versteuernden Einkommen von rund 270.000 Euro wird der Höchststeuersatz von 45 % angesetzt. Der Einkommensteuertarif wird auf das gesamte zu versteuernde Einkommen angewendet, worunter auch die Vermietungs- und Veräußerungseinkünfte zu subsumieren sind. Die Primärverteilung der Vermietungseinkünfte in Deutschland wird somit in gleichem Maße nivelliert wie bei den anderen Einkommensarten. Eine Ausnahme hiervon sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen, bei denen der Abgeltungsteuersatz in Höhe von 25 % angewendet wird. Mit dem Einkommensteuertarif werden aber nicht nur Umverteilungsziele, sondern auch die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verfolgt. Das Ausmaß der Progression für die Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips lässt sich nicht vom Progressionsanteil zur Erfüllung der Redistributionsfunktion abgrenzen.²²¹

Ein effektiver Aufbau von Wohneigentum in den unteren Einkommensquintilen konnte bislang nicht erreicht werden.²²² Allein der progressive Tarifverlauf für Einkommen aus vermietetem Wohneigentum und die Freistellung der gesparten Mieten bei eigener Nutzung scheinen nicht auszureichen, um die Vermögensungleichheit in Deutschland, die maßgeblich von der Eigentumsquote an Immobilien abhängt, zu reduzieren. Diese Aufgabe ist allerdings tendenziell der Erbschaftsteuer zuzuordnen. Für eine tiefer gehende Analyse dieser Problematik sei auf die Redistributionsfunktion der Erbschaftsteuer verwiesen, deren Bemessungsgrundlage am Vermögensbesitz anknüpft.²²³

Es kann an dieser Stelle festgehalten werden, dass bei der Besteuerung der Einkünfte aus Immobilienvermögen die redistributiven Ziele durch den progressiven Tarif grundsätzlich so viel bzw. so wenig „beachtet“ werden wie bei den anderen dem persönlichen Einkommensteuersatz unterliegenden Einkünfte.

4.2.3. Allokative Funktion

Die bisherige Analyse zeigt einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die parallele Verwendung von Konsum- und Investitionsgutlösung.²²⁴ Fraglich ist, ob Verzerrungen bei der Immobilienbesteuerung vorliegen, die die Steuerneutralität verletzen, oder ob die bisher festgestellten Defizite durch Regelungen ausgelöst werden, die ein Lenkungsziel verfolgen und darüber legitimiert werden können.

221 Vgl. Scherf 2011: 290 [191].

222 Siehe hierzu Niehus/Voigtländer 2016 [163].

223 Vgl. Kapitel 5 dieser Arbeit.

224 Siehe Kapitel 4.2.2. dieser Arbeit.

Neutralität

Das Kriterium Neutralität ist erfüllt, wenn durch die einkommensteuerlichen Regelungen mit Immobilienbezug keine Veränderung der Rangfolge von Investitionsentscheidungen entsteht. Im folgenden Abschnitt werden Entscheidungsvarianten privater Investitionstätigkeit in Immobilien auf ihre Steuerwirkungen untersucht und miteinander verglichen. Die Investitionseffekte werden auf der Basis der Kapitalwertmethode entwickelt.²²⁵ Dabei werden die laufenden Netto-Mieteinnahmen und der Veräußerungserlös der Immobilie mit dem Nettozins, der bei einer vergleichbaren Investition erzielt werden würde, auf den Anfangszeitpunkt abgezinst. Die Differenz zwischen den abgezinsten Ein- und Auszahlungen wird ins Verhältnis zum Kaufpreis der Immobilie gesetzt, um die Rendite der Investition zu berechnen. Beim Vergleich von Investitionsprojekten in Wohnimmobilien werden für die Bewirtschaftung immer die gleichen Annahmen unterstellt, um die Effekte aus der Einkommensteuer zu isolieren.

Die Ergebnisse der bisherigen Analyse zeigen bereits, dass eine steuerliche Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Eigentümer (Vermieter oder Selbstnutzer) vorliegt. Folglich bildet die eng damit verbundene Entscheidung über die Nutzung einer Wohnimmobilie das Einfallstor zur Analyse der steuerlichen Gleichbehandlung privater Investitionsentscheidungen.

Möchte man das Immobilieneigentum zur Fruchtziehung nutzen, handelt es sich um eine Investitionsentscheidung, die mit anderen Investitionen verglichen werden muss. Aus diesem Grund wird die private Vermietung nach § 21 EStG noch dem gewerblichen Grundstückshandel gegenübergestellt. Wird die vermögensverwaltende Tätigkeit im Rahmen der Vermietung von Wohnimmobilien überschritten, kann dies zu einer gewerbliche Prägung der Einkünfte führen.

Ein Substitut zum Immobilieninvestment ist die Kapitalmarktanlage, wie z. B. in festverzinsliche Wertpapiere. Die privaten Erträge aus einer Kapitalanlage durch Dividenden oder Wertpapierveräußerungsgeschäfte gehören im Einkommensteuerrecht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG. Mit der Unternehmenssteuerreform 2008/09 hat der Gesetzgeber sich von der synthetischen Einkommensteuer abgewandt und faktisch eine duale Einkommensteuer eingeführt. Dadurch unterliegen die Einkünfte aus Kapitalvermögen nun, im Gegensatz zu allen anderen Einkunftsarten, nicht mehr dem progressiven Einkommensteuertarif. Unterschiedliche Tarife für rivalisierende private Investitionsarten zeigen bereits auf den ersten Blick einen Verstoß gegen die Neutralität. Dividenden unterliegen auf Unternehmensebene der Gewerbe- und Körperschaftsteuer

²²⁵ Zum Investitionsmodell stellvertretend Cansier 2004: 94–101 [48].

mit 29,825 %²²⁶ und bei Ausschüttung zudem auf der Anteilseignerebene der Abgeltungssteuer mit einem Steuersatz in Höhe von 25 % nach § 32d EStG (zuzüglich des Solidaritätszuschlags). Die Zinserträge unterliegen nur der Abgeltungssteuer.²²⁷

Neben dem Steuersatz sind innerhalb der drei Belastungsvergleiche die Wirkung der Finanzierungsform (Eigenfinanzierung vs. Fremdfinanzierung) und die Abschreibungsregeln einzubeziehen. Die zu beachtenden Regelungen für den Vergleich werden in Tabelle 4.4 zusammengefasst.

Tabelle 4.3.: Einkommensteuerliche Belastung vergleichbarer privater Investitionsmöglichkeiten, in Anlehnung an Rumpf/Wiegard 2012: 59–66 [178]

Investitionsformen	ESt.-Pflicht laufende Erträge	ESt.pflicht Veräußerung	Absetzung der Abschreibungen	Absetzung der FK-Zinsen
Selbstnutzung der Immobilie	Nein	Nein	Nein	Nein
Vermietung im PV § 21 EStG	Ja	Ja/Nein	Ja	Ja
Vermietung im BV § 15 EStG	Ja	Ja	Ja	Ja
Kapitaleinkünfte § 20 EStG	Ja	Ja	Nein	Nein

Belastungsvergleich 1: Selbstnutzung vs. Fremdnutzung

Zuerst wird der Vergleich zwischen Selbstnutzung und Fremdnutzung (Vermietung) durchgeführt.²²⁸ Formalisiert man für den Vergleich zwischen Selbstnutzung und Fremdvermietung das Beispiel aus Kapitel 4.2.1, ergeben sich für die Nach-Steuer-Rendite des Vermieters R_v und des Selbstnutzers R_s die folgenden Gleichungen:²²⁹

$$R_s = \frac{1}{I} \left(-I + \sum_{n=1}^l \frac{M - U - i \cdot I \cdot B - A}{[1 + i \cdot (1 - t')]^n} + \frac{V}{[1 + i \cdot (1 - t')]^l} \right) \quad (4.1)$$

$$R_v = \frac{1}{I} \left(-I + \sum_{n=1}^l \frac{(M - U - i \cdot I \cdot B - A) \cdot (1 - t)}{[1 + i \cdot (1 - t')]^n} + \frac{V}{[1 + i \cdot (1 - t')]^l} \right) \quad (4.2)$$

226 Berechnet mit einem Gewerbesteuersatz von 14 %.

227 Für eine ausführliche Darstellung der Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008/2009 siehe exemplarisch Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Lage 2007: 267–277 [180].

228 In Anlehnung an Voigtländer 2014: 265 f. [249].

229 Die Grundsteuer und der Solidaritätszuschlag werden bei der Betrachtung vernachlässigt.

Die Rendite der Selbstnutzer R_s wird in Gleichung 4.1 dargestellt, indem die Nettoeinnahmen ins Verhältnis zum Kaufpreis (I) der Immobilie gesetzt werden. Die Nettoeinnahmen ergeben sich aus der Abzinsung der laufend gesparten Mieteinnahmen (M) abzüglich der Instandhaltungskosten (U), der Fremdkapitalkosten ($i I B$)²³⁰ und der Abschreibung (A) zuzüglich dem erzielten Veräußerungserlös (V) am Ende des Investitionsprojekts. Bei der Rendite des Vermieters in Gleichung 4.2 wird von den Mieteinnahmen noch zusätzlich die Einkommensteuer abgezogen. Die Einkommensteuerzahllast ergibt sich durch Multiplikation der Nettomieteinnahmen mit dem persönlichen Einkommensteuersatz (t). Die Einnahmen werden mit dem Netto-Diskontfaktor abgezinst. Zinserträge, die bei einer alternativen Anlage am Kapitalmarkt entstehen, sind im Rahmen der Einkommensteuer ebenfalls steuerpflichtig. Sie unterliegen aber nicht dem persönlichen Einkommensteuersatz t , sondern der Abgeltungsteuer in Höhe von 25 %.²³¹

Somit ergibt sich für den Vergleich der beiden Nach-Steuer-Renditen unter der Annahme, dass bei der Vermietung ein Totalüberschuss erzielt wird, das folgende Verhältnis:

$$R_s \geq R_v \quad (4.3)$$

Die Selbstnutzer erzielen eine höhere Rendite, da sie keine Einkommensteuer entrichten müssen. Der Unterschied zwischen den beiden Renditen besteht – bei gleicher Bewirtschaftung – in Höhe der Einkommensteuer.

Die R_v aus Gleichung 4.3 ergibt sich nur unter der Annahme, dass die Immobilie nach zehn Jahren veräußert wird, sodass die Veräußerung einkommensteuerfrei bleibt. Würde der Vermieter innerhalb der Zehn-Jahres-Frist veräußern, wäre der Veräußerungserlös einkommensteuerpflichtig, wodurch sich der steuerliche Vorzug des Selbstnutzers noch erhöhen würde.

Dieses Ergebnis lässt sich durch ein einfaches Beispiel illustrieren. Der Kaufpreis (inkl. Nebenkosten) beträgt 100 Einheiten. Der Anteil der Fremdfinanzierung beträgt 70 %. Im Jahr 2018 belief sich der Kapitalmarktzins in Deutschland auf durchschnittlich etwa 0,4 %, der dieser Beispielrechnung zugrunde gelegt wird.²³² Als jährliche Wertsteigerungsrate werden 2,22 % unterstellt.²³³ Die unterstellte Abschreibung entspricht in diesem Beispiel der steuerlichen Abschreibungsrate von 2 %. Die Instandhaltungskosten werden

230 Das Produkt aus dem Zinssatz (i), dem Kaufpreis (I) und dem Beleihungsauslauf (B) ist die Berechnung der Fremdkapitalkosten.

231 Die Dividendenerträge werden nicht nur mit der Abgeltungsteuer (wie die Zinserträge), sondern auch auf der Ebene der Gesellschaft mit der Körperschaftsteuer belastet. Dieser Effekt unterschiedlicher Diskontierungszinssätze wird in diesem Modell ausgeschlossen.

232 Für den langfristigen Kapitalmarktzins siehe [67].

233 Diese Annahme resultiert aus der Entwicklung des Häuserpreisindex in Deutschland in den Jahren von 2000 bis 2019. Siehe hierzu [224].

Tabelle 4.4.: Belastungsvergleich zwischen Vermieter und Selbstnutzer

Jahr	1	5	10	15	20	Veräußerung	Summe
Immobilienwert	100	109,18	121,85	135,99	151,77	151,77	
Fremdkapital	70	70	70	70	70	70	
(gesparte) Miete	5,00	5,46	6,09	6,80	7,59		124,18
Fremdkapitalkosten	1,19	1,19	1,19	1,19	1,19		23,80
Abschreibung	2,00	2,00	2,00	2,00	2,00		40,00
Einkommensteuer	0,76	0,95	1,22	1,52	1,85		25,36
Rendite Selbstnutzer	1,80	2,24	2,82	3,45	4,14	142,94	1,01
Rendite Vermieter	1,05	1,30	1,63	2,00	2,40	142,94	0,77

nicht berücksichtigt. Aufgrund der angenommenen Laufzeit wird mit einem Kauf-Miete-Verhältnis von 20 gerechnet, was auch in Deutschland ein realistischer Faktor ist. Der persönliche Einkommensteuersatz beträgt $t = 42\%$. Der Solidaritätszuschlag wird nicht beachtet. Der Diskontierungsfaktor wird um die Abgeltungsteuer in Höhe von 25% vermindert. Die Inflation wird in diesem Beispiel nicht berücksichtigt. Daraus ergibt sich die in Tabelle 4.4 dargelegte Berechnung für die Renditen.²³⁴

Die Berechnung der diskontierten Renditen durch Anwendung der Formel 4.2 bzw. 4.3 zeigt, dass der Selbstnutzer mit $R_s = 1,01$ eine höhere Rendite erzielt als der Vermieter mit $R_v = 0,77$. Der Nachteil des Vermieters entsteht durch die Steuerpflicht der Mieten (und ggf. des Veräußerungsgewinns). Solange der Vermieter positive Einnahmen erzielt, wird er durch die Einkommensteuer gegenüber dem Selbstnutzer schlechter gestellt. Dieses Ergebnis widerspricht dem Neutralitätspostulat, wonach die steuerlichen Regeln die Vorteilhaftigkeit der Investition nicht verzerren sollen.

Ein weiterer Einflussfaktor auf die Steuerbelastung ist der Finanzierungsweg. Die Finanzierungsentscheidung sollte nicht durch unterschiedliche Steuerwirkungen verzerrt werden. Wenn die Höhe der Steuerbelastung von Investitionserträgen vom Finanzierungsweg abhängt, kommt es zu Verzerrungen bei der Finanzierungsstruktur und zu Zusatzlasten.²³⁵ Bei einer Eigenfinanzierung der Wohnimmobilie entfällt sowohl bei R_v als auch bei R_s der Kostenbestandteil $i \cdot I \cdot B$, der den Fremdfinanzierungsaufwand ausdrückt. Somit bleibt bei der Eigenfinanzierung das steuerliche Privileg des Eigennutzers bestehen, da eine Reduktion der Kosten die Wahrscheinlichkeit eines Totalüberschusses noch erhöht. Die Entscheidung zur Fremdfinanzierung des benötigten Kapitals zur Investition verursacht andere Steuerwirkungen. Der Zinsaufwand ist ein Kostenbestandteil

²³⁴ Zur besseren Übersicht werden in der folgenden Tabelle die Berechnungsschritte nur alle fünf Jahre aufgeführt. Die vollständige Berechnung findet sich im Anhang.

²³⁵ Zur Finanzierungsneutralität genauer siehe Homburg 2021: 251–254 [116].

bei der Renditebetrachtung, der sich negativ auf die Überschussrechnung auswirkt und einen steuerlichen Vorteil des Vermieters bei nicht deckenden Mieterträgen herbeiführen kann. In diesem Falle erfolgt durch die Verlustverrechnung mit anderen Einkunftsarten eine Steuererstattung unter der folgenden Annahme:

$$\sum (M - U - i \cdot I \cdot B - A) \leq 0 \quad (4.4)$$

Die steuerliche Folge ist eine Diskriminierung der Selbstnutzung, da hier die Finanzierungskosten nicht steuermindernd geltend gemacht werden können.²³⁶ Damit induziert der Gesetzgeber einen Anreiz gegen die private Verschuldung zum Erwerb von selbst genutzten Wohneigentum.²³⁷ Einschränkend ist bei dieser Feststellung zu berücksichtigen, dass der geldwerte Vorteil (fiktive Miete) aus der Nutzung der eigenen Immobilie im Rahmen der Einkommensteuer vollkommen unbesteuert bleibt.

Ein weiterer Einflussfaktor sind die Abschreibungen (A). Die Abschreibungssätze für Wohnimmobilien wurden in der Vergangenheit recht oft geändert.²³⁸ Der Wechsel von Abschreibungsverfahren ist ein probates Mittel der Politik zur Umsetzung von fiskalischen Zielen oder Lenkungszielen.²³⁹ Aus diesem Grund könnten die Abschreibungsregelungen einen verzerrenden Einfluss auf Investitionsentscheidungen nehmen. Wann genügen die Abschreibungsregeln der steuerlichen Neutralität? Dies ist der Fall, solange die Rangfolge der Investitionsentscheidungen durch die Abschreibungen nicht verzerrt wird, es sei denn, man will die Investitionen in einen bestimmten Bereich ausdehnen. In einem neutralen Steuersystem sollte die steuerliche Abschreibung dem tatsächlichen Wertverzehr bzw. der Ertragswertabschreibung entsprechen. Damit stellt sich die Frage, wie hoch die ökonomische Abschreibung von Wohnimmobilien ist.

Für die Ermittlung der ökonomischen Abschreibung muss die Wohnimmobilie in zwei Bestandteile zerlegt werden. Der Grund und Boden ist nicht abzuschreiben, da er durch die Nutzung nicht verbraucht wird. Getrennt davon hat das Wohngebäude zwar eine sehr lange Nutzungsdauer, aber es nutzt sich mit der Zeit ab und ist daher abschreibungsfähig. Die ökonomische Abschreibung ergibt sich durch Kalkulation der folgenden drei

236 Im internationalen Vergleich können in anderen Ländern die Finanzierungskosten von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auch bei Eigennutzung abgezogen werden. Siehe hierzu Andrews u. a. 2011 [1].

237 Vgl. Rumpf 2012: 66 [178].

238 Für eine Übersicht zu den unterschiedlichen Abschreibungsverfahren siehe Kapitel 4.1.1 dieser Arbeit.

239 Für einen kurzen historischen Überblick zu den Motiven der steuerlichen Abschreibungsvergünstigungen siehe Haller 2003: 490 f. [96].

Komponenten: des Alterseffekts, der Abnutzung und der Preisentwicklung.

Der Alterseffekt ist der Wertverlust des Gebäudes durch den Verschleiß der Bausubstanz (Rohbau) und durch wesentliche Präferenzveränderungen (z. B. Raumaufteilung, Smart Home) im Laufe der Zeit, die trotz üblicher Sanierungsmaßnahmen nicht ausgeglichen werden können. Eine Schätzung für Eigentumswohnungen ermittelt einen durchschnittlichen Alterseffekt von 1,2 % pro Jahr in Westdeutschland.²⁴⁰

Vom Alterseffekt der Gebäudesubstanz abzugrenzen ist die übliche Abnutzung der Gebäudeteile (z. B. Heizanlagen). Die Funktionstüchtigkeit der einzelnen Gebäudeteile reduziert sich während der Nutzungsphase, kann aber durch Instandhaltungsarbeiten wieder hergestellt werden. Das Schweizer Bundesamt für Konjunkturfragen dokumentierte das Alterungsverhalten von Bauteilen anhand von 120 konkreten Objekten. Als Ergebnis dieser Untersuchungen wurden Alterungskurven je Bauteil errechnet. Addiert man die Abschreibungssätze der einzelnen Bauteile, so ergibt sich insgesamt für Mehrfamilienhäuser eine jährliche Abnutzung von 1,67 %.²⁴¹

Durch die lange Lebensdauer von Wohngebäuden spielt auch die Marktentwicklung als dritte Komponente für die Berechnung der Abschreibungen eine Rolle. Die Anschaffungskosten sind aufgrund des langen Zeithorizonts keine geeignete Basis für die Ermittlung der Abschreibungen. Bei der ökonomischen Abschreibung muss die Baupreisentwicklung eingerechnet werden, wodurch der Marktentwicklung zumindest teilweise Rechnung getragen wird. Die durchschnittliche Baupreissteigerungsrate für Wohngebäude der letzten 17 Jahre liegt bei 1,76 %.²⁴²

An dieser kurzen Darstellung der Höhe möglicher Haupteinflussfaktoren auf die ökonomische Abschreibung ist bereits klar zu erkennen, wie vielschichtig eine Ermittlung der ökonomischen Abschreibung ist. Brügelmann u. a. ermittelten in 2013 im Rahmen einer Studie zur ökonomischen Abschreibung einen Wert von rund 4 %.²⁴³ Durch die aktuellen Entwicklungen – z. B. steigende Baukosten – ist auch dieser Ansatz mittlerweile veraltet. Vergleicht man die ökonomische Abschreibung mit der steuerlichen Abschreibung in Höhe von 2 %, so ergibt sich eine beträchtliche jährliche Differenz. Folglich ergibt sich aus der Analyse, dass der steuerliche Abschreibungssatz von 2 % für Wohnimmobilien nicht nur niedriger ist als in den vorangegangenen Jahrzehnten, sondern auch tendenziell niedriger als die ökonomische Abschreibung.

Die Vereinheitlichung der steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten ist aus allokativen Gesichtspunkten positiv zu bewerten. Politisch motivierte Abschreibungsvergünstigun-

240 Vgl. Brügelmann u. a. 2013:5 [33].

241 Vgl. Bundesamt für Konjunkturfragen 1994: 18 [119].

242 Vgl. für die Daten des Baupreisindizes Statistisches Bundesamt [229].

243 Vgl. Brügelmann u. a. 2013: 8 [33].

gen, insbesondere in Form der degressiven Abschreibung, wirken in Höhe des Grenzsteuersatzes und verzerren die Investitionsentscheidung.²⁴⁴ Eine solche Verletzung der Neutralitätsbedingung kann aus wirtschaftspolitischen Gründen allerdings ein adäquates Förderinstrument sein, um die Investitionstätigkeit anzuregen. Derzeit wird dieses Instrument in Deutschland nicht eingesetzt.²⁴⁵

Im Gegensatz zu den früheren Abschreibungsvergünstigungen liegt die derzeitige steuerliche Abschreibung unter der ökonomischen Abschreibung, was die Investitionsneutralität in die andere Richtung verletzt. Zudem liegt die Abschreibungsrate auf Wohnimmobilien mit 2% nach § 7 (4) EStG unter dem Abschreibungssatz für Immobilien, die keinen Wohnzwecken dienen (3%). Eine steuerliche Abschreibung unter der ökonomischen Abschreibung und unter der Abschreibung für andere Immobilienarten bewirkt statt der Förderung eine allgemeine Diskriminierung von Investitionen in Wohneigentum durch die Einkommensbesteuerung.²⁴⁶ Jedes Jahr, in dem die steuerliche Abschreibung nicht dem ökonomischen Werteverzehr entspricht, wird die Bemessungsgrundlage faktisch um den Differenzbetrag zu hoch angesetzt. Die Auswirkungen der höheren Besteuerung durch den zu geringen Abschreibungssatz können allerdings vom Investor über höhere Mieten oder Verkaufspreise u. U. kompensiert werden. Diese Überwälzung ist natürlich nur in gewissen Marktkonstellationen denkbar. In Schrumpfsregionen lässt sich eine solche Überwälzung wohl kaum umsetzen. Dafür ist ein Preisanstieg in den Wachstumsregionen denkbar.²⁴⁷ Steuerliche Folge der Abschreibungsregeln im Vergleich zwischen Selbstnutzung und Vermietung ist eine zusätzliche Diskriminierung der Vermietung, da die geringen Abschreibungssraten zu einer höheren Steuerbelastung führen. Das ohnehin ungünstige Verhältnis zwischen Selbstnutzung und Vermietung wird durch die Abschreibung weiter zugunsten der Selbstnutzung verschoben.

Relativiert wird die Diskriminierung der Investitionstätigkeit durch die fehlende Veräußerungsgewinnbesteuerung und die Möglichkeit, den Erhaltungsaufwand abzuziehen. Zum einen wird bei einer Veräußerung der Wohnimmobilie nach Ablauf der Zehnjahresfrist die Differenz aus dem steuerlichen Restbuchwert und dem Verkaufspreis nicht nachbesteuert. Der tatsächliche Wert der Wohnimmobilie liegt weder nach 25 Jahren (ökonomische Abschreibung) noch nach 50 Jahren (steuerliche Abschreibung) bei null. Durch die fehlende Nachbesteuerung des Restwerts (und Zuschreibung) bei Veräußerung der Wohnimmobilie nach zehn Jahren könnte die Abzugsfähigkeit der Abschreibung auch als systemfremdes Element bei der Immobilienbesteuerung eingestuft werden. Im Fall ei-

244 Vgl. Lerbs 2017: 550 [143].

245 Vgl. Scherf 2011: 327 [191].

246 Siehe Brügelmann u. a. 2013: 10 [33].

247 Siehe hierzu Brügelmann u. a. 2013: 15 [33].

ner Abschaffung der Abzugsfähigkeit von Abschreibungen würde sich die Steuerlast des Vermieters im Vergleich zur derzeitigen Rechtslage noch erhöhen.

Zum anderen gibt es im aktuellen Einkommensteuerrecht die Möglichkeit, den Erhaltungsaufwand z. B. in Form von Modernisierungsmaßnahmen sofort steuermindernd von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, was ebenfalls die Bedeutung der geringen Abschreibungsraten abschwächt.²⁴⁸

Belastungsvergleich 2: Private Vermietung vs. gewerbliche Vermietung

Um die steuerlichen Belastungen der Erträge aus Wohnimmobilien aus Sicht eines Investors bewerten zu können, wird nun der Vergleich zu gleichartigen Investitionsentscheidungen durchgeführt. Es bietet sich der Vergleich zum gewerblichen Grundstückshandel an, da bei Überschreitung der vermögensverwaltenden Tätigkeit, beispielsweise durch eine Veräußerung von mehr als vier Objekten, eine Umqualifizierung zu gewerblichen Einkünften stattfindet. Somit werden wirtschaftlich gesehen gleiche Einkünfte in unterschiedlichen Einkunftsarten besteuert.

Die Besteuerung der Rendite aus gewerblichem Grundstückshandel ist mit der Vermietung von Wohnimmobilien im Privatvermögen hinsichtlich der Abschreibungen und des Zinsaufwands vergleichbar. Auf diesem Grund kann man zur formalen Vereinfachung die folgenden Größen zum laufenden Gewinn (G) zusammenfassen:

$$G = M - U - i \cdot I \cdot B - A \quad (4.5)$$

Die gewerblichen Einkünfte gehören zu den Gewinneinkunftsarten, während die Vermietungseinkünfte zu den Überschusseinkunftsarten zählen. Dadurch entsteht ein Unterschied bei der Veräußerung von Wohnimmobilien. Auch nach zehn Jahren Haltedauer ist auf den Veräußerungsgewinn im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels auf den Veräußerungsgewinn Einkommensteuer zu entrichten. Zudem unterliegen die gewerblichen Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit neben der Einkommensteuer häufig noch der Gewerbesteuer.²⁴⁹ Seit der Unternehmenssteuerreform ist die Gewerbesteuer eingeschränkt auf die tarifliche Einkommensteuer anrechenbar, nach § 35 EStG bis zur Höchstgrenze des 3,8-fachen Gewerbesteuermessbetrags. Durch diese pauschalierte Anrechnungsmethode kommt es zu einer Unterkompensation bei einem Gewerbesteuerhebesatz von über 380 %.²⁵⁰ Der durchschnittliche Hebesatz in Deutschland beträgt im Jahr

²⁴⁸ Vgl. Braun/Pfeiffer 2004: 6 [30].

²⁴⁹ Zur gewerblichen Infektion oder Prägung der Einkünfte siehe Lindauer 2020: 183 [145].

²⁵⁰ Zur Gewerbesteueranrechnung siehe genauer Dinkelbach 2017: 54 [58].

2019 403 %.²⁵¹ Daraus lässt sich ableiten, dass der Gewerbesteuerhebesatz den kritischen Punkt häufig überschreitet und somit auch im Rahmen der gewerblichen Vermietung durch die zusätzliche Steuerbelastung zu einer weiteren Verzerrung führen kann. Die Gewerbesteuer wird in der Formel nicht berücksichtigt, da in diesem Kapitel die Auswirkungen der Einkommensteuer isoliert analysiert werden sollen. Insgesamt ergibt sich für die Nach-Steuer-Rendite des gewerblichen Grundstückshandels die folgende Gleichung:

$$R_g = \frac{1}{I} \left(\sum_{n=1}^l \frac{G(1-t)}{[1+i \cdot (1-t')]^n} + \frac{(V-I) \cdot (1-t)}{[1+i \cdot (1-t')]^l} \right) \quad (4.6)$$

In Gleichung 4.6 werden die Einnahmen aus der gewerblichen Vermietung (G) abzüglich der Werbungskosten und des Veräußerungsgewinns (V) der Immobilie addiert. Beide Einkommensbestandteile sind mit dem persönlichen Einkommensteuersatz zu versteuern. Zusammen ergeben diese beiden Einkommensbestandteile im Verhältnis zum abgezinnten Investitionsvolumen die Nach-Steuer-Rendite einer vermieteten Immobilie im Betriebsvermögen. Unterstellt man der Investition eine Laufzeit von mehr als zehn Jahren, ist neben der einkommensteuerlichen Belastung des Veräußerungsgewinns die Gewerbesteuer bei $h \geq 380\%$ ein zusätzlicher Kostenblock, der die Rendite im Vergleich zur privaten Vermietung senkt, wodurch sich im Regelfall das folgende Verhältnis für die Nach-Steuer-Renditen ergibt:

$$R_g \leq R_v \quad (4.7)$$

Die Vermietung im Privatvermögen (Gleichung 4.2) ist durch die fehlende Veräußerungsgewinnbesteuerung nach zehn Jahren Haltedauer auch bei Vollanrechnung der Gewerbesteuer mit $h \leq 380\%$ steuerlich deutlich günstiger für den Investor als die gewerbliche Vermietung.

Aus ökonomischer Sicht stellt diese steuerlich bedingte Verzerrung der Entscheidung eine Verletzung der Neutralität dar. Der gleiche Sachverhalt ‚Einnahmen aus der Investition in eine Immobilie‘ wird im Einkommensteuerrecht unterschiedlich stark belastet. Der Gesetzgeber induziert mit der steuerlichen Diskriminierung der gewerblichen Vermietung den Anreiz für Unternehmen, die benötigten Immobilien besser anzumieten als zu erwerben.²⁵²

²⁵¹ Vgl. Statistisches Bundesamt [223].

²⁵² Zum gleichen Ergebnis durch die Analyse der Kapitalkosten kommt Rumpf 2012: 65 [178].

Belastungsvergleich 3: Private Vermietung vs. Kapitalmarktanlage

Eine weitere Alternative zum Immobilieninvestment ist die Anlage am Kapitalmarkt z. B. in Form von Aktien. Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen der Abgeltungsteuer. Im Regelfall gilt $t_{EST} \geq t_{AbgSt}$, da der persönliche Einkommensteuersatz durch den progressiven Tarifverlauf den festen Abgeltungsteuersatz in Höhe von 25 % häufig überschreitet.²⁵³ Das Einkommen aus Dividenden oder von Zinseinkünften ist gegenüber der privaten sowie der gewerblichen Vermietung von Immobilien im Rahmen der Einkommensteuer durch den geringeren Steuersatz tendenziell begünstigt. Nur bei Geringverdiener liegt der persönliche Einkommensteuersatz unter 25 %. Für die Bezieher geringerer Einkommen bleibt der Progressionsvorteil durch die Günstigerprüfung bestehen. Beim Vergleich der Einkünfte aus Beteiligungen und Vermietungseinkünften muss allerdings berücksichtigt werden, dass Dividenden auf der Ebene der Gesellschaft bereits mit Körperschaftsteuer (und Gewerbesteuer) belastet werden. Schließt man diese Steuerbelastung in den Vergleich ein, so werden Dividenden (auf Gesellschafts- inkl. Gesellschafterebene) mit ca. 48 % und Mieteinkünfte unter Annahme des Spitzensteuersatzes mit ca. 47 % nahezu gleich belastet. Im Gegensatz dazu werden die Zinseinkünfte tatsächlich ausschließlich mit der Abgeltungsteuer belastet. Der Steuervorteil gegenüber Zinseinkünften bleibt folglich grundlegend bestehen. Durch das dauerhaft niedrige Zinsniveau dürfte diese Privilegierung allerdings zu vernachlässigen sein.²⁵⁴

Mit der Einführung der Abgeltungsteuer ist nicht nur ein eigener Tarif für Kapitaleinkünfte eingeführt worden, sondern die Spekulationsfrist bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist entfallen. Diese Spekulationsfrist existiert für Immobilienvermögen weiterhin. Folglich könnte durch die fehlende Veräußerungsgewinnbesteuerung nach zehnjähriger Haltedauer die private Vermietung wiederum vorteilhafter werden als die Kapitalmarktanlage. Ein eindeutiges Ergebnis lässt sich aus dieser kurzen Analyse nicht ableiten, da es eben auf weitere Einflussfaktoren ankommen kann, etwa auf die relative Bedeutung des Veräußerungsgewinns im Verhältnis zu den laufenden Einkünften.

Zusammenfassend lässt sich das folgende Ergebnis festhalten: Die derzeitige Einkommensbesteuerung verzerrt die Entscheidung zwischen Eigennutzung und Vermietung der Wohnimmobilie. Vergleicht man darüber hinaus die steuerliche Belastung der Rendite aus der Vermietung einer Wohnimmobilie mit der aus anderen Anlagemöglichkeiten wie der gewerblichen Vermietung und der Kapitalmarktanlage, so wird noch deutlicher, dass die unterschiedlichen Steuerbelastungen jedenfalls nicht dem Postulat eines neutralen

²⁵³ Andernfalls kann eine Günstigerprüfung erfolgen.

²⁵⁴ Vgl. für einen aktuellen Beitrag über den finanzwissenschaftlichen Diskurs zur Abgeltungsteuer Fuest/Spengel 2016:84 [83].

Steuersystems entsprechen.

Lenkungs Zweck

Für eine Legitimation der immobilienbezogenen Einkommensteuerregelungen kommen auch Lenkungs zwecke in Betracht. Auf effizienten Märkten sollten die Marktteilnehmer indifferent sein zwischen der Entscheidung zur Miete und jener zum Kauf gleichen Wohnraums. Die Präferenzen der Marktteilnehmer können durch eine Änderung der ökonomischen Einflussfaktoren, wozu die Besteuerung zählt, vom Staat bewusst gelenkt werden. Lenkungssteuern sollen einen gesellschaftlich erwünschten Zustand herbeiführen. Lassen sich für den Wohnimmobilienmarkt Lenkungsziele ableiten?

Die aktuellen Entwicklungen auf dem Wohnimmobilienmarkt in Deutschland wurden bereits in Kapitel 2.2.1 aufgezeigt. Identifizierte Entwicklungstrends sind die Zunahme der regionalen Disparitäten, entstanden durch den Preisanstieg aufgrund des knappen Wohnraumangebots in den Ballungsräumen bei andererseits steigenden Leerstandsquoten im ländlichen Raum. Auf der politischen Agenda aller Parteien steht das Ziel, die Investitionstätigkeit in Wohnimmobilien zu stärken, um mehr Wohnraum zu schaffen und damit dem Preisanstieg in den Ballungsräumen zu begegnen. Dieses Ziel hat zwei für diese Arbeit relevante Ausprägungen: (1) Wohneigentumsquote steigern und (2) Wohnraumangebot insgesamt erhöhen.²⁵⁵

Die Eigentumsquote misst den Anteil der Haushalte, der im Wohneigentum lebt. Im Zeitablauf ist die Eigentumsquote kontinuierlich leicht gestiegen, wie Tabelle 4.5 zeigt.²⁵⁶

Tabelle 4.5.: Eigentumsquote in Prozent im Zeitablauf

1998	2002	2006	2010	2014	2018
40,9	42,6	41,6	45,7	45,5	46,5

Die Voraussetzungen für die Bildung von Wohneigentum sind derzeit besonders gut, vor allem aufgrund der geringen Hypothekenzinsen. Die Entwicklung der Eigentumsquote in Deutschland ist im Vergleich zu anderen Ländern aber trotzdem immer noch auf einem niedrigen Niveau. Daraus lässt sich das folgende Lenkungsziel ableiten: Förderung des selbst genutzten Wohneigentums zur Erhöhung der Eigentumsquote im Rahmen der Einkommensteuer.

²⁵⁵ Vgl. exemplarisch der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD 2018: 114 [51].

²⁵⁶ Die Eigentumsquote im internationalen Vergleich stellt nicht auf die Anzahl der Haushalte, sondern auf die Bevölkerungszahl ab. Aus diesem Grund kann es bei den Quoten zu leichten Abweichungen kommen. Vgl. Statistisches Bundesamt [221].

Bei den Selbstnutzern wird die Konsumgütlösung im Einkommensteuerrecht verwendet. Ist die Konsumgütlösung ein geeignetes Förderinstrument? Der grundsätzliche Einfluss der Einkommensteuer auf die Entscheidung zum Immobilienerwerb wurde durch zahlreiche Studien bestätigt.²⁵⁷ Bereits das Modell von Weiss (1978) zeigt, dass die Steuerfreiheit von gesparten Mieten und Veräußerungseinkünften die Nutzung der eigenen Immobilie bevorzugt.²⁵⁸ Die Bewertung der Konsumgütlösung unter Neutralitätsaspekten zeigt allerdings, dass in der Anfangsphase die Selbstnutzer im Vergleich zu den Vermietern benachteiligt sind. Die Erwerber müssen die hohe Anfangsinvestition für Wohneigentum aufbringen, was häufig den Einsatz des gesamten Eigenkapitals und darüber hinaus eine Verschuldung bedeutet. Diese Hürde der Anfangsphase ist besonders für (zukünftige) Ersterwerber ein bedeutsames Hemmnis.²⁵⁹ Gerade in dieser Phase führt die Investitionsgütlösung durch den Abzug der Zinsen, Abschreibungen und anderen Werbungskosten zu einer Steuerentlastung im Rahmen der Einkommensteuer.

Folglich fördert die Anwendung der Konsumgütlösung zwar grundsätzlich die Selbstnutzung von Wohneigentum, aber wenig zielgerichtet, da im Erwerbszeitpunkt diese Konstellation eher nachteilig ist. Als ein geeignetes Förderinstrument kann die geltende Konsumgütlösung nicht eingestuft werden, da die Anreizwirkungen in der Anfangsphase nicht beim Erwerber ankommen. Theoretisch könnte man anführen, dass ein rationaler Investor die langfristigen Vorteile aus der Konsumgütlösung erkennt. Dieser Annahme wird nicht gefolgt, da gerade bei jungen Bauherren die Liquiditätsbeschränkung deutlich stärker ins Gewicht fällt als der langfristige Vorteil von steuerfrei (gesparten) Mieten. Der Wechsel zur Investitionsgütlösung bei selbst genutztem Wohneigentum könnte einen deutlich stärkeren Impuls zum Erwerb von Wohneigentum setzen.

Ein Lenkungseffekt kann der Konsumgütlösung durch die Nichtabziehbarkeit der Hypothekenzinsen beim Erwerb von Wohneigentum trotzdem zugerechnet werden.²⁶⁰ Die Konsumgütlösung impliziert einen klaren Anreiz zur Eigenfinanzierung. Das aktuell niedrige Zinsniveau stimuliert dagegen die Nachfrage zur Aufnahme von Fremdkapital.²⁶¹ Durch die Nichtabziehbarkeit der Hypothekenzinsen wirkt der Anreiz zur Eigenfinanzierung dem Stimulus aus dem niedrigen Zinsniveau zu einer expansiven Fremdfinanzierung tendenziell entgegen.

257 Vgl. exemplarisch Weiss 1978: 45–55 [255].

258 Vgl. Weiss 1978: 45–55 [255].

259 Vgl. Faller 2001: 27 f. [68].

260 Vgl. Rumpf 2012: 66 [178].

261 Ein Auslöser für die Finanzkrise im Jahr 2009 in den USA war die expansive Kreditvergabe für den Erwerb von (Wohn-)Immobilien noch über deren maximalen Marktwert hinaus, die beim Rückgang des Preisniveaus (Platzen der Blase) hohe Abschreibungen verursacht hat. Vgl. stellvertretend für viele Menkhoff 2008: 297 [156].

Abseits der Konsumgütlösung wurden viele Steuersubventionen im Rahmen der Einkommensteuer für den Erwerb von Wohneigentum im Zeitablauf gestrichen. Bis 1995 bestand die Möglichkeit, einen begrenzten Betrag an Schuldzinsen nach § 10 e EStG als Steuervergünstigung für selbst genutztes Wohneigentum geltend zu machen. Darüber hinaus gab es noch spezielle Abschreibungsregeln, und nach § 34 f EStG konnte für jedes Kind eines Steuerpflichtigen jährlich ein Baukindergeld in Höhe von 512 Euro (1.000 DM) auf die tarifliche Einkommensteuer angerechnet werden.²⁶² Nach Abschaffung dieser einkommensabhängigen Steuersubventionen wurde als Ersatz ab 1996 die Eigenheimzulage eingeführt. Ziel war es, vor allem die einkommensschwachen Haushalte beim Immobilienerwerb zu unterstützen. Die Eigenheimzulage konnte unter Berücksichtigung der Einkommensgrenze von 70.000 Euro (140.000 bei Ehepartnern) nach § 5 Eigenheimzulagengesetz (EigZulG) für acht Jahren in Anspruch genommen werden. Die Zulagenhöhe betrug bis 2003 5 % und danach 1 % der Bemessungsgrundlage, die sich aus den Anschaffungskosten inkl. der Nebenkosten errechnete. Zusätzlich konnte pro Kind eine Zulage beantragt werden.²⁶³ Zum 01.01.2006 wurde die Eigenheimzulage unter anderem wegen der guten Wohnraumversorgung und infolge von Mitnahmeeffekten abgeschafft.²⁶⁴ Danach bestand keine spezielle Förderung für den selbst genutzten Immobilienerwerb. Die Große Koalition aus CDU/CSU und SPD hat dies in der Legislaturperiode 2017-2021 geändert, indem sie die Absicht des Koalitionsvertrags – das Baukindergeld wieder einzuführen – zum 01.01.2018 umgesetzt hat.²⁶⁵ Seitdem erhalten Familien mit einem Haushaltseinkommen unter 75.000 Euro beim Erwerb von Wohneigentum für jedes Kind 1.200 Euro pro Jahr für einen Zeitraum von zehn Jahren. Mit diesem Instrument soll den Familien der Bau des Eigenheims erleichtert werden.

Aufgrund der dauerhaft hohen Auslastung der Bauindustrie ist zu erwarten, dass durch dieses Instrument nicht mehr Wohnraum entsteht, sondern es wegen steigender Preise tendenziell zu Mitnahmeeffekten kommen wird.²⁶⁶ Dieses Indiz wird durch aktuelle Zahlen des Bundesministerium des Inneren (BMI) zur Inanspruchnahme des Baukindergelds bestätigt, die zeigen, dass dieses bisher nur zu 24 % für Neubauvorhaben und überwiegend – zu 76 % – für den Kauf von Bestandsimmobilien beantragt wurde.²⁶⁷ Somit scheiden sowohl die oben beschriebene Konsumgütlösung als auch die Kombination mit den aktuellen Steuersubventionen im Einkommensteuergesetz als nachvollziehbares

262 Zur Analyse der Förderquoten bei Immobilienerwerb siehe genauer Kiesewetter/Schönemann 2011 [124].

263 Siehe EigZulG vom 26.03.1997, BGBl. 1997 I: 734.

264 Vgl. Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage vom 22.12.2005, BGBl. 2005 I: 3680.

265 Vgl. Koalitionsvertrag 2018: 16 [51].

266 Vgl. für eine tiefer gehende Analyse Boysen-Hogrefe 2018:12–16 [26].

267 Vgl. hierzu die Pressemitteilung des BMI [40].

Förderinstrument zur Schaffung von selbst genutztem Wohnraum aus.

Als Nächstes ist zu untersuchen, ob die beschriebenen steuerlichen Wirkungen einen Anreiz für die Bereitstellung von (mehr) Wohnraum auf der Vermieterseite schaffen. Ein Ansatzpunkt für einen Lenkungszweck wäre die Schaffung eines besonders investitionsfreundlichen Umfelds durch eine begünstigte Behandlung der Immobilienerträge im Einkommensteuerrecht, um das Angebot an Wohnraum – insbesondere in den Ballungsgebieten – zu erhöhen. Hierbei stehen jetzt nicht mehr die Selbstnutzer, sondern die privaten und gewerblichen Vermieter im Blickpunkt. Für potentielle Investoren können durch günstige Steuergestaltungsmöglichkeiten Anreize geschaffen werden, vermehrt in Immobilien zu investieren.

Die Investitionsgutlösung lässt den steuermindernden Abzug von Werbungskosten (z. B. Abschreibungen) und Finanzierungskosten zu. Dadurch übersteigen in der Anfangsphase, wie bereits zu Beginn des Kapitels ausgeführt, die Kosten der Investition regelmäßig die steuerpflichtigen Vermietungseinkünfte. Dies kann durch die Möglichkeit der Verrechnung mit anderen Einkunftsarten einen Steuervorteil darstellen. Im weiteren Verlauf unterliegen die positiven Einkünfte dann allerdings der normalen Einkommensbesteuerung. Besondere steuerliche Vergünstigungen in diesem Bereich sind im Zeitablauf gestrichen worden (z. B. Abschreibungsvergünstigungen). Aus der laufenden Einkommensbesteuerung der Vermietungseinkünfte ergibt sich durch die Investitionsgutlösung somit nur in der Anfangsphase ein verstärkter Investitionsanreiz in Immobilienvermögen anstatt z. B. in Kapitalvermögen.

Die Veräußerungsgewinne werden bei privaten Immobilieninvestitionen erst nach zehn Jahren nicht mehr besteuert. Diese Zehnjahresfrist bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung fungiert als Transaktionshemmnis und schränkt Spekulation ein, da sie einen klaren steuerlichen Anreiz für eine Mindesthaltedauer setzt.²⁶⁸ Ohne diese Spekulationsfrist würde die Anzahl der Transaktionen tendenziell steigen, weil ein Teil der Investoren kurzfristige Gewinne realisieren will. Die Zehnjahresfrist bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung kann der spekulativen Nachfrage auf dem Immobilienmarkt, die sonst – gerade aktuell getrieben durch das niedrige Zinsniveau bei gleichzeitig hoher Liquidität – eine Immobilienpreisblase provozieren könnte, entgegenwirken.²⁶⁹

4.2.4. Steuertechnische Funktion

In diesem Kapitel wird die steuertechnische Funktion der immobilienbezogenen Einkommensteuerregelungen durch die Anwendung der Kriterien Widerspruchslosigkeit bzw.

²⁶⁸ Hierzu konträr Case 1992 [49].

²⁶⁹ Vgl. Haas 2013: 10 [94].

Systemhaftigkeit und der eingeschränkt anwendbaren Kriterien Steuertransparenz und Einfachheit bewertet.

Widerspruchslosigkeit und Systemhaftigkeit

Im deutschen Steuersystem werden die Einkommen aus Immobilienvermögen, unabhängig davon, ob sie durch Vermietung oder Veräußerung entstanden sind, ausschließlich im Rahmen der Einkommensteuer erfasst. Es kommt weder zu einer doppelten Erfassung noch zu einer Nichterfassung. Die Einbettung in das bestehende Steuersystem ist somit grundlegend nicht zu beanstanden.

Innerhalb der Steuerart führt die parallele Anwendung von Investitionsgutlösung und Konsumgutlösung zu widersprüchlichen Steuerwirkungen, was bereits in der bisherigen Analyse aufgezeigt wurde. Auch in Bezug zu anderen Investitionsalternativen finden sich widersprüchliche Regelungen, die den finanzwissenschaftlichen Überlegungen zur Systemhaftigkeit nicht standhalten können. Bei Anwendung der Investitionsgutlösung für alle Nutzungsformen wäre die Widerspruchslosigkeit und Systemhaftigkeit erfüllt.

Steuertransparenz und Einfachheit

Steuertransparenz kann durch eine möglichst einfache Gesetzeslage bzw. Steuerwirkungen erreicht werden. Bei einer solch bedeutenden Steuerart wie der Einkommensteuer existieren viele Sonderregelungen bei der Berechnung von Bemessungsgrundlage und Steuersatz, um die persönlichen Lebensverhältnisse der Steuerpflichtigen zur Wahrung der Gerechtigkeitsnormen zu berücksichtigen. Die vielen Einzelregelungen wirken sich tendenziell zulasten der Einfachheit aus. Aus diesem Grund wird die Einfachheit der Einkommensteuer in der Literatur oft als mangelhaft eingestuft.²⁷⁰ Dies ist allerdings kein spezifisches Problem der Immobilienbesteuerung, sondern betrifft die ganze Steuerart.

4.2.5. Zusammenfassung und Reformansatz

Die vorliegende Analyse hat die einkommensteuerrechtliche Erfassung der Wohnimmobilie unter fiskalischen, verteilungspolitischen, allokativen und steuersystematischen Aspekten bewertet. Tabelle 4.6 zeigt einen Überblick über die Bewertungsergebnisse in komprimierter Form. Einschränkend ist zu berücksichtigen, dass es sich nicht um eine abschließende Beurteilung der Einkommensteuer handelt, da das Arbeitsgebiet auf die Wohnimmobilie beschränkt ist. Dadurch können manche Aspekte (Steuerautonomie, Ergiebigkeit, Steuertransparenz und Einfachheit) nicht vollumfänglich abgeschätzt werden. Aus diesem

²⁷⁰ Vgl. exemplarisch Lang 2003: 83–146 [136].

Grund werden in der Tabelle zwar die Kernergebnisse mit +,- und 0 recht klar zusammengefasst, müssen aber gemeinsam mit den zugehörigen Erläuterungen interpretiert werden.

Kriterien	Einkommensteuer
Fiskalische Funktion	
Ergiebigkeit	-
Erhebungsbilligkeit	+
Steuerautonomie	0
Allokationsfunktion	
Neutralität	-
Lenkungszweck	-
Distributionsfunktion	
Leistungsfähigkeitsprinzip	-
Redistribution	0
Steuertechnische Funktion	
Widerspruchslosigkeit bzw. Systemhaftigkeit	0
Steuertransparenz	0
Einfachheit	0

+ - Kriterium ist erfüllt
- - Kriterium ist nicht erfüllt
0 - Kriterium ist eingeschränkt erfüllt

Tabelle 4.6.: Ergebnisse zur Beurteilung der Wohnimmobilie im Einkommensteuerrecht

Insgesamt führt die parallele Anwendung der Konsumgütlösung und der Investitionsgütlösung bei der Wohnimmobilienbesteuerung zu problematischen Wirkungen bei fast allen Kriterien. Die fiskalische Funktion kann durch die geringe Ergiebigkeit der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und den sonstigen Einkünften sowie der fehlenden Komponenten zur autonomen Steuerung der dezentralen Gebietskörperschaften nicht als erfüllt eingestuft werden. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben mit großem Abstand zu den anderen Einkunftsarten den höchsten Anteil an negativen Einkünften. Die Ursache liegt in der Einkunftsermittlung. Die Einnahmen aus der Vermietung einer Wohnimmobilie unterschreiten gerade in der Anfangsphase – bei hohem Fremdkapitalanteil gepaart mit der Möglichkeit der Absetzung für Abnutzung ohne Integration der Wertentwicklung des Immobilienvermögens – häufig die Werbungskosten. Dies gilt vermutlich für viele Einkunftsarten, die auf hohen Anfangsinvestitionen basieren, und ist aus ökonomischer Sicht nicht zu beanstanden. Die Abschreibungen können

steuermindernd geltend gemacht werden, während die Wertsteigerungen bei Immobilien in den meisten Fällen steuerfrei bleiben, da sie nicht in Form von Zuschreibungen erfasst werden. Somit entsprechen die festgestellten Verluste aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Einkommensteuer nicht zwingend der ökonomischen Situation. Diese steuersystematische Fehlkonstruktion, die sich aus der nur teilweisen Berücksichtigung von Einkünften bei gleichzeitig vollem Werbungskostenabzug in der Nutzungsphase ergibt, wird regelmäßig durch die steuerliche Freistellung des Veräußerungsgewinns auch im Nachhinein nicht korrigiert. Die Veräußerung ist für Selbstnutzer immer und für Vermieter nach Ablauf der Zehnjahresfrist einkommensteuerfrei.

Die Distributionsfunktion kann ebenfalls nicht als ausreichend erfüllt eingestuft werden. In der Anfangsphase werden die Vermieter mit der Investitionsgutlösung, die durch die oben erläuterte Systematik zu steuerlichen Entlastungen führt, gegenüber den Erwerbenden von selbst genutztem Wohneigentum bevorzugt. In der fortschreitenden Nutzungsphase wird der Selbstnutzer steuerlich günstiger gestellt, da die gesparten Mieteinnahmen im Rahmen der Konsumgutlösung nicht in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einfließen. Diese unsystematischen Belastungen heben sich nicht gegenseitig auf und sind ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.

Stuft man dieses Konstrukt als Förderung der Vermögensbildung in selbst genutztes Wohneigentum (z. B. Altersvorsorge) ein, so kann die Tragfähigkeit dieses Lenkungsziels auch aus allokativer Sicht durch die fehlende Präzision nicht überzeugen. Die steuerliche Entlastung aus der Konsumgutlösung kommt in der falschen Phase an und begünstigt nicht den Neuerwerber, sondern den Inhaber in der fortgeschrittenen Nutzungsphase.

Ein weiterer Mangel ist die Verletzung der Finanzierungsneutralität. Durch die Abzugsfähigkeit der Hypothekenzinsen entsteht bei der Vermietung einer Wohnimmobilie ein klarer steuerlicher Vorteil der Fremdfinanzierung gegenüber der Selbstfinanzierung. Für private Investoren bedeutet der Einsatz von Eigenkapital in ein Immobilieninvestment die Besteuerung der erwirtschafteten Rendite mit dem persönlichen Grenzsteuersatz, während auf die Erträge aus anderen Kapitalanlagen der Abgeltungsteuersatz (und Körperschaftsteuersatz) angewendet wird. Solange dieses Steuersatzgefälle bei miteinander konkurrierenden Investitionsalternativen herrscht, ist die lange Bindung von Eigenkapital bei Wohnimmobilien aus Sicht der privaten Investoren widersinnig. Diese Wirkung wird durch die uneingeschränkte Verlustverrechnung mit anderen Einkunftsarten noch verstärkt. Steuerlich günstiger für den Investor sind die Finanzierung der vermieteten Immobilie mit Fremdkapital und die Anlage des Eigenkapitals am Kapitalmarkt.

Ein weiterer Verstoß gegen das Neutralitätsgebot entsteht durch die unterschiedliche Ermittlung der Einnahmen aus Immobilienvermögen in Abhängigkeit von der Rechts-

form. Die Einnahmen können den Gewinneinkunftsarten (Gewerbebetrieb) oder den Überschusseinkunftsarten (private Vermietung) zugerechnet werden, die zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Zudem ist die Abgrenzung zwischen den beiden Ermittlungsverfahren bzw. Einkunftsarten dabei nicht eindeutig geregelt.

Die steuertechnische Funktion der Einkommensteuer ist speziell bei der Immobilienbesteuerung nicht besonders zu beanstanden und kann weitgehend als erfüllt bewertet werden.

Somit kann die Einkommensbesteuerung von Wohnimmobilien der kritischen Untersuchung anhand von ökonomischen Kriterien in weiten Teilen nicht standhalten. Ansatzpunkt für eine Reform wäre die Abschaffung der Konsumgutlösung bei selbst genutztem Wohneigentum. Durch die Investitionsgutlösung für Vermieter und Selbstnutzer könnten die komplexen Belastungswirkungen, die dem Postulat eines neutralen Steuersystems entgegenstehen, eliminiert werden. Die Renditen der Selbstnutzer, privaten Vermieter und gewerblichen Vermieter würden dadurch im Einkommensteuerrecht gleich behandelt, wodurch keine steuerliche Verzerrung wirtschaftlich gleich erzielter Erträge einträte.²⁷¹ Daneben würde die Gleichstellung den Manipulationsversuchen, wie der verbilligten Überlassung von Wohnraum an Angehörige, vorbeugen. Die schwer durchsetzbare Norm § 21 Abs. 2 EStG wäre nicht mehr erforderlich.

Zudem entspricht die Investitionsgutlösung im Gegensatz zur Konsumgutlösung dem Leistungsfähigkeitsprinzip, da in der Anfangsphase der Investition sich die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer reduziert und in der fortschreitenden Nutzungsphase die (gesparten) Mieten, als Zugang wirtschaftlicher Kraft, besteuert werden. Außerdem sollte die Veräußerungsgewinnbesteuerung alle Wohnimmobilien betreffen, bei denen zuvor Abschreibungen geltend gemacht wurden, um die Wertsteigerung als Einnahmen aus Immobilienvermögen in das Einkommensteuersystem zu integrieren. Durch Integration der Veräußerungsgewinnbesteuerung würden die Erträge, die mit einer Wohnimmobilie erwirtschaftet werden können, vollständig und gleichmäßig im Einkommensteuerrecht erfasst werden. Dieser Reformansatz dient folglich dem Leistungsfähigkeitsprinzip und stellt bestmöglich Steuerneutralität her. Die Integration der Veräußerungsgewinnbesteuerung würde sich zudem positiv auf die fiskalische Ergiebigkeit auswirken.

²⁷¹ Wenn man an der Abgeltungsteuer im Steuersystem festhalten möchte, müsste der tarifliche Steuersatz für Immobilieninvestitionen auf den Abgeltungsteuersatz gesenkt werden, um eine Gleichstellung der privaten Investitionsalternativen zu erlangen.

5. Erbschaftsteuer

Wohnimmobilien unterliegen im Fall der unentgeltlichen Übertragung oder der Verfügung von Todes wegen der Erbschaftsteuer. Das Erbschaftsteuerrecht hat einen umfassenden Reformprozess hinter sich. Die grundlegende Neuregelung aus dem Jahr 1997 wurde am 07.11.2006 vom Bundesverfassungsgericht als verfassungswidrig eingestuft, da die geltenden Bewertungsverfahren nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 GG im Einklang standen.²⁷² Die Neufassung der Erbschaftsteuer erfolgte 2009. Es wurden neue Verschonungsregeln und marktnahe Bewertungsverfahren implementiert, die unter anderem auch die Wohnimmobilien betreffen. 2014 wurden wieder Teile des geltenden Erbschaftsteuerrechts als verfassungswidrig eingestuft. Die Kritik aus Karlsruhe betraf dieses Mal nur die Verschonung von Betriebsvermögen. Die grundsätzliche Verschonung wurde somit bestätigt.²⁷³ Zum 01.07.2017 wurden nur die Verschonungsregeln für Unternehmensvermögen reformiert. Folglich wird derzeit nicht erwartet, dass die Passagen zur Immobilienbesteuerung im Erbschaftsteuerrecht neu geordnet werden.

5.1. Steuerrechtliche Konzeption

Das deutsche Steuersystem belastet die Schenkung oder das Erbe von Vermögen mit Erbschaftsteuer. Der Begriff ‚Vermögen‘ umfasst Geldvermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und Sachvermögen. Entsprechend der fachlichen Ausrichtung dieser Arbeit wird nur die Besteuerung des Grundvermögens erläutert.

Die steuerliche Bemessungsgrundlage des Grundvermögens bestimmt sich nach dem Bewertungsgesetz. Um dem Gleichbehandlungsgrundsatz zu entsprechen, muss die Bewertung aller Vermögensarten zum Verkehrswert erfolgen. Der Verkehrswert des Immobilienvermögens kann je nach Grundstücksart i. S. v. § 181 BewG durch die Methoden Vergleichswert-, Sachwert- oder Ertragswertverfahren nach § 182 BewG ermittelt werden.

Das Vergleichswertverfahren wurde mit der Reform im Jahr 2009 vorrangig für Eigentumswohnungen und Ein- und Zweifamilienhäuser neu eingeführt. Für die Feststellung

²⁷² Vgl. Bundesverfassungsgericht, Urteil v. 07.11.2006, BStBl. II 2007.

²⁷³ Vgl. Bundesverfassungsgericht, Urteil v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12.

von Vergleichspreisen wird die Kaufpreissammlung von Gutachterausschüssen zugrunde gelegt. Durch die hohe Heterogenität ist das Vergleichswertverfahren bei der Bewertung von Grundvermögen praktisch begrenzt.²⁷⁴ Wenn keine Vergleichspreise von zeitnah veräußerten und ähnlichen Immobilien vorliegen, kommt das Sachwertverfahren zum Einsatz. Beim Sachwertverfahren wird der Gebäudewert anhand der normalen Herstellungskosten ermittelt. Für Mietobjekte wird vorrangig das Ertragswertverfahren angewendet. Hierbei werden die zukünftigen Erträge (z. B. Mieten) auf den Übertragungszeitpunkt abgezinst. Der Wert des Gebäudes wird getrennt vom Bodenwert ermittelt. Der Bodenwert ergibt sich aus den Bodenrichtwerten, die von den Gutachterausschüssen ermittelt werden.²⁷⁵

Von dem festgestellten Vermögenswert können sachliche oder persönliche Steuerbefreiungen in Abzug gebracht werden. Zu den persönlichen Befreiungen zählen die Freibeträge in Abhängigkeit vom Verwandtschaftsgrad nach § 16 Erbschaftsteuergesetz (ErbStG). Alle zehn Jahre können die persönlichen Freibeträge erneut auf die Bemessungsgrundlage angewendet werden.

Verwandtschaftsgrad	Freibetrag
Steuerklasse I	
Ehegatten	500.000 €
Kinder	400.000 €
Enkel	200.000 €
Weitere	100.000 €
Steuerklasse II	
Geschwister u. a.	20.000 €
Steuerklasse III	
Übrige	20.000 €

Tabelle 5.1.: Persönliche Freibeträge im Erbschaftsteuergesetz

Die sachlichen Steuerbefreiungen sind in § 13 ErbStG aufgeführt. Derzeit existieren mehrere sachliche Steuerbefreiungen mit Immobilienbezug. Dazu zählt die Steuerbefreiung für selbst genutzte Wohnimmobilien nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 b–c ErbStG. Diese Verschonungsregel enthält die Steuerbefreiung des Familienheims bei Übertragung an die Kinder²⁷⁶ oder an den Ehegatten. Der Begriff ‚Familienwohnheim‘ bedeutet, dass sich in dem Objekt der Mittelpunkt des familiären Lebens befindet und die Wohnung am

²⁷⁴ Vgl. zu den Eigenschaften der Immobilie Kapitel 2.1.3.

²⁷⁵ Vgl. für einen Überblick über die drei Bewertungsverfahren Houben/Maiterth 2011: 170 [118].

²⁷⁶ Beim Erwerb durch die Kinder darf die Wohnfläche 200 qm nicht überschreiten.

Stichtag zu eigenen Wohnzwecken vom Erblasser genutzt wird. Das Familienwohnheim muss zusätzlich nach der Übertragung für zehn Jahre vom Erben zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, da die Steuerbefreiung sonst rückwirkend entfällt. Eine weitere Verschonungsregel begünstigt vermietete Wohnimmobilien nach § 13 c ErbStG. Der Gesetzgeber ermöglicht einen pauschalen Abschlag von 10 % auf den festgestellten Wert des zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücks. Eine anschließende Behaltefrist, wie beim Familienwohnheim, ist nicht vorgesehen.²⁷⁷

Der Wert des Erbes bzw. der Schenkung abzüglich der sachlichen und persönlichen Steuerbefreiungen bildet die Bemessungsgrundlage. Auf den steuerpflichtigen Erwerb wird der Steuersatz, der sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis richtet, angewendet. Der progressive Tarif variiert in Abhängigkeit von der Steuerklasse zwischen 7 % und 50 % (siehe Tabelle 5.2) und wird zur Feststellung der Steuerlast auf die ermittelte Bemessungsgrundlage nach Abzug der Freibeträge angewendet.

Beim Erbschaftsteuertarif handelt es sich um einen Stufendurchschnittssatztarif. Überschreitet der übertragene Vermögenswert eine Stufe, wird der Steuersatz der höheren Stufe auf die gesamte Bemessungsgrundlage (abzgl. des Freibetrags) angewendet und nicht nur auf den überschüssigen Wert.

Erbschaft in Euro	Klasse 1 in %	Klasse 2 in %	Klasse 3 in %
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
Mehr	30	43	50

Tabelle 5.2.: Erbschaftsteuertarif nach § 19 EStG

5.2. Beurteilung anhand des Zielsystems

Im folgenden Kapitel wird durch den Transfer der in Kapitel 3 entwickelten Kriterien auf die Erbschaftsteuer überprüft, wie die derzeitige Erfassung von Wohnimmobilienvermögen zu bewerten ist. Die Analyse der Erbschaftsteuer ist im Vergleich zu den anderen Kapiteln deutlich kürzer. Dies hat vor allem den Grund, dass die Erbschaftsteuer bereits einen sehr umfangreichen Reformprozess hinter sich hat. Aus dem politischen Diskurs

²⁷⁷ Vgl. Pauli/Maßbaum 2009: 297–308 [157].

lassen sich derzeit keine Bestrebungen erkennen, das Erbschaftsteuerrecht nochmals zu reformieren. Zudem ist auch eine gewisse Stetigkeit im Steuersystem zu wahren. Ein weiterer Grund ist, dass die Diskussion um die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer in weiten Teilen den Herausforderungen aus dem Reformprozess der Erbschaftsteuer entspricht. Bei der Bewertung sind ähnliche Verfahren möglich. Einziger Vorteil bei der Steuererhebung der Erbschaftsteuer ist, dass die Feststellung der Werte nur einmalig im Übertragungszeitpunkt erfolgt, während die Grundsteuer (regelmäßig) jährlich erhoben wird. Da der Reformprozess der Grundsteuer einen sehr aktuellen Bezug hat, sei an dieser Stelle für die Bewertungsverfahren auf das Kapitel 7 verwiesen, um Wiederholungen zu vermeiden.

5.2.1. Fiskalische Funktion

Das Aufkommen der Erbschaftsteuer in Deutschland hat im Jahr 2019 rund 7 Mrd. Euro betragen. Der Anteil dieses historischen Rekordwerts am gesamten Steueraufkommen beträgt ca. 0,9 %. Das entspricht rund 0,2 % vom Bruttoinlandsprodukt (BIP).²⁷⁸ Das Erbschaftsteueraufkommen steht vollständig den Ländern zu und macht ca. 2 % der gesamten Ländersteuereinnahmen aus. Autonome Anpassungsmöglichkeiten, wie bei der Grunderwerbsteuer oder künftig bei der Grundsteuer, haben die Länder bei dieser Steuerquelle nicht.

Aus fiskalischer Sicht ist die Erbschaftsteuer daher – auch nach der umfassenden Steuerreform im Jahr 2009 – weiterhin von untergeordneter Bedeutung im gesamten Steuerhaushalt. Trotz des Anstiegs im Laufe der Zeit sind die Einnahmen aus der Erbschaftsteuer auch im Vergleich zu den anderen vermögensbezogenen Steuern (z. B. Grunderwerbsteuer oder Grundsteuer) nach wie vor sehr niedrig. Dies liegt vor allem an den weitgehenden Verschonungsregeln und an den relativ hohen persönlichen Freibeträgen, insbesondere in der Steuerklasse 1. Was speziell die Verschonungsregeln mit Immobilienbezug betrifft, führt der 10-prozentige Sicherheitsabschlag bei vermieteten Wohnimmobilien nach § 13 c ErbStG zu einer ungerechtfertigten Unterbewertung. Die politische Begründung, dass dieser Abschlag ein Ausgleich für etwaige Bewertungsdifferenzen sei, kann nicht überzeugen, da der Abschlag nicht für die gesamte Bemessung des Grundvermögens gültig ist. Dass mögliche Bewertungsdifferenzen nur bei vermieteten Wohnimmobilien auftreten, ist nicht plausibel. Hinzu kommt die Freistellung des Familienwohnheims. Beide Verschonungsregeln führen zu Aufkommensverlusten. Dass ungenutzte Besteuerungspotentiale in der Erbschaftsbesteuerung vorliegen, beweisen aktuelle Studien über die Vermögensver-

²⁷⁸ Für die Daten siehe Statistisches Bundesamt [222].

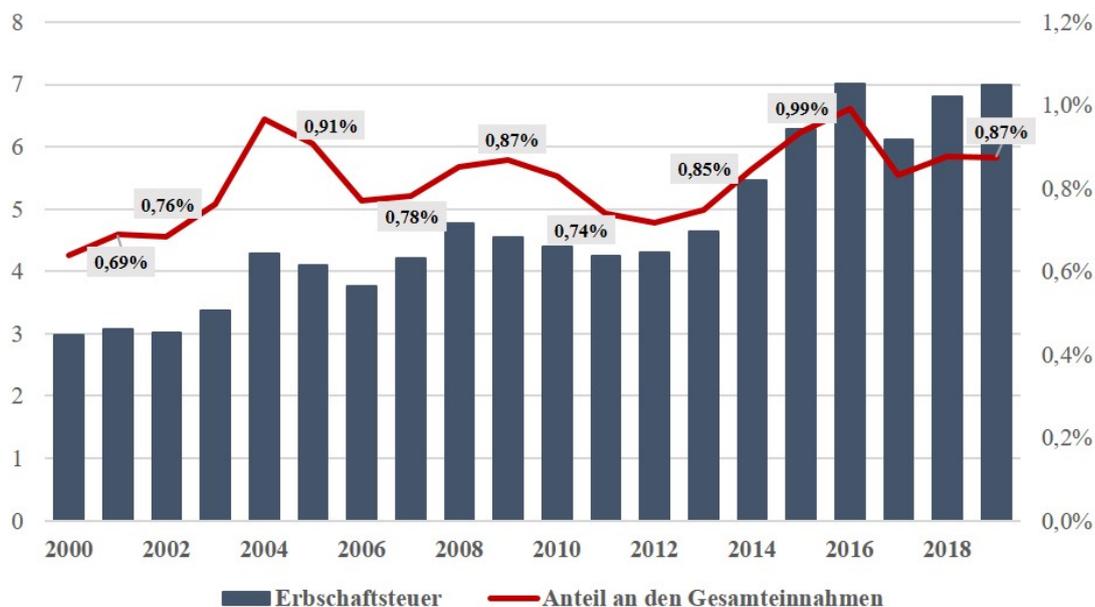


Abbildung 5.1.: Entwicklung des Aufkommens aus der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Mrd. Euro vor Steuerverteilung, eigene Darstellung in Anlehnung an Statistisches Bundesamt [222]

teilung in Deutschland auf Basis des Sozio-oekonomischen Panels.²⁷⁹

Da es für das Grundvermögen (und Betriebsvermögen) zahlreiche Verschonungsregeln gibt, die um persönliche Freibeträge ergänzt werden, kann das Einnahmepotential nicht ausgeschöpft werden. Studien schätzen das jährliche Gesamtpotential auf bis zu 400 Mrd. Euro,²⁸⁰ während der steuerpflichtige Erwerb laut der Erbschaftsteuerstatistik im Durchschnitt jährlich bei ca. 33 Mrd. Euro liegt.²⁸¹ Hinzu kommen die fehlende Steuerautonomie auf Landesebene und die relativ hohen Erhebungskosten. Die Verwaltungskosten werden auf 3,7% des Steueraufkommens geschätzt, während der Durchschnitt im Steuersystem bei 1,7% liegt.²⁸² Somit kann über die fiskalische Funktion der Erbschaftsteuer kein positives Urteil gefällt werden.

279 SOEP – Sozio-oekonomisches Panel, Version 32, Berlin [238], Niehues/Voigtländer 2016 [163] und Voigtländer/Seipelt 2017: 11 f. [250].

280 Vgl. Bach/Thiemann 2016: 63–71 [5] oder Grabka/Tiefensee 2017: 565–570 [92].

281 Vgl. Statistisches Bundesamt [226].

282 Vgl. RWI 2003 [251].

5.2.2. Distributive Funktion

Neben der fiskalischen Bewertung erfolgt nun die Analyse der Erbschaftsteuer unter Gerechtigkeitsaspekten. Legitimiert wird die Erbschaftsteuer über das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Erbschaftsteuer zählt zu den Vermögensteuern, wodurch die Bemessungsgrundlage an einem grundsätzlich geeigneten Indikator für die Bemessung der Leistungsfähigkeit anknüpft. Im Übertragungszeitpunkt enthält der Empfänger (z. B. der Erbe) einen leistungslosen Zugewinn, der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Empfängers erhöht. Dieser Zugewinn wird über die Erbschaftsteuer teilweise abgeschöpft. Der Tarif enthält dabei eine doppelte Verwandtschaftsprogression. Mit abnehmendem Verwandtschaftsverhältnis steigen die Steuersätze und die persönlichen Freibeträge sinken.

Insgesamt lässt sich die grundlegende Systematik der Erbschaftsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen. Dagegen wird in der Literatur allerdings oft das Argument angeführt, dass es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Doppelbesteuerung handelt, da sich die Erbschaft aus Ersparnissen zusammensetzt, die bereits im Rahmen der Einkommensteuer erfasst wurden.²⁸³ Dieser Einwand mag aus der Perspektive des Erblassers relevant erscheinen, ist aber für eine Erbanfallsteuer nicht entscheidend.

Zudem ist die Redistributionsfunktion der Erbschaftsteuer zu beachten. Die Rechtfertigung der Erbschaftsteuer wird von verteilungspolitischen Motiven flankiert. Ziel und Motivation der Erbschaftsteuer ist auch die Glättung der Vermögensverteilung in Deutschland (Redistributionsfunktion).²⁸⁴ Dabei muss man die speziellen Verschonungsregeln, insbesondere mit Immobilienbezug, berücksichtigen. Ganz entscheidend für die Vermögensverteilung ist laut einer aktuellen Untersuchung von Grabka und Halbmeier, ob Immobilienbesitz vorliegt. Eigentümer einer selbst genutzten Immobilie haben im Durchschnitt ein zehnfach größeres Vermögen als Personen ohne Immobilienbesitz. Eine Ursache für diesen starken Anstieg seit 2012 ist der positive Trend der Immobilienpreise.²⁸⁵

Vor diesem Hintergrund scheinen besonders die Verschonung des Familienwohnheims und der Vermietungsobjekte ungerechtfertigt. Es kommt hinzu, dass die steuerfreie Übertragung des Familienwohnheims unabhängig von einer Wertobergrenze ist. Übertrifft der Wert des Familienwohnheims den für die Übertragung geltenden Freibetrag, bleibt das Erbe unbesteuert, während der gleiche Wert in Geldvermögen, soweit er den persönlichen Freibetrag überschreitet, voll besteuert wird. Dies verstößt nicht nur gegen die

283 Vgl. Bach 2016: 16 [3].

284 Beim Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip wird die gegebene Verteilung der Markteinkommen als gerecht eingestuft.

285 Neben dem steigenden Grundvermögen ist auch der Wert des Betriebsvermögens deutlich angestiegen. Vgl. Grabka/Halbmeier 2019 [93].

Gerechtigkeitsnorm, sondern auch gegen die Neutralität.²⁸⁶

Ein Grund, der für die Privilegierung des Familienwohnheims angeführt wird, ist die besondere Stellung bzw. der Schutz der Familie, der über das Grundgesetz verankert ist. Die persönlichen Freibeträge schützen bereits recht umfassend die Übertragung von Vermögenswerten innerhalb der Familie. Zusätzlich gibt es nach § 28 (3) ErbStG bereits die Möglichkeit, die Steuer auf Antrag zehn Jahre zu stunden, wenn es sonst zu Liquiditätseingpässen beim Zensiten kommen könnte. Auch aus diesem Grund wirkt die vollständige Verschonung des Familienwohnheims als nicht gerechtfertigt.

Auch für den 10-prozentigen Sicherheitsabschlag auf den Wert von vermieteten Immobilien existiert keine nachvollziehbare Begründung.²⁸⁷ Durch die bereits geltenden Stundungsmöglichkeiten und Freibeträge liegen adäquate Instrumente zur Privilegierung der Vererbung innerhalb der Familie vor. Eine weitergehende Verschonung des Immobilienvermögens ist ungerechtfertigt. Auch das häufig angeführte Argument der schädlichen Substanzbesteuerung bzw. des Liquiditätsentzugs durch die Erbschaftsteuer auf Immobilienvermögen wird durch diese beiden Instrumente entkräftet.²⁸⁸

Resümierend ergibt sich aus der Analyse zwar eine grundlegende Legitimation der Erbschaftsteuer über das Leistungsfähigkeitsprinzip. Bei der derzeitigen Ausgestaltung sind die mangelhafte Redistributionsfunktion und der Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufgrund der ungerechtfertigten Verschonungsregeln aber negativ zu bewerten.

5.2.3. Allokative Funktion

Nach den fiskalischen und distributiven Funktionen werden im folgenden Abschnitt die allokativen Wirkungen der Erbschaftsteuer aus der aktuellen Literatur zusammengefasst. Bislang existiert nur wenig empirische Literatur zur Analyse der Verhaltensreaktionen auf die Besteuerung von Erbschaften auf der Basis des aktuellen Rechts.²⁸⁹ Die Elastizitäten von Erbschaften auf Steuersatzänderungen und das gesellschaftlich gewünschte Ausmaß an Umverteilung sind entscheidende Faktoren für die Bewertung der Wirkungen der Erbschaftsteuer aus allokativer Sicht.

Die Studien der Autoren Hines u.a. sowie Schinke zeigen, dass die Ankündigung der großen Reform der Erbschaftsteuer im Jahr 2009 zunächst zu einer leichten Schenkungswelle insbesondere von Unternehmensvermögen (Vorzieheffekt) im vorangehenden Jahr

286 Vgl. Best 2019: 774 [17].

287 Hierzu konträr DSi 2019: 15 [55].

288 Vgl. Houben/Maiert 2011: 164 [118].

289 Vgl. für einen Überblick Kopczuk 2013 [129] und Kopczuk 2009 [128], zur Ausgestaltung in Deutschland Glogowki 2016 [90].

geführt hat. In dem Jahr nach der Reform fiel das Aufkommen allerdings wieder. Im Jahr 2011 betrug das Erbschaftsteueraufkommen mit rund 4,2 Mrd. Euro wieder ungefähr das Niveau vor dem Reformvorhaben. Daraus lässt sich folgern, dass die Elastizität von Erbschaften auf Steuersatzänderungen relativ gering sein dürfte – mit Ausnahme von sehr großen unternehmerischen Vererbungen, die geplant stattfinden können.²⁹⁰ Die Studie von Gologowsky schätzt die Elastizitäten, allerdings auf der Basis des deutschen Rechtsstands vor 2009, mit 0,11 ebenfalls als sehr gering ein.²⁹¹ Aus den empirischen Erkenntnissen kann abgeleitet werden, dass die Elastizitäten zwar vom Motiv der Vermögensübertragung abhängen, aber tendenziell eher gering eingeschätzt werden. Steuern mit niedrigen Elastizitäten haben auch geringe Effizienzverluste zur Folge, was im Rahmen der allokativen Funktion positiv zu bewerten ist.

Abseits dieser grundlegenden empirischen Einschätzung zur Erbschaftsteuer im Steuersystem liefert auch die theoretische Wirkungsanalyse Erkenntnisse für die Beurteilung der allokativen Funktion der Erbschaftsteuer. Die Erhebung der Erbschaftsteuer stellt einen Eingriff in die Sparentscheidung bzw. die Kapitalakkumulation beim Erblasser (und Erben) dar. Abhängig vom Motiv kann die Ausweichreaktion unterschiedlich ausfallen. In der Literatur wird vorwiegend zwischen den folgenden Motiven unterschieden: ungeplante Vererbung, Altruismus und Paternalismus.

Im ersten Fall einer ungeplanten Erbschaft hat die Erbschaftsteuer keine Auswirkungen. Die Vererbung findet hier unbeabsichtigt statt, wodurch eine hohe Besteuerung sinnvoll erscheint, da keine Zusatzlasten entstehen können.²⁹² Dies ist bei den Motiven Altruismus und Paternalismus anders zu bewerten. Die beiden Motive sind wohl die bekanntesten Ansätze geplanter Vermögensübertragung und beschreiben den uneigennützi- gen Transfer vom Vermögen der Eltern an die Kinder zur Absicherung des Wohlergehens der nächsten Generation. Altruismus ist dabei die etwas stärkere Ausprägung, da bei diesem Motiv nicht nur der Transfer, sondern auch die Angleichung der Vermögen innerhalb der Familie berücksichtigt wird. Beim Paternalismus spielt die finanzielle Situation des Empfängers keine Rolle, sondern es geht nur um das gute Gefühl des Schenkens. Bei beiden Motiven ist zu erwarten, dass die Besteuerung von Erbschaften einen Einfluss auf die Ersparnis hat. Geplante Transfers werden für die Erblasser bei einer (höheren) Besteuerung weniger attraktiv, sodass die Erblasser einen höheren Konsum vorziehen, wodurch die Ersparnis sinkt. Gegen den Substitutionseffekt steht der Einkommenseffekt, der den Erblasser zu erhöhtem Sparen veranlassen kann, um ein bestimmtes Vermögen vererben

290 Vgl. Hines u. a. 2019 [113] und Schinke 2016 [197].

291 Vgl. Glogowski 2016 [90].

292 Vgl. Brunner 2014: 211 [34].

zu können.²⁹³ Die Reaktion der Erben steht der Reaktion der Erblasser diametral gegenüber. Die Erben reagieren tendenziell mit einer Erhöhung ihres Arbeitsangebots und sinkendem Konsum bei steigender Ersparnis, wenn sie von der Erbschaft wissen und die höhere Besteuerung kompensieren wollen.²⁹⁴

Aus diesen Überlegungen lässt sich ableiten, dass mit Ausnahme einer unbeabsichtigten Vererbung durch eine Steuer auf Erbschaften die Ersparnisbildung tendenziell sinkt. Die Besteuerung von Erbschaften führt folglich in Abhängigkeit vom Motiv zu unterschiedlich starken Ineffizienzen.²⁹⁵

Abseits der Motive sind noch weitere Ausweichreaktionen wie die Verlagerung von Vermögen ins Ausland oder die Nutzung von zum Teil gewollten Schlupflöchern im aktuellen Erbschaftsteuerrecht durch frühzeitige Planung der Vermögensübertragung möglich. Das aktuelle Erbschaftsteuerrecht bietet über den wiederholt anwendbaren persönlichen Freibetrag ein wirksames Instrument zur Steuerplanung. Zusätzlich wird durch die derzeitigen Verschonungsregeln für Betriebsvermögen und Immobilienvermögen gegen den Neutralitätsaspekt verstoßen, da der gleiche Wert in Form von verschiedenen Vermögensarten unterschiedlich belastet wird.²⁹⁶ Ergänzende Hinweise zu diesen theoretischen Überlegungen liefert die Studie von Joulfaian und McGarry, die zeigt, dass das Potential für steuerfreie Transfers durch eine Schenkung zu Lebzeiten nicht ausgenutzt wird. Allerdings finden die Autoren auch Hinweise darauf, dass Schenkungen stärker als Erbschaften auf eine Steueränderung reagieren, was die theoretischen Überlegungen unterstreicht.²⁹⁷

Ein weiterer Diskussionspunkt im Rahmen der allokativen Funktion sind die Auswirkungen der Bewertungsverfahren. Eine Analyse im Rahmen der Erbschaftsteuer unterbleibt, da die Diskussion im Kapitel 7 dieser Arbeit geführt wird.²⁹⁸

Resümierend führt die steuerliche Belastung von Erbschaften, aber insbesondere von Schenkungen, zu steuerinduzierten Ausweichreaktionen. Diese Ausweichreaktionen führen zu Zusatzlasten, die durch Abschaffung der Verschonungsregeln bzw. eine Gleichstellung der Vermögensarten verringert werden könnten. Ein weiterer Ansatzpunkt zur Verbesserung der allokativen Funktion besteht darin, die Nutzung des persönlichen Freibetrags nur einmalig zwischen Erbe und Erblasser zu gestatten.

293 Vgl. Homburg 2021: 134–137 [116].

294 Diese theoretischen Überlegungen haben aufgrund der mangelnden Berücksichtigung der individuellen Präferenzen nur eine begrenzte Aussagekraft. Für eine tiefer gehende Wirkungsanalyse vgl. Kley 2008: 16–19 [127] und Brunner 2014: 207–210 [34].

295 Zur Modellierung einer optimalen Erbschaftsteuer Piketty/Saez 2013: 1851–1886 [172].

296 Für eine umfassende Bewertung vgl. BMF 2012: 17–32 [262].

297 Vgl. Joulfaian/McGarry 2004: 429–444 [120].

298 Für eine umfassende Analyse der Bewertungsverfahren für Grundvermögen im Erbschaftsteuerrecht siehe Houben/Maiert 2011: 173–177 [118].

5.2.4. Steuertechnische Funktion

Abschließend wird die steuertechnische Funktion der Erbschaftsteuer mit dem Schwerpunkt auf Immobilienvermögen mittels der vier Kriterien Widerspruchslosigkeit bzw. Systemhaftigkeit, Steuertransparenz, Stetigkeit und Praktikabilität bewertet.

Ob die Erbschaftsteuer insgesamt einen Platz im deutschen Steuersystem verdient, war nicht Gegenstand der vorliegenden Untersuchung, da nur die immobilienbezogenen Regelungen analysiert wurden. Mit Blick auf die Erfassung von Immobilienvermögen ist die Abgrenzung zur Einkommensteuer und zur Grunderwerbsteuer zu überprüfen. Im Verhältnis zur Erbschaftsteuer kommt es durch beide Steuerarten nicht zu einer Doppelbelastung bei Immobilienvermögen. Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer schließen sich nach § 3 Nr. 2 S. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) aus. Die Erbschaftsteuer hat einen steuersystematischen Vorrang vor der Grunderwerbsteuer. Dies gilt auch, wenn der Erbe beispielsweise durch die Verschonungsregeln von der Erbschaftsteuer befreit ist. Das Argument zur Doppelbesteuerung des Vermögens mit der Einkommensteuer im Zeitpunkt der Vermögensbildung und mit der Erbschaftsteuer bei späterer Übertragung wurde im Rahmen der distributiven Funktion bereits entkräftet. Sollte doch eine Doppelbelastung entstehen, kann über § 35 b EStG die gezahlte Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer angerechnet werden. Auffällig ist dagegen die doppelte Nichtbesteuerung von selbst genutzten Immobilien, deren Wert sowohl bei der Erbschaftsteuer als auch der Einkommensteuer weitgehend steuerfrei ist. Bei der Überprüfung des Kriteriums „Steuertransparenz“ fällt auf, dass die doppelte Progression und die Verschonungsregeln den Komplexitätsgrad der Steuererhebung tendenziell erhöhen.

Bei den Kriterien Praktikabilität und Stetigkeit ist anzumerken, dass die Erbschaftsteuer einen umfassenden Reformprozess in mehreren Schritten bereits hinter sich hat. Dabei sind gerade die steuerlichen Bewertungsverfahren der empfindliche Punkt bei der Umsetzung der Vermögensbesteuerung. Der Gesetzgeber hat große Probleme, den Spagat aus realitätsnaher und gerechter Bewertung des Vermögens auf der einen Seite und der Praktikabilität des Verfahrens, was einen gewissen Grad an Pauschalierung erfordert, auf der anderen Seite zu schaffen. Diese Problematik wird aktuell beim Reformprozess der Grundsteuer erneut deutlich. Die Bewertungsverfahren bei der Erbschaftsteuer wurden umfassend reformiert, wobei der Versuch einer realitätsnahen Bewertung durch erstmalige Implementierung des Vergleichswertverfahrens unternommen wurde. Dieses marktnahe Verfahren lässt sich mit dem Kriterium Einfachheit nicht vereinen.²⁹⁹ Eine erneute umfassende Reform der Erbschaftsteuer würde die Stetigkeit des Steuersystems stören und

²⁹⁹ Das Verkehrswertmodell als Reformoption der Grundsteuer setzt bei der Bewertung des Grundvermögens auch auf Vergleichswertverfahren. Siehe Kapitel 7.5.2 dieser Arbeit.

sollte aus diesem Grund vermieden werden.

5.3. Zusammenfassung und Reformansatz

Die Erbschaftsteuer hat einen sehr umfassenden Reformprozess hinter sich. Eine weitere Reform erscheint auf absehbare Zeit politisch nicht umsetzbar. Allgemein ist festzustellen, dass aufgrund der notwendigen Stetigkeit der Steuergesetze weitere Reformschritte auch nicht unbedingt zu empfehlen wären.

Die finanzwissenschaftlichen Herausforderungen bei den Regelungen des Erbschaftsteuergesetzes, die einen Bezug zur Immobilie aufweisen, sind vorrangig Bewertungsprobleme. Die Diskussion ähnelt in weiten Teilen der Bewertungsproblematik bei der Grundsteuer, da bei beiden Steuerarten der aktuelle Wert des Grundvermögens bestimmt werden muss. Da die Grundsteuer eine reine Immobiliensteuer ist und ihr Reformprozess einen aktuelleren Bezug hat, wird in der vorliegenden Arbeit die Diskussion um die Bewertung des Grundvermögens sehr ausführlich und ausschließlich in Kapitel 7 geführt. In der vorliegenden Arbeit ist die Belastung von Immobilienvermögen durch die Erbschaftsteuer strukturiert nach den vier Funktionen nur kurz analysiert worden. Tabelle 5.3 fasst die Ergebnisse zusammen.

Die Anwendung des Kriterienkatalogs führt bei der fiskalischen Funktion zu einer negativen Bewertung, auch wenn manche Kriterien nur ungenau abgeschätzt werden können, da nur die immobilienbezogenen Regelungen analysiert werden. Aus diesem Grund werden in der Tabelle zwar die Kernergebnisse mit +, – und 0 recht klar zusammengefasst, müssen aber gemeinsam mit den zugehörigen Erläuterungen interpretiert werden. Allgemein sind durch die hohen Freibeträge und die umfassenden Verschonungsregeln viele Erbschaften nicht von der Besteuerung betroffen. Zugleich sind die Erhebungskosten der Erbschaftsteuer durch die aufwendigen Bewertungsverfahren im Vergleich zu anderen Steuerarten relativ hoch. Diese Argumente führen zu einer negativen Bewertung der fiskalischen Funktion.

Die Erbschaftsteuer kann prinzipiell über das Leistungsfähigkeitsprinzip legitimiert werden. Die doppelte Verwandtschaftsprogression führt zu einem starken Progressionseffekt. Dieses Verfahren bietet einen Ansatzpunkt für einen möglichen Reformbedarf. Die Steuerfreistellung von selbst genutztem Wohneigentum führt in Kombination mit den darüber hinaus anwendbaren Freibeträgen nur zu einer eingeschränkten Erfüllung des Umverteilungszwecks. Da die Redistributionsfunktion nach der herrschenden Meinung

300 Hierbei gilt es einschränkend zu berücksichtigen, dass eine Autonomie der Länder bei der Erbschaftsteuer voraussichtlich wenig zielführend wäre.

Kriterien	Erbschaftsteuer
Fiskalische Funktion	
Ergiebigkeit	-
(Steuerautonomie)	-) ³⁰⁰
Erhebungsbilligkeit	-
Allokationsfunktion	
Neutralität	-
Distributionsfunktion	
Leistungsfähigkeitsprinzip	+
Redistributionsfunktion	0
Steuertechnische Funktion	
Systemhaftigkeit	+
Steuertransparenz	0
(Stetigkeit)	0)
Einfachheit	-

+ - Kriterium ist erfüllt
 - - Kriterium ist nicht erfüllt
 0 - Kriterium ist eingeschränkt erfüllt

Tabelle 5.3.: Zusammenfassung der Ergebnisse zur Beurteilung der Erbschaftsteuer auf Immobilienvermögen

und von der Politik als das Hauptargument für den Platz der Erbschaftsteuer im Steuersystem angeführt wird, sollte diese überzeugender bzw. wirkungsvoller ausgestaltet werden. Mögliche Liquiditätsprobleme, die bei einer Belastung von gebundenem Vermögen entstehen können, lassen sich auch durch Stundungsregelungen bewältigen.

Die allokativen Effizienz könnte ebenfalls durch Abschaffung der Verschonungsregeln verbessert werden. Hierdurch würde Grundvermögen an sich, aber auch im Vergleich zu anderen Vermögensarten gleichmäßiger belastet werden. Der Bewertungsabschlag für vermietete Wohnimmobilien und die Freistellung des Familienwohnheims ermöglichen Ausweichreaktionen, die zu einer Erhöhung der volkswirtschaftlichen Zusatzlasten führen. Auch die mehrfache Anwendung der persönlichen Freibeträge gilt es zu beschränken, um steuerplanerische Motive zu begrenzen. Die steuertechnische Bewertung bietet keinen Ansatzpunkt für eine Reform, außer der bereits erwähnten Beachtung der Stetigkeit.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die immobilienbezogenen Verschonungsregeln abzuschaffen sind, da sie aus finanzwissenschaftlicher Sicht nicht zu rechtfertigen sind. Allgemein ließe sich durch die Begrenzung der persönlichen Freibeträge auf eine einmalige Anwendung zwischen Erbe und Erblasser sowohl die fiskalische als auch die

distributive Funktion der Erbschaftsteuer verbessern. Diese beiden Instrumente sind Ansatzpunkte für eine Reform der immobilienbezogenen Regelungen im Erbschaftsteuerrecht.

6. Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer ist eine reine Immobiliensteuer, auf der ein Schwerpunkt dieser Arbeit liegt, da seit der Föderalismusreform im Jahr 2006 die Länder den Steuersatz der Grunderwerbsteuer auf die bundeseinheitliche Bemessungsgrundlage selbst bestimmen dürfen. Diese – ausschließlich bei der Grunderwerbsteuer bestehende – Steuerautonomie der Länder hat einen beachtlichen Anstieg der Steuerbelastung erzeugt. Mehr als zehn Jahre nach der Reform ist es Zeit für eine Bilanz und eine Neuorientierung.³⁰¹

6.1. Steuerrechtliche Konzeption

Die Grunderwerbssteuer zählt zu den Verkehrsteuern und wird beim Immobilienerwerb fällig. Nach § 8 GrEStG ist die Bemessungsgrundlage die vereinbarte Gegenleistung (Kaufpreis) zwischen Käufer und Verkäufer.

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, hat der Gesetzgeber eine Abgrenzung zu Umsatzsteuer und Erbschaftsteuer geschaffen. Unentgeltliche Übertragungen unterliegen regelmäßig nicht der Grunderwerbssteuer, sondern der Erbschaftsteuer. Unter das GrEStG fallende Umsätze stellen prinzipiell einen steuerbaren Vorgang dar, sind aber nach § 4 Abs. 9 a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die Grunderwerbsteuer wird aufgrund der ähnlichen Systematik auch als spezielle Mehrwertsteuer für den Immobilienerwerb bezeichnet. Steuerschuldner sind nach § 13 GrEStG die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen, also Käufer und Verkäufer.

Die Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer fließen den Ländern zu. Durch die Föderalismusreform vom 01.09.2006 wurde die Grunderwerbsteuer geändert. Vor der Reform galt ein bundeseinheitlicher Steuersatz von 3,5 %. Die neu gewonnene Steuersatzautonomie haben die Länder, außer Bayern und Sachsen, genutzt, um den Grunderwerbsteuersatz sukzessive zu erhöhen. In Brandenburg, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Thüringen und Schleswig-Holstein gilt derzeit der Spitzensteuersatz von 6,5 % bei einem bundesweiten Durchschnittssteuersatz von 5,4 % im Jahr 2017.³⁰²

301 Vgl. für die weiteren Ausführungen zur Grunderwerbsteuer, wenn nicht anders gekennzeichnet, Scherf/Dresselhaus 2016: 740–747 [195] und Scherf/Dresselhaus 2017: 6–9 [27].

302 Eigene Berechnung auf der Basis von Statistisches Bundesamt [228].

Für die Käufer einer Immobilie zählt die Grunderwerbsteuer zu den Erwerbsnebenkosten, wie auch die Kosten für den Makler, den Notar und den Grundbucheintrag.³⁰³ Für die privaten Haushalte geht die finanzielle Belastung aus der Grunderwerbsteuer oft direkt zulasten des Eigenkapitals. Unternehmen haben hingegen die Möglichkeit, Immobilien im Rahmen eines Share Deals zu erwerben. Dabei veräußern die bisherigen Besitzer die Immobilien nicht direkt, sondern bilden dafür eine Gesellschaft und verkaufen Anteile daran. Bleibt der übertragene Anteilsbesitz innerhalb von fünf Jahren unter 95 %, ist keine Grunderwerbsteuer zu entrichten. Diese einfache und legale Möglichkeit, die Steuerlast zu umgehen, wird für Unternehmen infolge der wachsenden Bedeutung der Grunderwerbsteuer zunehmend attraktiv.³⁰⁴ Zusätzlich haben die Unternehmen und Vermieter die Möglichkeit, die Grunderwerbsteuer von ihrer Steuerschuld abzusetzen, da die Grunderwerbsteuer zu den aktivierungsfähigen Nebenkosten zählen, die über die Nutzungsdauer mit jährlich 2 % bis 3 % abzuschreiben (§ 7 (4) EStG) sind. Dadurch müssen die Unternehmen oder Vermieter die Grunderwerbsteuer zwar formal entrichten, jedoch wird sie durch die Anrechnung auf die Ertragsteuer bei einer Haltedauer von 33 bzw. 50 Jahren neutralisiert.

6.2. Beurteilung anhand des Zielsystems

6.2.1. Fiskalische Funktion

Die fiskalische Funktion der Grunderwerbsteuer wird anhand der Kriterien Ergiebigkeit, Anpassungsfähigkeit, Steuerautonomie und räumliche Streuung des Steueraufkommens überprüft.

Ergiebigkeit

Mit der Föderalismusreform im Jahr 2006 nahm die fiskalische Bedeutung der Grunderwerbsteuer für die Länderhaushalte zu. Seitdem ist die Grunderwerbsteuer eine zentrale Einnahmequelle für die Länder, da das Steueraufkommen ausschließlich den Ländern zufließt und der Steuersatz von den Ländern selbst festgelegt werden kann.

Von 2000 bis 2005 war das Aufkommen der Grunderwerbsteuer – bedingt durch den einheitlichen Steuersatz und die Preisniveaustabilität auf den Immobilienmärkten – annähernd konstant. Zwischen 2005 und 2007 erfolgte zunächst ein deutlicher Anstieg, der

³⁰³ Vgl. zu den Maklerkosten genauer Toschka/Voigtländer 2017 [244].

³⁰⁴ Für diese Aussage gibt es bislang nur eine anekdotische Evidenz, da keine Statistik für die Bedeutung des Share Deals im Vergleich zum Asset Deal vorliegt.

bis 2009 wieder nahezu vollständig korrigiert wurde. Der Anstieg war nicht auf die Erhöhung der Steuersätze zurückzuführen, da lediglich Berlin in den ersten Jahren vom neuen Recht Gebrauch machte. Es war vielmehr der Beschluss über die Abschaffung der Eigenheimzulage in 2007, der einen Boom der Baugenehmigungen ausgelöst hatte. Dieser Trend stand im Gleichklang mit dem seinerzeit niedrigen Zinsniveau von 2 %, das erst 2007 langsam anstieg. Beides führte zu Preissteigerungen durch die erhöhte Nachfrage. Infolge der Wirtschaftskrise von 2008/2009 ging sowohl die Anzahl der Bauanträge als auch der Häuserpreisindex merklich zurück, was zu einer Verminderung des Grunderwerbsteueraufkommens führte. Ab 2010 kam es dann zu einem deutlichen und kontinuierlichen Aufkommenswachstum. Ursächlich hierfür waren das niedrige Zinsniveau, verbunden mit steigenden Immobilienpreisen und die kräftige Erhöhung der Steuersätze durch die Länder.

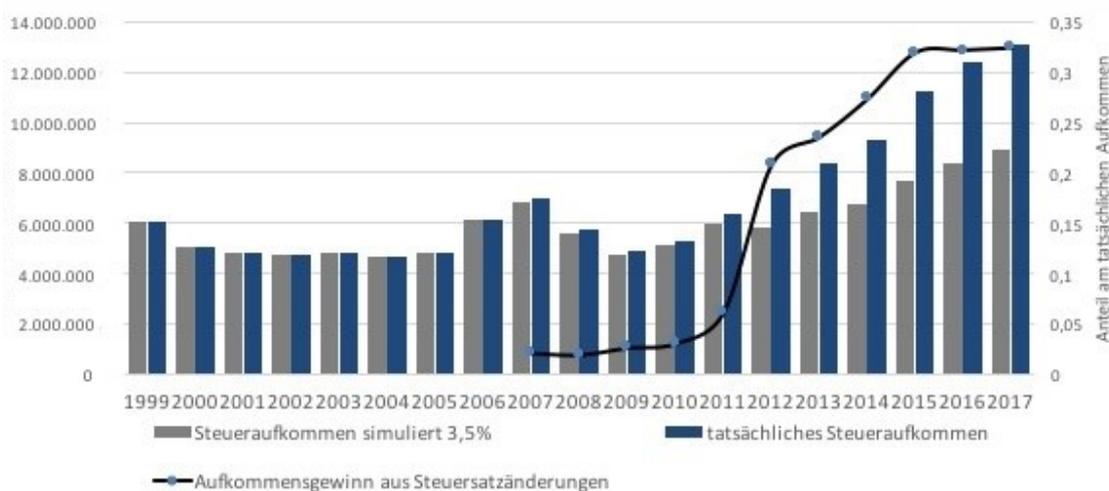


Abbildung 6.1.: Entwicklung des Aufkommens auf der Grunderwerbsteuer in Tsd. Euro, eigene Darstellung in Anlehnung an [222]

Ohne die erheblichen Steuersatzänderungen müssten die Länder seit 2010 auf einen großen Teil ihrer Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer verzichten. So wäre das Aufkommen seit 2010 zwar leicht gestiegen (graue Balken), aber deutlich schwächer als die tatsächliche Aufkommensentwicklung (blaue Balken). Die schwarze Linie in Abbildung 6.1 zeigt den deutlich ansteigenden Aufkommensgewinn, der durch die Steuersatzerhöhungen erzielt wurde. Im Jahr 2017 waren die tatsächlichen Einnahmen um 32 % (4 Mrd. Euro) höher, als sie bei gleichbleibendem Steuersatz gewesen wären. Mögliche Verhaltensreaktionen auf die Anspannung der Steuersätze, z. B. eine Veränderung des Preisniveaus oder

des Transaktionsvolumens, sind in dieser Betrachtung nicht berücksichtigt.³⁰⁵

Mittlerweile ist die Grunderwerbsteuer die aufkommensstärkste Landessteuer mit einem Anteil von rund 4,9 % der gesamten Einnahmen der Länder vor der Erbschaftsteuer mit nur 2,2 %.³⁰⁶ Aus fiskalischer Sicht ist die Grunderwerbsteuer trotz der Steuersatzerhöhungen weiterhin von untergeordneter Bedeutung, vor allem im Vergleich zu den Gemeinschaftssteuern, da alle Landessteuern nur knapp 8 % zu den gesamten Steuereinnahmen der Länder beitragen. Der Landeshaushalt wird folglich maßgeblich über den Länderanteil an den Gemeinschaftssteuern finanziert. Insbesondere aufgrund der steigenden Steuersätze (von 3,5 % auf 6,5 %) in Kombination mit der breit konzipierten Bemessungsgrundlage (Bruttoumsatz) für diese spezielle Steuerart kann die Ergiebigkeit der Grunderwerbsteuer schon fast als übererfüllt angesehen werden.

Ein weiterer Einflussfaktor auf die fiskalische Ergiebigkeit sind die Erhebungskosten. Diese belaufen sich bei der Grunderwerbsteuer gemäß einer Studie aus dem Jahr 1997 auf 2,1 % des Aufkommens und liegen damit unter den als üblich bzw. angemessen geltenden 3 % bei anderen Landessteuern.³⁰⁷ Angesichts dessen muss das Postulat eines angemessenen Kosten-Nutzen-Quotienten nicht kritisch diskutiert werden.

Die Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer beeinflussen die Finanzkraft im Länderfinanzausgleich und damit auch den Saldo nach dem Länderfinanzausgleich. Die Erfüllung der fiskalischen Funktion der Immobiliensteuern ist somit eng mit der Ausgestaltung des Finanzausgleichs verzahnt. Ob die Steuerautonomie der Länder und die daraus resultierenden Steuersatzerhöhungen im Einklang mit den übrigen finanzwissenschaftlichen Zielen stehen, ist im Folgenden zu überprüfen.

Räumliche Streuung des Steueraufkommens

Eine Grundvoraussetzung für die Wahrung einer adäquaten Einnahmenausstattung der Gebietskörperschaften ist eine möglichst geringe Streuung der Bemessungsgrundlage bei quantitativ bedeutsamen autonomen Steuerquellen.³⁰⁸ Das den Ländern gewährte autonome Steuersatzrecht bei der Grunderwerbsteuer erfordert eine Untersuchung der räumlichen Streuung der Bemessungsgrundlage. Es liegt eine geringe Streuung vor, wenn die durchschnittlichen Immobilienwerte im gesamten Bundesgebiet nur gering voneinander abweichen. Um das Ausmaß der Streuung bei der Grunderwerbsteuer bewerten zu können, wird die Bemessungsgrundlage (Gesamtumsatz der Immobilienverkäufe) pro Ein-

305 Siehe hierzu Kapitel 6.2.3. dieser Arbeit.

306 Die Daten stammen aus dem Jahr 2019. Vgl. hierzu Statistisches Bundesamt [222].

307 Es liegen keine aktuelleren Studien zu den steuerartenspezifischen Verwaltungskosten deutscher Steuern vor. Vgl. RWI 2003 [251].

308 Vgl. hierzu genauer Kapitel 3.1.1.1.

wohner für jedes Land ermittelt. Der Ausweis der Pro-Kopf-Werte ermöglicht Niveauvergleiche zwischen den Ländern. Eine Analyse auf der Basis des Steueraufkommens ist durch die unterschiedlichen Steuersätze und Einwohnerzahlen nicht möglich.³⁰⁹ Auf der Basis der Immobilienumsätze in Euro pro Kopf wurden die statistischen Lageparameter gewichteter Mittelwert, Standardabweichung und Variationskoeffizient zur Analyse der räumlichen und zeitlichen Streuung ermittelt. In Abbildung 6.2 werden die Ergebnisse zusammengefasst.³¹⁰

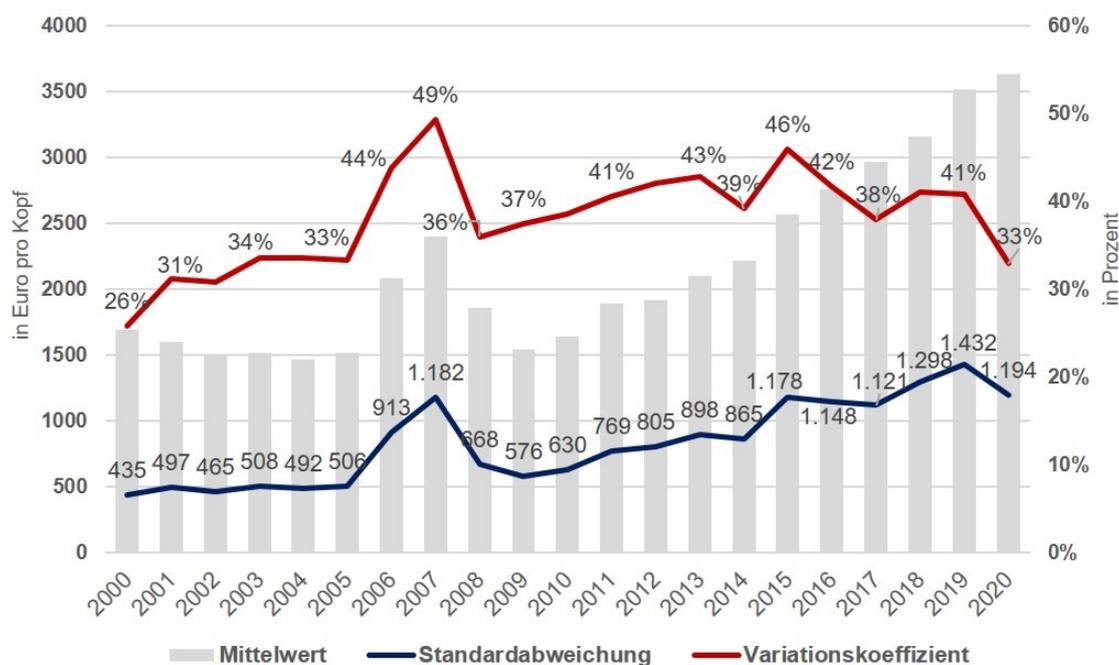


Abbildung 6.2.: Streuung der Gesamtumsätze aus Immobilienverkäufen unter den Ländern, eigene Darstellung und Berechnung der Lageparameter auf der Basis von [222]

Mit Ausnahme des vorübergehenden Einbruchs während der Wirtschaftskrise in den Jahren 2008 bis 2010 ist der durchschnittliche Pro-Kopf-Umsatz (graue Balken) von 1.690 Euro im Jahr 2000 auf einen Spitzenwert von 3.629 Euro im Jahr 2020 angestiegen. Daraus ist zunächst abzuleiten, dass die Einnahmen der Länder aus der Grunderwerbsteuer auch ohne Anspannung der Steuersätze angestiegen wären, da die Bemessungsgrundlage im Zeitablauf stetig gewachsen ist. Der Variationskoeffizient und die Standardabweichung nehmen im Trend ebenfalls zu. Im Jahr 2020 streuten die Immobilienwerte noch um 26 %.

309 Einschränkung ist darauf hinzuweisen, dass die Pro-Kopf-Werte alle mit den geschätzten Bevölkerungszahlen aus dem Jahr 2020 berechnet wurden. Vgl. Statistisches Bundesamt [231].

310 Eine Tabelle mit den jährlichen Daten für alle Bundesländer findet sich im Anhang.

Aktuell liegt die Streuung bei 33 %, wobei sie in den letzten zehn Jahren regelmäßig Werte von über 40 % angenommen hat. Die Grunderwerbsteuer verursacht folglich räumliche Disparitäten, die im Trend eher zugenommen haben. Der Variationskoeffizient ist sehr volatil in der beobachteten Zeitspanne. Dies ist bei einer Transaktionssteuer, die auf aktuelle Verkehrswerte abstellt, jedoch nachvollziehbar. Das Ländergefälle lässt sich graphisch über die gesamte Zeitspanne nur schwer darstellen. Aus diesem Grund werden in der folgenden Abbildung nur die letzten drei Jahre gezeigt.

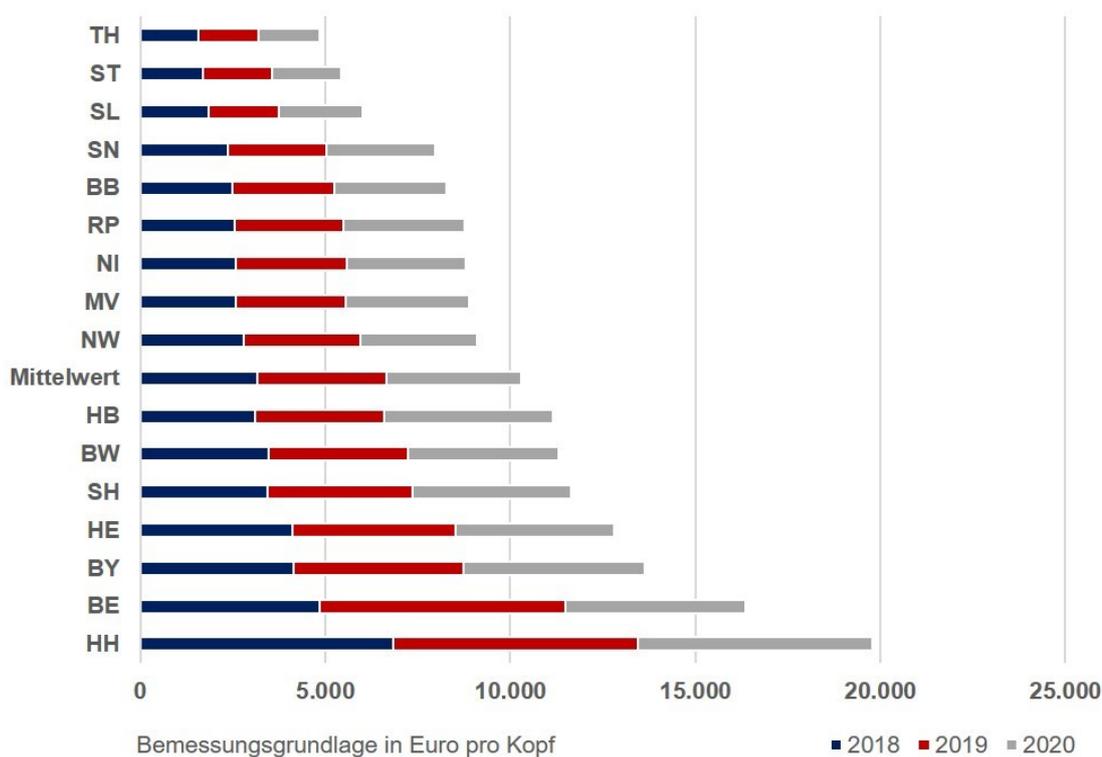


Abbildung 6.3.: Grunderwerbsteuerpflichtige Umsätze nach Ländern, eigene Darstellung auf der Basis von [222]

Angeführt wird der Ländervergleich von den Stadtstaaten. Insgesamt die höchste Pro-Kopf-Bemessungsgrundlage erzielte im verkürzten Beobachtungszeitraum Hamburg mit 19.786 Euro je Einwohner. Dahinter folgt Berlin mit einem Wert von 16.352 Euro. Bei den Flächenländern weisen Bayern (13.625 Euro) und Hessen (12.821 Euro) den höchsten Pro-Kopf-Wert aus. Das untere Ende des Rankings wird von ostdeutschen Flächenländern dominiert. In Thüringen und Sachsen-Anhalt fanden nur Immobilientransaktionen im Wert von 4.838 bzw. 5.431 Euro je Einwohner statt. Die Immobilientransaktionen pro Kopf in Thüringen betragen damit nur rund 25 % des Volumens in Hamburg. Das Ost-

West-Gefälle ist in Abbildung 6.3 deutlich zu erkennen.

Die Analyse zeigt, dass die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer eine deutliche regionale und zeitliche Streuung im beobachteten Zeitraum mit weiterhin zunehmender Tendenz aufweist. Dieses Ergebnis führt zu einer negativen Bewertung des Prüfkriteriums. Diese Schlussfolgerung ist allerdings auch wenig überraschend, da der Grunderwerbsteuer aktuelle Umsätze zugrunde liegen, die deutlich anfälliger für Schwankungen sind als Bestandsgrößen. Da die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zulasten der ohnehin ärmeren Bundesländer streut, ist eine Nivellierung über den Länderfinanzausgleich notwendig, um die Disparitäten zu mildern. Die Grunderwerbsteuer wird nach § 7 (1) Finanzausgleichsgesetz (FAG) als Steuereinnahme bei der Ermittlung der verteilungsrelevanten Finanzkraft im Länderfinanzausgleich berücksichtigt. Seit der Zuweisung der Steuersatzhoheit auf die Landesebene wird das normierte Grunderwerbsteueraufkommen einbezogen. Über das Normierungsverfahren wird die Steuerkraft des Landes anhand des bundesweit durchschnittlichen Steuersatzes ermittelt. Die Wirksamkeit und die Auswirkungen dieses Verfahrens werden in Kapitel 6.2.14 analysiert.

Anpassungsfähigkeit

Neben der regionalen Streuung ist bereits im vorherigen Kapitel zudem die zeitliche Streuung der Grunderwerbsteuer identifiziert worden. Aus diesem Grund schließt sich die Analyse der Anpassungsfähigkeit der Steuer innerhalb der fiskalischen Funktion an. Bei finanzieller Beweglichkeit der Steuerquelle in beide Richtungen kann die Gebietskörperschaft auf Änderungen in Aufgabenumfang oder Ausgabenintensität ohne steuerrechtliche Änderungen reagieren.

Abgesehen von den Schwankungen in Zeiten der Finanzkrise ist der Ausgabenbedarf der Länder ungefähr gleichläufig mit dem allgemeinen Wirtschaftswachstum. Dementsprechend sollte auch die Entwicklung der Steuereinnahmen mit dem Wirtschaftswachstum Schritt halten. Bei einer proportionalen Wachstumsreagibilität des Steueraufkommens passt sich das Aufkommen von selbst an den allgemeinen wirtschaftlichen Trend an, wodurch Eingriffe in das Steuersystem überflüssig werden. Eine proportionale Wachstumsreagibilität wird bei einer Aufkommenselastizität nahe 1 erreicht.

Die langfristige Aufkommenselastizität der Grunderwerbsteuer wurde im Zeitraum vor der ersten Steuererhöhung auf 3,5 %, also von 1950–1973, ziemlich genau auf 1 geschätzt.³¹¹ Im Jahr 1983 und 1997 wurde die Grunderwerbsteuer grundlegend reformiert. Zuerst wurde die Bemessungsgrundlage deutlich verbreitert und der Steuersatz zur Ge-

311 Vgl. Körner 1974 [130].

währleistung der Aufkommensneutralität von 7 % auf 2 % abgesenkt. Im zweiten Reformschritt wurde der Steuersatz der Grunderwerbsteuer wieder leicht auf 3,5 % erhöht. In dieser Zeitspanne lag die langfristige Aufkommenselastizität geschätzt bei 1,98 und die mittelfristigen Aufkommenselastizitäten bei Zehnjahreszeiträumen zum Teil sogar über 3.³¹² Aktuellere Studien zur Aufkommenselastizität liegen nicht vor. Es ist aber anzunehmen, dass die aktuelle Aufkommenselastizität durch die positive Preisentwicklung am Immobilienmarkt und weitere Steuersatzerhöhungen, die seit der Föderalismusreform II möglich sind, diesen Wert noch übersteigt. Damit liegt die Aufkommenselastizität der Grunderwerbsteuer deutlich über der Anforderung.

Die hohe Aufkommenselastizität unterstützt das Ergebnis aus dem vorherigen Kapitel, dass die Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer räumlich und zeitlich volatil sind und insbesondere bei wirtschaftlichen Einbrüchen stark zurückgehen und die Zyklizität der öffentlichen Haushalte tendenziell erhöhen.³¹³ Durch die Volatilität kann das Kriterium Anpassungsfähigkeit bei der Grunderwerbsteuer nicht als erfüllt angesehen werden.

Steuerautonomie

Nicht jede Steuerart eignet sich als autonome Steuerquelle für die Landesebene. Zu favorisieren sind Steuern mit einer immobilen Bemessungsgrundlage, was bei der Grunderwerbsteuer durch die feste Bindung der Immobilie an einen Standort erfüllt ist. Neben diesem allgemein positiven Befund hat die Analyse in Abschnitt 6.2.1.2 die hohe Streuung der Steuerquelle im Land insgesamt gezeigt. Dieses Ergebnis erfordert eine genaue Überprüfung des Steuersatzrechts in Verbindung mit dem Länderfinanzausgleich.

Von der Möglichkeit zur autonomen Festlegung des Steuersatzes haben die Länder (bis auf Bayern und Sachsen) bei der Grunderwerbsteuer recht aktiv Gebrauch gemacht. Seit der Gesetzesänderung 2006 wurde der Steuersatz bis heute insgesamt 26 Mal ausgehend von 3,5 % auf bis zu 6,5 % (z. B. allein vier Mal im Saarland) erhöht und kein einziges Mal gesenkt. Die Entwicklung der Steuersatzänderungen durch die Bundesländer zeigt Tabelle 6.1.

312 Vgl. Thöne 2005: 7 [240].

313 Mit ähnlichem Ergebnis Büttner 2017: 2 [43].

Länder	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008
Bayern	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5
Sachsen	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5
Hamburg	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	3,5
Baden-Württemb.	5	5	5	5	5	5	3,5	3,5	3,5	3,5
Bremen	5	5	5	5	4,5	4,5	4,5	3,5	3,5	3,5
Niedersachsen	5	5	5	5	4,5	4,5	4,5	3,5	3,5	3,5
Mecklenburg-Vorp.	5	5	5	5	5	5	3,5	3,5	3,5	3,5
Rheinland-Pfalz	5	5	5	5	5	5	3,5	3,5	3,5	3,5
Sachsen-Anhalt	5	5	5	5	5	5	4,5	4,5	3,5	3,5
Berlin	6	6	6	6	5	5	4,5	4,5	4,5	4,5
Hessen	6	6	6	6	5	3,5	3,5	3,5	3,5	3,5
Thüringen	6,5	5	5	5	5	5	5	3,5	3,5	3,5
Brandenburg	6,5	6,5	6,5	5	5	5	5	3,5	3,5	3,5
Nordrhein-Westfalen	6,5	6,5	6,5	5	5	5	3,5	3,5	3,5	3,5
Saarland	6,5	6,5	6,5	5,5	5,5	4	4	3,5	3,5	3,5
Schleswig-Holstein	6,5	6,5	6,5	6,5	5	5	3,5	3,5	3,5	3,5
Ø–Steuersatz	5,37	5,28	5,28	5,03	4,75	4,56	4,03	3,68	3,62	3,56

Tabelle 6.1.: Die Entwicklung der Grunderwerbsteuersätze in Prozent, eigene Berechnung und Darstellung

Die Steuersatzautonomie der Länder bei der Grunderwerbsteuer hat, wie bereits im vorherigen Kapitel 6.2.1.2 erwähnt, Folgewirkungen auf den Länderfinanzausgleich.³¹⁴ Durch Zuweisung der Steuersatzhoheit an die Länder wurde deren Autonomiegrad, der sich bis dahin auf die Aufwands- und Verbrauchsteuern beschränkte, erhöht. Um einen Steuersenkungswettbewerb zwischen den konkurrierenden Gliedstaaten zu vermeiden, wurde der Länderfinanzausgleich an die neue Gesetzgebung angepasst. Der Länderfinanzausgleich normiert Finanzkraftunterschiede zwischen den Ländern durch Vergleich der beiden Kennzahlen Finanzkraft und Finanzbedarf. Die Grunderwerbsteuer wird nach § 7 (1) FAG als Steuereinnahme bei der Ermittlung der verteilungsrelevanten Finanzkraft im Länderfinanzausgleich berücksichtigt.³¹⁵ Zur Messung der Steuerkraft ist es bei autonom festlegbaren Steuer- oder Hebesätzen erforderlich, eine Aufkommensnormierung vorzunehmen. Andernfalls würde der Finanzausgleich verzerrt, weil Länder mit selbst gewählt niedrigen (bzw. hohen) Steuersätzen ärmer (bzw. reicher) gerechnet würden, als sie tatsächlich sind. Demzufolge wird das Grunderwerbsteueraufkommen zum Zwecke der Bestimmung der Ländersteuerkraft anhand eines gewichteten bundesdurchschnittlichen und nicht anhand des tatsächlichen Steuersatzes (Normierungsverfahren) berechnet.

314 Der Länderfinanzausgleich umfasst im weiteren Sinne die Umsatzsteuerverteilung, den horizontalen Finanzausgleich unter den Ländern sowie die Bundesergänzungszuweisungen.

315 Bei den folgenden Ausführungen wird die gegenwärtige Finanzordnung (bis 2020) zugrunde gelegt.

Das Steueraufkommen für ein bestimmtes Bundesland³¹⁶ ergibt sich aus der Multiplikation von Steuersatz (t) mit dem steuerpflichtigen Volumen der Immobilientransaktionen als Bemessungsgrundlage (BMG).

$$T_j = t_j \cdot BMG_j \quad (6.1)$$

Im Finanzausgleich wird aber eben nicht das tatsächliche Aufkommen (T) angesetzt, sondern die Steuerkraft (SK), bei welcher der gewichtete Durchschnittssteuersatz (t_\varnothing ³¹⁷) zugrunde gelegt wird. So gilt für die Berechnung der Steuerkraft eines Landes im Länderfinanzausgleich:

$$SK_j = t_\varnothing \cdot BMG_j, \quad (6.2)$$

wobei entsprechend

$$t_\varnothing = \frac{\sum T_i}{\sum BMG_i} \quad (6.3)$$

der gewichtete Durchschnittssteuersatz maßgeblich für die Berechnung der Steuerkraft eines Landes im Länderfinanzausgleich ist. Wenn ein einzelnes Bundesland seinen Grunderwerbsteuersatz von t auf t' erhöht, vergrößert sich zugleich der bundesdurchschnittliche Steuersatz.

$$t'_\varnothing = t_\varnothing + \Delta t_j \frac{BMG_j}{\sum BMG_i} \quad (6.4)$$

In den Bundesländern Bayern, Berlin, Hessen und Hamburg findet zusammen fast die Hälfte der bundesweit für die Grunderwerbsteuer relevanten Immobilientransaktionen statt.³¹⁸ Diese Bundesländer haben deshalb durch eine Veränderung ihres Grunderwerbsteuersatzes einen recht großen Einfluss auf den gewichteten Durchschnittssteuersatz. Wenn ein Bundesland seinen Steuersatz erhöht (senkt), wird für alle Bundesländer im Länderfinanzausgleich eine höhere (niedrigere) Grunderwerbsteuerkraft angesetzt. Senkt ein Bundesland seinen Steuersatz unter den bundesweiten Durchschnittssteuersatz, dann erlangt es zwar einen Standortvorteil im Steuerwettbewerb, wird dafür aber mit einer höheren Steuerkraft als tatsächlich erwirtschaftet im Finanzausgleich veranschlagt. Die befürchtete Abwärtsspirale der Steuersätze durch den gesteigerten Wettbewerb um das

316 Es wird im Folgenden ein bestimmtes Land mit j und alle Länder werden mit i bezeichnet.

317 Der Steuersatz eines bestimmten Landes t_j wird mit dem Länderanteil an der gesamten Bemessungsgrundlage ($BMG_j / \sum BMG_i$) gewichtet.

318 Die Übersicht zur Verteilung der Bemessungsgrundlage befindet sich im Anhang.

Steueraufkommen wurde durch diese Methode begrenzt. Büttner und Krause zeigen in einer Studie für die Abrechnung des Länderfinanzausgleichs 2015, dass die rückläufigen Transferzahlungen durch die steigende Bemessungsgrundlage sogar über den zusätzlich erwirtschafteten Einnahmen liegen können.³¹⁹

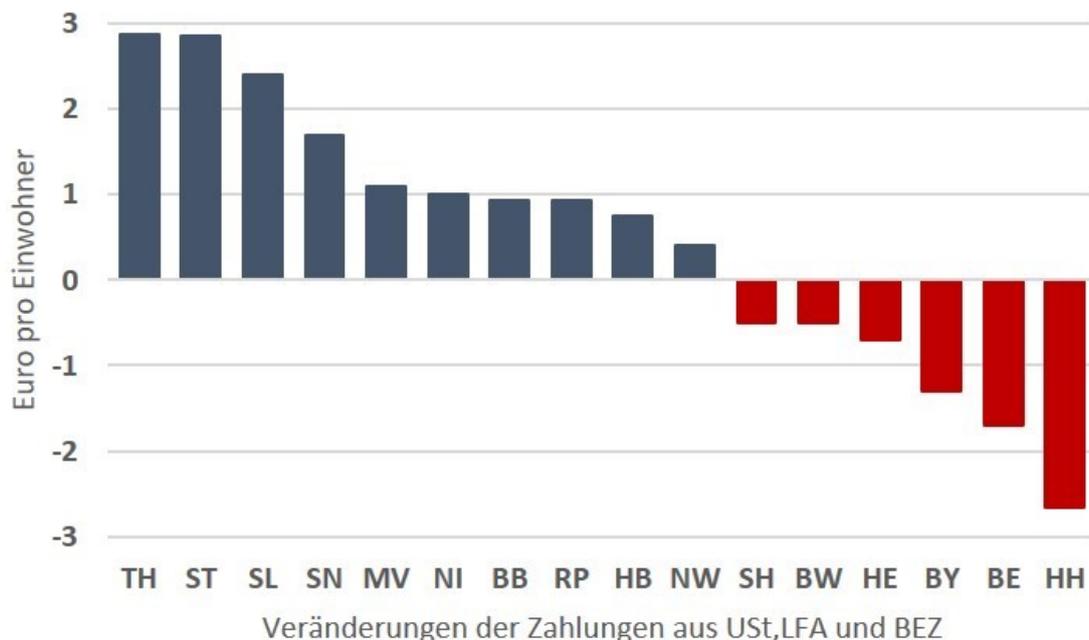


Abbildung 6.4.: Wirkungen einer Erhöhung der Grunderwerbsteuer (Bayern) auf die Finanzkraft unter Berücksichtigung der Anpassungen im Länderfinanzausgleich, eigene Berechnung mit [71]

Dieser Effekt führt im Gesamtsystem des Länderfinanzausgleichs zu kleineren Verschiebungen, was am Beispiel einer Erhöhung des (für den Durchschnitt gewichtigen) bayerischen Steuersatzes um einen Prozentpunkt für das Ausgleichsjahr 2015 illustriert werden soll. Bayern hätte durch Erhöhung des Steuersatzes auf 4,5 % ein Mehraufkommen von 448,7 Mio. Euro erzielt und den Durchschnittssteuersatz aller Länder von 5,03 % auf 5,23 % erhöht.³²⁰ Abbildung 6.4 zeigt die daraus resultierenden Veränderungen der Zahlungen aus Umsatzsteuer, Länderfinanzausgleich und Bundesergänzungszuweisungen.³²¹

319 Vgl. Büttner/Krause 2018: 32–41 [47].

320 Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer lag in Bayern 2015 bei 44,9 Mrd. Euro. Der Durchschnittssteuersatz resultiert aus dem tatsächlichen Steueraufkommen von 11,2 Mrd. Euro bezogen auf die gesamte Bemessungsgrundlage von 223,7 Mrd. Euro. Zu den Daten vgl. Bundesministerium der Finanzen, Vorläufige Abrechnung des Länderfinanzausgleichs für das Jahr 2015.

321 Die Berechnungen erfolgten mithilfe des Programms ‚Finanzausgleich zum Selberrechnen‘. Die berechneten Szenarien zur Steuersatzerhöhung in Bayern stehen zur Verfügung unter [71].

Bei allen Bundesländern und -- wegen der Bundesergänzungszuweisungen -- auch beim Bund ergeben sich Veränderungen ihrer Netto-Zahler- bzw. -Empfänger-Position, die zwischen -2,67 Euro pro Einwohner für Hamburg und 2,88 Euro pro Einwohner für Thüringen liegen. Dies ist allerdings bei einem gesamten Zahlungsvolumen von ca. 1.298 Euro pro Einwohner und einer durchschnittlichen Finanzkraft nach Finanzausgleich von 3.150 Euro pro Einwohner keine erhebliche Größenordnung (ca. 0,2 %).³²²

Zudem kompensieren sich Gewinne und Verluste innerhalb der Ländergruppe nahezu vollständig. Ein systematischer Anreiz für andere Länder, als Reaktion auf den Anstieg ihrer finanzausgleichsrelevanten Steuerkraft ihren Steuersatz ebenfalls zu erhöhen, lässt sich daher nicht bestätigen. Im Gegenteil: Würde das Normierungsverfahren entfallen und die tatsächlichen Einnahmen in den Länderfinanzausgleich einfließen, würde ein Anreiz zur Steuersatzsenkung entstehen, da die gesamte Ländergruppe die Mindereinnahmen mittragen müsste.

Die Vergrößerung der gemessenen Steuerkraft und die daraus resultierenden Verschiebungen sind – bei absolut gleichem Mehraufkommen – unabhängig davon, welches Bundesland den Grunderwerbsteuersatz erhöht. Das betreffende Land selbst verzeichnet einen doppelten Budgeteffekt, da seine Mehreinnahmen um den Rückkoppelungseffekt korrigiert werden. Im vorliegenden Fall steigen die Steuereinnahmen von Bayern stärker als seine Steuerkraft, wodurch die Mehreinnahmen zu 96,3 % und damit nahezu vollständig im Land verbleiben. Hätte Nordrhein-Westfalen mit einem Steuersatz von 7,56 % im Jahr 2015 dasselbe Mehraufkommen erzielt, dann würden seine Mehreinnahmen bei der Grunderwerbsteuer durch den Rückkoppelungseffekt sogar auf 101,9 % aufgestockt.

Das relativ überschaubare Ausmaß der Korrekturen belegt die Wirksamkeit des Normierungsverfahrens hinsichtlich der Trennung von autonomen Entscheidungen und Länderfinanzausgleich. Der Anstieg der gemessenen Grunderwerbsteuerkraft geht über den Länderfinanzausgleich tendenziell zulasten der Länder mit einer überdurchschnittlichen Bemessungsgrundlage pro Einwohner, während Länder mit einer unterdurchschnittlichen Bemessungsgrundlage profitieren (Abbildung 6.5). Diese Verteilungswirkung ist prinzipiell nicht ungünstig, denn von der Steuersatzautonomie profitieren besonders die Länder mit relativ hoher Bemessungsgrundlage, die via Anhebung der Grunderwerbsteuer ihre Haushalte am stärksten entlasten können. Daher erscheinen die Wirkungen der Grund-

³²² In der Summe erhielten die Länder 2015 Zahlungen von 105,7 Mrd. Euro bzw. 1.298 Euro pro Einwohner aus der Umsatzsteuer und den Bundesergänzungszuweisungen. Der horizontale Länderfinanzausgleich verändert nur die Verteilung der Finanzkraft unter den Ländern, aber nicht das Gesamtniveau. Zusammen mit der Ländersteuerkraft von 150,8 Mrd. Euro ergibt sich ein Länderbudget von 256,6 Mrd. Euro bzw. 3.150 Euro pro Einwohner.

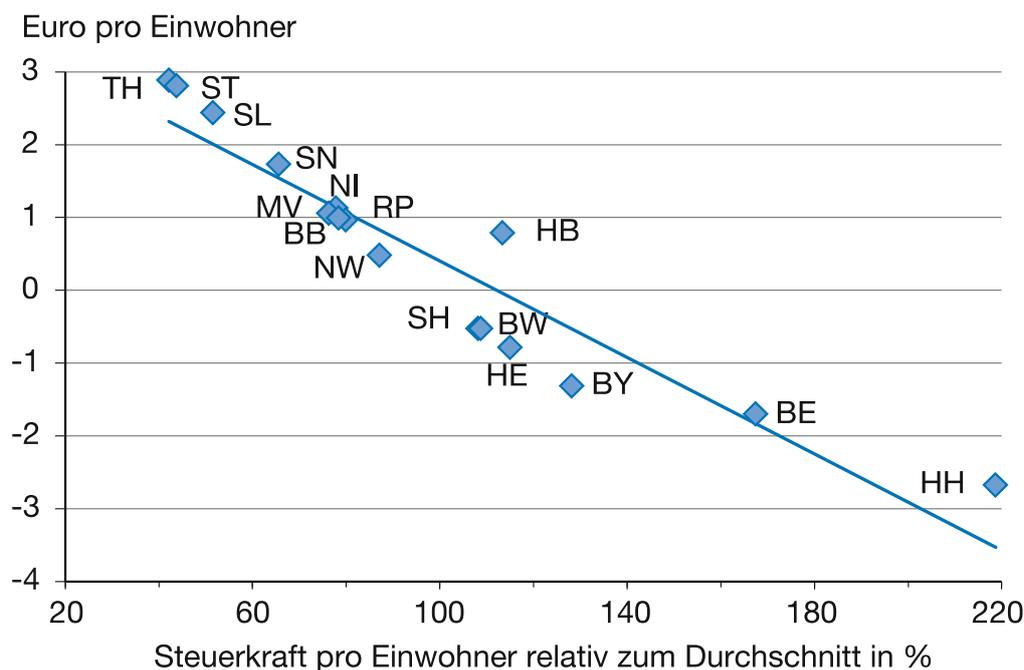


Abbildung 6.5.: Verteilungseffekte in Abhängigkeit von der Steuerkraft, eigene Berechnung mit [71]

erwerbsteuer im Länderfinanzausgleich insgesamt weitgehend unproblematisch.³²³ Abschließend bleibt festzuhalten, dass die Grunderwerbsteuer prinzipiell die Steuerautonomie der Bundesländer erhöht, da der Aufkommenseffekt durch das Normierungsverfahren größtenteils im Land verbleibt. Diese Bedingungen fördern offenbar den rasanten Anstieg der Steuersätze in den letzten zehn Jahren. Das Kriterium Steuerautonomie kann als erfüllt eingestuft werden.

6.2.2. Distributive Funktion

Aus distributiver Sicht erfolgt die Legitimation der Grunderwerbssteuer über das Leistungsfähigkeitsprinzip oder das Äquivalenzprinzip als fundamentale Gerechtigkeitsnormen. Die Redistributionskriterien sind bei der Grunderwerbsteuer nicht sinnvoll anwendbar.³²⁴

³²³ Hierzu konträr Hentze 2017 [108] und Boysen-Hogrefe 2017 [25].

³²⁴ Vgl. für die folgenden Ausführungen Scherf/Dresselhaus 2016: 742 [195].

Äquivalenzprinzip

Das Äquivalenzprinzip sieht eine gerechte Lastverteilung als gegeben an, wenn einzelne öffentliche Leistungen mit entgeltähnlichen Abgaben der jeweiligen Nutznießer finanziert werden. Fiskalische Äquivalenz basiert auf der institutionellen Kongruenz zwischen der Gruppe der Nutzer, der Steuerzahler und der Entscheidungsträger. Hierdurch sollen Entscheidungen zulasten Dritter vermieden, Vor- und Nachteile der Staatsleistungen besser abgewogen und somit effizientere politische Beschlüsse getroffen werden. Die Verknüpfung zwischen Steuern und öffentlichen Leistungen setzt voraus, dass die Leistungen einen direkten und zurechenbaren Nutzen für den Steuerzahler aufweisen.

Die zentrale Eigenschaft einer Immobilie ist deren feste Bindung an einen Standort, wodurch sich eine unmittelbare, wenngleich unspezifische Verknüpfung zwischen einem Immobilienbesitzer und einem Nutzer regional verfügbarer öffentlicher Leistungen ergeben kann. Der Käufer einer Immobilie trägt zur Finanzierung der Landesausgaben bei. Er ist im Fall der Selbstnutzung als Einwohner wahlberechtigt und kann insofern, wenn auch auf sehr indirektem Wege, über die Verwendung des Grunderwerbsteueraufkommens mitentscheiden. In diesem Kontext von einer räumlichen fiskalischen Äquivalenz zu sprechen, erscheint jedoch euphemistisch.

Es fällt demzufolge schwer, eine belastbare Verbindung zwischen den Ausgaben eines Bundeslandes und der Zahlung der Grunderwerbsteuer herzustellen.³²⁵ Spezielle Leistungen für Erwerber von Grundbesitz lassen sich im Aufgabenspektrum der Länder kaum ausmachen, erst recht nicht in differenzierter Höhe nach Ländern, was zur Begründung unterschiedlicher Steuersätze entscheidend wäre. Zur Finanzierung laufender Nutzervorteile erscheint die Grunderwerbsteuer aber auch prinzipiell ungeeignet, da sie vom einzelnen Erwerber nur einmalig erhoben wird.

Ein Zusammenhang zwischen Immobiliensteuern und öffentlichen Leistungen besteht allenfalls auf der kommunalen Ebene. Zu den örtlich radizierbaren Staatsleistungen, die für eine Entgeltfinanzierung in Betracht kommen, zählen unter anderem die Straßenreinigung und die Erschließung neuer Wohn- oder Gewerbegebiete. Allerdings verfügen die Gemeinden mit der Grundsteuer und den Gebühren und Beiträgen bereits über adäquate Instrumente zur Finanzierung ihrer Leistungen für Grundbesitzer.³²⁶ Insgesamt ergibt sich demgemäß keine Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer über das Äquivalenzprinzip.

Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip fordert — unabhängig von der Inanspruchnahme staatli-

³²⁵ Zu Beispielen öffentlicher Leistungen siehe Rappen 2012: 14 [174].

³²⁶ Vgl. Suntum/Schultewolter 2014: 197 [245].

cher Leistungen — eine gerechte Verteilung der Steuerlasten gemäß der wirtschaftlichen Belastbarkeit der einzelnen Steuerzahler. Eine Begründung der Grunderwerbsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip wäre nur möglich, wenn der Immobilienerwerb eine besondere Leistungsfähigkeit signalisieren würde. Als Indikatoren der Leistungsfähigkeit gelten vor allem das persönliche Einkommen, das der Einkommensteuer unterliegt, die konsumtive Einkommensverwendung, die mit der Umsatzsteuer erfasst wird, sowie eventuell ergänzend der Vermögensbesitz. Vor diesem Hintergrund offenbart die Übertragung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die Grunderwerbsteuer erhebliche Inkonsistenzen.

Fraglich erscheint bereits, ob der Erwerb einer Immobilie eine Steigerung wirtschaftlicher Kraft darstellt. Er setzt zwar ein gewisses wirtschaftliches Potential voraus, doch bedeutet er für den Erwerber keinen Zuwachs an Leistungsfähigkeit, sondern eine Umwandlung von vorhandenem Geldvermögen sowie meist eine beträchtliche Verschuldung. Eine Wertschöpfung erzielt allenfalls (aber nicht notwendigerweise) der Verkäufer, wenn er für den Immobilienerwerb selbst weniger ausgeben musste. Da der Aktivtausch die Vermögensposition des Erwerbers nicht verbessert, lässt sich der steuerliche Zugriff auch nicht mit der Erfassung einer im Vermögen liegenden Leistungsfähigkeit begründen. Durch die Besteuerung des Immobilienerwerbs kann daher keine gezielte Belastung einer besonderen Leistungsfähigkeit erfolgen. Für den Käufer resultiert keine Wertschöpfung, und der mögliche, aber unsichere Wertzuwachs, den der Verkäufer realisiert, ist keinesfalls mit dem Kaufpreis gleichzusetzen. Dies bleibt bei der Grunderwerbsteuer unberücksichtigt. Unabhängig von einer positiven oder negativen Wertänderung wird bei mehrmaliger Transaktion einer Immobilie immer wieder der Bruttowert in Form des Kaufpreises als Bemessungsgrundlage angesetzt. Hier ist lediglich der Eigentumswechsel maßgeblich, der keinen belastbaren Zusammenhang zur Leistungsfähigkeit der Beteiligten aufweist.

Bei der Umsatzsteuer, die dem Charakter der Grunderwerbsteuer ähnelt, wird durch den Vorsteuerabzug tatsächlich an der Wertschöpfung angesetzt. Bei der Grunderwerbsteuer existiert jedoch kein Vorsteuerabzug. So kann es zur Steuer auf die Steuer kommen, deren Relevanz allerdings durch die relativ geringe Umschlagshäufigkeit bei Immobilien eine untergeordnete Rolle spielt. Trotzdem hemmt dieser Kaskadeneffekt die Transaktionen.

Obwohl die Grunderwerbsteuer konzeptionell keinen klaren Bezug zur Leistungsfähigkeit herstellen kann, wird oftmals ein progressiver Charakter unterstellt, weil Bezieher höherer Einkommen sich größere und exklusivere Immobilien leisten können, womit auch eine höhere Steuerlast einhergeht. Diese These kann jedoch nicht überzeugen. Die Leistungsfähigkeit, die im Einkommen zum Ausdruck kommt, wird schon mit der Einkommensteuer erfasst. Sie steigt auch nicht durch Verwendung des Einkommens bzw. des

bereits vorhandenen Vermögens zum Immobilienerwerb.

Hinzu kommt, dass ein höherer Kaufpreis nicht zwingend ein höheres Einkommen impliziert. Gerade Familien benötigen mehr Wohnfläche, was den Preis einer adäquaten Immobilie erhöht. Auch ältere oder behinderte Menschen benötigen spezielle Wohnungseinbauten und ein barrierefreies Umfeld, was den Kaufpreis und damit die Steuerlast steigert. Dies führt bezogen auf die Einkommensverteilung eher zu regressiven als zu progressiven Effekten. Daher ist die Besteuerung des Immobilienerwerbs in ihrer derzeitigen Form weder mit dem Äquivalenzprinzip noch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar.

6.2.3. Allokative Funktion

Nachdem aus distributiver Perspektive die Grunderwerbsteuer nicht überzeugt, wird das Allokationsziel auf die Grunderwerbsteuer transferiert. Da sich Distribution und Allokation diametral gegenüberstehen, lässt sich über die ökonomische Effizienz möglicherweise eine Relevanz der Grunderwerbsteuer im Steuersystem bestätigen. Überwiegend fiskalisch motivierte Steuern sollten wenigstens keine ungewollten Verzerrungen ökonomischer Entscheidungen der Wirtschaftssubjekte herbeiführen. Die diesbezüglichen Wirkungen der Grunderwerbsteuer werden in diesem Kapitel beurteilt.

Die Grunderwerbsteuer erhöht die Transaktionskosten bei der Veräußerung bzw. beim Erwerb einer Immobilie, da die Steuer einen Keil zwischen die Kosten des Kaufs (Bruttopreis) und den Veräußerungspreis (Nettopreis) treibt. Dies kann negative Auswirkungen auf die Effizienz des Immobilienmarktes haben, da erhöhte Transaktionskosten infolge der Grunderwerbsteuer die Aktivität auf dem Immobilienmarkt einschränken können. Dieser schädliche Effekt wird als volkswirtschaftliche Zusatzlast bezeichnet. Büttner hat in einer empirischen Studie die Zusatzlast einer Steuererhöhung bei der Grunderwerbsteuer geschätzt. Ausgangspunkt für die Berechnung der Zusatzlast ist die Steuersatzelastizität, da die Reagibilität des Einkommens bei einer Steuersatzänderung die Zusatzlast determiniert. Theoretisch würde bei einer Verdoppelung des Steuersatzes sich auch das Einkommen verdoppeln. In diesem Fall gäbe es keine Zusatzlast. Die gemessene Abweichung ist folglich die Zusatzlast. Büttners Studie schätzt die Steuersatzelastizität unter 0,6.³²⁷ Auf der Basis dieser Schätzungen steigt das Einkommen nicht im gleichen Umfang, sondern nur um 60 %. Dies ist gleichbedeutend mit einer Reduktion der Bemessungsgrundlage

³²⁷ Vgl. Büttner 2017: 17 [43]. Mit abweichenden Werten auf der Grundlage anderer hinterlegter Zeiträume siehe Petkova/Weichenrieder 2017: 24–27 [170] und Frenzel-Baudisch/Dresselhaus 2018 [77]. Die abweichenden Ergebnisse in den aktuelleren Berechnungen sind möglicherweise auf den starken Anstieg der Immobilienpreise in den letzten beiden Jahren zurückzuführen, die in der Studie von Büttner nicht enthalten sind.

um 40 % und zeigt, dass die Steuererhöhung eine transaktions- und/oder preisgetriebene Veränderung der Bemessungsgrundlage verursacht. Büttner beziffert diesen Effekt mit 67 Cent bei einem Einnahmengewinn von einem Euro.³²⁸

Mögliche Hinweise für die Ursachen dieses unterproportionalen Anstiegs des Steueraufkommens sind in der Literatur zu Finanztransaktionssteuern zu finden. Die Grunderwerbsteuer und die Finanztransaktionssteuer sind ähnlich ausgestaltet. Bei jedem Handel wird ein Anteil des Bruttopreises an das Finanzamt abgeführt. Beide Steuern belasten Vermögenswerte bzw. Anlageformen. Matheson³²⁹ zeigt, dass Finanztransaktionssteuern die Vermögenswerte verringern und die Kapitalkosten für Anleger erhöhen, was das Handelsvolumen und die Liquidität reduziert. Transferiert man diese Erkenntnisse auf die Grunderwerbsteuer, sind Veränderungen der Veräußerungspreise (Vor-/Rücküberwälzung), Haltdauer (zeitliche Anpassung), Miete (sachliche Anpassung), Struktur von Immobilieninvestitionen oder eine Mischung aus den genannten Effekten zu erwarten. Im Folgenden werden die verschiedenen Effekte näher erläutert.

Veränderung der Veräußerungspreise

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich nach dem Kaufpreis der gesamten Immobilie, die aus Grundstück und Gebäude besteht. Werden die Transaktionskosten durch die Grunderwerbsteuer erhöht, kann das Auswirkungen auf den Preis der Immobilie haben. Theoretisch sind mehrere Möglichkeiten der Vor- und Rücküberwälzung denkbar. Ein Rückgang des Netto-Veräußerungspreises zeigt, dass zumindest ein Teil der Steuerlast vom Anbieter getragen wird. Dagegen führt ein proportionaler Anstieg des Brutto-Veräußerungspreises zu einer Überwälzung der Steuerlast auf den Erwerber. Ein unterproportionaler Anstieg zeigt, dass sich die Steuerlast auf Käufer und Verkäufer verteilt.

Der theoretische Einfluss der Grunderwerbsteuer auf die Nettopreise für Wohnimmobilien ist Gegenstand empirischer Untersuchungen für den deutschen und internationalen Markt. Dachis u. a. analysieren die Auswirkungen der Einführung einer Grunderwerbsteuer von 1,1 % in Toronto, die zu einem Rückgang der Preise von Einfamilienhäusern um den gleichen Satz geführt hat. Die Grunderwerbsteuer hat sich vollständig in den Preisen kapitalisiert und wird vom Verkäufer getragen.³³⁰ Davidoff und Leigh untersuchen die Preis- und Mengeneffekte, die durch eine Erhöhung der australischen Grunderwerb-

328 Eine Erhöhung der Steuereinnahmen um einen Euro führen zu einem Nutzenverlust von $1/(1-(1-0,6)) = 1,67$ für den Steuerzahler und damit zu einer Zusatzlast von 0,67 Euro bzw. 67 % des Steueranstiegs. Siehe hierzu genauer Büttner 2017: 17 [47] auf der Basis von Slemrod/Gillitzer 2013: 9 [211].

329 Vgl. Matheson 2012 [154].

330 Vgl. Dachis u. a. 2012: 327–354 [53].

steuer entstehen, und kommen zu sehr viel stärkeren Effekten. In ihrem Datensatz führt eine Steuererhöhung um 1 Prozentpunkt zu einem Umsatzrückgang von 8 %. Auch diese Studie legt nahe, dass der Verkäufer der wirtschaftliche Träger der Steuerlast ist.³³¹

Slemrod u. a. untersuchen die Neugestaltung der Grunderwerbsteuer von ursprünglich 2,2 % auf einen gestaffelten Steuersatz in Abhängigkeit vom Preis der Immobilie in Washington D. C. Bei der Veräußerung einer Immobilie mit einem Wert von weniger als 400.000 Dollar müssen 2,9 % Grunderwerbsteuer entrichtet werden und bei einer teureren Immobilie 3,0 %. Die Autoren stellen fest, dass die Preise der meisten Immobilien am Markt mit Werten nahe an der Preisgrenze nach der Steueränderung nun knapp unter 400.000 Dollar gehandelt wurden. Diese Preisreaktion zeigt ebenfalls eine überwiegende Überwälzung der Steuerlast auf den Anbieter.³³²

Erst die Neuregelung der Grunderwerbsteuer im Rahmen der Föderalismusreform II ermöglichte in Deutschland regional differenzierte Steuersätze, wodurch eine Datenbasis für die empirische Untersuchung der Grunderwerbsteuer entstand.

Petkova und Weichenrieder zeigen in ihrer Studie die Folgen einer Erhöhung der Grunderwerbsteuer um 1 % auf die Transaktionen und Preise von Einfamilienhäusern, Eigentumswohnungen und unbebauten Grundstücken für den Zeitraum von 2003 bis 2014 in Deutschland. Die drei Immobilienarten werden in der zugrunde liegenden Panel-Regression separat analysiert. Für Einfamilienhäuser können Petkova und Weichenrieder keinen signifikanten Einfluss der Grunderwerbsteuer ermitteln, woraus hervorgeht, dass die Steuerlast vom Käufer getragen wird. Für den Handel von Eigentumswohnungen hingegen stellen die Autoren negative Koeffizienten bei den Preisen fest. Die abweichenden Preiseffekte zwischen Eigentumswohnungen und Einfamilienhäusern führen die Autoren auf die unterschiedliche Nachfragerstruktur zurück. Eigentumswohnungen werden in der Regel von Investoren als Kapitalanlage gekauft und häufiger gehandelt als Einfamilienhäuser. Aus diesem Grund wirkt die Grunderwerbsteuer sich stärker auf die Preisbildung von Wohnungen aus. Dieses Ergebnis stützt die vorherige Schlussfolgerung, dass zumindest partiell der Verkäufer die Steuerlast trägt.³³³

Neben diesen Studien für den Wohnimmobilienmarkt rückt auch der Markt für Gewerbeimmobilien in den Blickpunkt der aktuellen Forschung. Devaney, McAllister und Nanda untersuchen die Determinanten von Transaktionen auf dem amerikanischen Büroimmobilienmarkt und ermitteln negative signifikante Koeffizienten für Transfersteuern.³³⁴ Diese Ergebnisse stimmen überein mit der Studie von Lieser und Groh, die Determinanten

331 Vgl. Davidoff/Leigh 2013: 396–410 [54].

332 Vgl. Slemrod u. a. 2012: 137–153 [212].

333 Vgl. Petkova/Weichenrieder 2017 [170].

334 Vgl. Devaney u. a. 2017: 98 [56].

gewerblicher Immobilieninvestitionen in 47 Ländern untersuchen und hierbei auch hohe Grunderwerbsteuersätze als negativen Faktor bei Immobilieninvestitionen identifizieren.³³⁵

Die empirischen Ergebnisse der genannten Studien zeigen, dass die Erhöhung der Grunderwerbsteuer zu fallenden Nettopreisen führt, wodurch die Steuerlast zumindest teilweise vom Verkäufer getragen wird.³³⁶ Das Angebot ist zumindest in der kurzen und mittleren Frist unelastischer als die Nachfrage, was in den zentralen Eigenschaften Standortgebundenheit und langer Lebenszyklus bzw. Herstellungsprozess einer Immobilie begründet ist.³³⁷ Die empirischen Studien für Deutschland setzen den Fokus nur auf Wohnimmobilien mit der Begründung, dass bei gewerblichen Transaktionen die Ergebnisse verzerrt sein könnten, da Unternehmen die Grunderwerbsteuer von ihrer Steuerschuld absetzen dürfen.³³⁸ Die Grunderwerbsteuer kann allerdings auch bei Wohnimmobilien, die nicht vom Eigentümer selbst bewohnt werden, von der Steuerschuld abgerechnet werden. Die jährliche Abschreibungsrate beträgt bei Wohnimmobilien 2 % und bei Gewerbeimmobilien 3 % nach § 7 (4) EStG. Folglich sind Wohnimmobilien und die zugehörigen Nebenkosten nach 50 Jahren, Gewerbeimmobilien aber bereits nach ca. 33 Jahren abgeschrieben. Da signifikante Ergebnisse bei ca. 50 %³³⁹ Vermietungsquote von deutschen Wohnimmobilien ermittelt werden konnten und Petkova und Weichenrieder³⁴⁰ sogar stärkere Preiseffekte auf dem Markt für Eigentumswohnungen feststellen, die eher von Investoren zur Weitervermietung gehalten werden, sind ähnliche Effekte auch auf dem Markt für Gewerbeimmobilien zu erwarten.

Ziel der im Folgenden referierten Studie ist es daher, die Lücke in der ökonomischen Literatur zu den empirischen Auswirkungen der Grunderwerbsteuer auf Transaktionen und Preise von Gewerbeimmobilien in Deutschland zu schließen. Zunächst wird nun der empirische Ansatz zur Bearbeitung dieser Forschungsfrage kurz erläutert. In den nachfolgenden Abschnitten werden dann Auszüge aus den empirischen Befunden vorgestellt.³⁴¹

Daten und empirischer Ansatz

Zur Untersuchung der Auswirkungen von Grunderwerbsteuererhöhungen auf die Anzahl der Transaktionen von Gewerbeimmobilien sowie auf deren Preise werden Jahresdaten

335 Vgl. Lieser/Groh 2014: 633 [144].

336 Eine Ausnahme könnte bei den Einfamilienhäusern vorliegen.

337 Zu den Eigenschaften von Immobilien siehe S. 12 dieser Arbeit.

338 Vgl. Fritzsche/Vanderei 2016: 16 [78].

339 Zu den Eigentumsquoten genauer siehe S. 29 dieser Arbeit.

340 Vgl. Petkova/Weichenrieder 2017: 27 [170].

341 Vgl. für die folgenden Ausführungen, wenn nicht anders gekennzeichnet, Frenzel-Baudisch/Dresselhaus 2018 [77]. Es werden in dieser Arbeit nur Auszüge der Studie vorgestellt.

der Grunderwerbsteuer auf Bundesländerebene von 2004 bis 2016 verwendet. Der Datensatz umfasst folglich zwei Jahre vor der Reform der Grunderwerbsteuer im Jahr 2006 und elf Jahre danach. Ausgehend von einem bundesweit einheitlichen Steuersatz von 3,5 % bis einschließlich 2006 liegen der Median und der Durchschnitt des Grunderwerbsteuersatzes im Jahr 2016 bei 5 % respektive 5,28 % über einer bundesweiten Spanne von 3,5 % bis 6,5 %. Der durchschnittliche Steuersatz ist damit in zehn Jahren um 51 % angestiegen. Der Grunderwerbsteuersatz ist die hauptsächlich erklärende Variable in dem Modell. Er wurde im Untersuchungszeitraum nicht immer zum 1. Januar eines Jahres erhöht, sondern auch unterjährig. In diesen zehn Fällen von insgesamt 27 Steuererhöhungen durch die Bundesländer seit der Reform kommt der durchschnittliche Steuersatz für das Kalenderjahr zum Tragen, der über eine anteilige Gewichtung der beiden für das Jahr geltenden Steuersätze errechnet wird.

Der empirischer Ansatz der Panel-Analyse von Grunderwerbsteueränderungen auf dem Markt für Gewerbeimmobilien orientiert sich in weiten Teilen an der Untersuchung von Petkova und Weichenrieder³⁴² zu diesen Effekten auf dem Markt für Wohnimmobilien. Zur Schätzung wird ein multivariates Modell verwendet, das sich folgendermaßen spezifizieren lässt:

$$\gamma_{it} = \beta_0 + \beta_1' TAX_{it} + \beta_2' X_{it} + \beta_3' Z_{it} + \nu_{it} \quad (6.5)$$

$$\nu_{it} = \mu_i + \lambda_t + v_{it}, \quad \text{mit } i = 1, \dots, N, \quad t = 1, \dots, T \quad (6.6)$$

N ist die Anzahl der deutschen Bundesländer und beträgt 16. Der beobachtete Zeitraum T umfasst 13 Jahre. Die abhängige Variable γ_{it} entspricht jeweils entweder dem Transaktionsindex einer der drei Gewerbeimmobilien-Kategorien³⁴³ oder deren jeweiligem Preis. TAX_{it} stellt den zeitanteilig gewichteten Durchschnittssteuersatz der Grunderwerbsteuer auf Landesebene dar, X_{it} enthält die Dummyvariablen³⁴⁴ zur Steuererhöhung, und Z_{it}

342 Vgl. Petkova/Weichenrieder 2018 [170]; zu Abweichungen und Modifikationen siehe Frenzel-Baudisch/Dresselhaus 2018: 13 f. [77].

343 Die Daten zur Anzahl der Transaktionen von Gewerbeimmobilien über den Beobachtungszeitraum stammen von der GEWOS GmbH, Hamburg. Die Immobilien gliedern sich in die drei Kategorien Gewerbeobjekte wie Verwaltungs- und Geschäftshäuser, Bürohäuser und unbebaute Gewerbe-Grundstücke, wobei für Letztere im Gegensatz zu den Gebäudeinformationen auch Angaben zum Flächenumsatz in Hektar vorliegen.

344 Verschiedene Dummyvariablen sollen mögliche Antizipationseffekte von Steuererhöhungen abbilden. Bei Erhöhungen der Grunderwerbsteuer zum 01.01. eines Jahres bildet der Dummy (ein Jahr zuvor) die Kombination des betreffenden Bundeslandes mit dem der Erhöhung vorhergehenden Kalenderjahr ab. Das Kalenderjahr der Erhöhung selbst in Kombination mit dem jeweiligen Bundesland wird durch den Dummy (Jahr der Steuererhöhung) widerspiegelt. Der dritte Dummy (unterjährig Steuererhöhung) steht für Bundesland-Kalenderjahr-Kombinationen, in denen unterjährig die

ist ein Vektor der makroökonomischen Kontrollvariablen. Unbeobachtete, zeitinvariante (fixe) Ländereffekte μ_i variieren über die Bundesländer, während zeitvariante, aber querschnittskonstante Effekte unter λ_t subsumiert werden. Schließlich ergänzt der Störterm v_{it} noch ν_{it} . Das Modell basiert auf einer Log-log-Spezifikation, um eine Interpretation in Elastizitäten zu ermöglichen. Standardfehler finden sich in Klammern, die Sterne bezeichnen die statistische Signifikanz auf dem Niveau von 1 % (***) , 5 % (**) und 10 % (*).

Ergebnisse

Tabelle 6.2 fasst die Auswirkungen einer Erhöhung der Grunderwerbsteuer auf die Preise von Büroimmobilien zusammen.

Tabelle 6.2.: Elastizitäten der Preise von Büroimmobilien

Abhängige Variable	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
ln Steuersatz	-0.119 (0.079)	-0.209* (0.114)	0.119 (0.167)	-0.118 (0.259)	-0.216 (0.307)	-0.118 (0.254)
Dummy ein Jahr zuvor		-0.000 (0.088)			0.045 (0.096)	
Dummy im Jahr der Steuererhöhung		0.067 (0.074)			0.089 (0.091)	
Dummy unterjährige Steuererhöhung		0.073 (0.075)			0.097 (0.074)	
BIP			0.657 (0.698)	0.227 (0.742)	0.340 (0.854)	0.227 (1.809)
Schuldenstand			-0.319*** (0.109)	-0.199*** (0.145)	-0.186* (0.121)	-0.199 (0.212)
Arbeitslosigkeit			0.361 (0.587)	0.099 (0.639)	0.100 (0.638)	0.099 (0.621)
Kapitalmarktrendite			-0.208 (0.171)	-0.007 (0.084)	-0.012 (0.089)	6.336*** (1.198)
Beobachtungen	208	208	192	192	192	192
Bundesländer	16	16	16	16	16	16
$r^2 - w$	0.597	0.600	0.609	0.647	0.653	0.647
Stadtstaaten-FE	nein	nein	nein	ja	ja	ja

Eine Grunderwerbsteuererhöhung schlägt sich in reduzierten durchschnittlichen Verkaufspreisen von Bürogebäuden nieder, wobei dieser negative Effekt nur unter Hinzu-

Grunderwerbsteuer erhöht wurde. Alle Dummies werden schließlich mit der zugehörigen Steuererhöhung multipliziert. Diese Produkte fließen dann unter den in Klammern angeführten Namen in die Regressionen ein, sodass das Ausmaß der Steuererhöhung Berücksichtigung findet.

nahme der Variablen zu Antizipationseffekten in Spalte (2) signifikant ausfällt. Hiernach verringert sich besagter Preis um 0,21 % bei einem Signifikanzniveau von 10 % durch eine Steuererhöhung von 1 %. Die Steuer kapitalisiert sich folglich im Gebäudewert. Der Schuldenstand der Vorperiode mindert die Verkaufspreise ebenfalls, was kongruent ist mit den positiven Effekten des Schuldenstandes auf die Transaktionen.³⁴⁵ Der Einfluss der Grunderwerbsteuererhöhung auf den durchschnittlichen Verkaufspreis anderer Gewerbeimmobilien ähnelt den Auswirkungen auf die Büropreise.³⁴⁶

Diese Ergebnisse bestätigen somit die theoretischen Erwartungen und ähneln zudem den Befunden der Studien über den Wohnungsmarkt in Deutschland. Die Grunderwerbsteuer führt bei Gewerbe- und Wohnimmobilien in Deutschland tendenziell zu fallenden Nettopreisen. Es werden mit Ausnahme der Einfamilienhäuser keine proportionalen Rückgänge der Netto-Verkaufspreise nachgewiesen, was zeigt, dass die Steuerlast von beiden Seiten getragen wird.

Transaktionen

Erhöhte Transaktionskosten infolge der Grunderwerbsteuer können die Aktivität auf dem Immobilienmarkt einschränken. Vormalig attraktive Geschäfte können durch eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer nun nicht mehr zustande kommen. Der daraus resultierende Rückgang der Transaktionen wird als Lock-in-Effekt bezeichnet. Diese theoretische Überlegung kann mittels eines einfachen Barwertmodells dargelegt werden.³⁴⁷ Um die Auswirkungen der Grunderwerbsteuer auf den Wert von Immobilien abzuleiten, werden die folgenden Parameter zugrunde gelegt.

Untersucht wird der Einfluss der Grunderwerbsteuer mit dem Steuersatz T , die bei jedem Immobilienverkauf nach der Haltedauer N zu entrichten ist, auf den Kaufpreis V unter der Annahme einer stetigen Diskontierung mit dem Zinssatz i und einer konstanten Wachstumsrate g der gewerblichen Einnahmen M durch die Nutzung (z. B. Vermietung) der Immobilie. Dann ergibt sich der Veräußerungspreis V im Anfangszeitpunkt 0 aus den erwarteten Mietzahlungen während der Haltedauer und dem zukünftigen Wiederverkaufswert $V(N)$. Dies lässt sich formal darstellen durch:

345 Zur Untersuchung der Transaktionen siehe Kapitel 6.2.3.2. dieser Arbeit.

346 Zur Schätzung sonstiger Gewerbeimmobilien siehe genauer Frenzel-Baudisch/Dresselhaus 2018: 23–25 [77].

347 Bei dieser bekannten Methode werden zu unterschiedlichen Zeitpunkten anfallende Ein- und Auszahlungen auf den Beginn der Investition mit einem Diskontzins, der bei einer vergleichbaren Investition erzielt werden könnte, abgezinst.

$$V(0) = \sum_{t=0}^{N-1} M \frac{(1+g)^t}{(1+i)^t} + \frac{(1-T) \cdot V(N)}{(1+i)^N} \quad (6.7)$$

Der Veräußerungspreis $V(0)$ ergibt sich aus den erwarteten Mietzahlungen und dem zukünftigen Veräußerungspreis am Ende der Haltedauer $V(N)$. Der zukünftige Veräußerungspreis $V(N)$ wird wiederum durch die vom nächsten Investor erwarteten Mieten innerhalb seiner Haltedauer bestimmt.

Betrachtet werden soll in diesem Szenario ein Anlagezeitraum von zehn Jahren bei einer gesamten Nutzungsdauer der Immobilie von 50 Jahren. Die Annahme zur gesamten Nutzungsdauer wird in Anlehnung an die Abschreibungsvorschriften aus dem Steuerrecht gewählt. Die Immobilie wird folglich fünf Mal gehandelt bis zum Restwert null. Um wertbedingte Verzerrungen zu vermeiden, entspricht der Wachstumsfaktor dem Diskontsatz. Der Einfluss der Grunderwerbsteuer wird durch die Erhöhung des Steuersatzes von 3,5 % auf 5 % dargestellt, was in etwa die tatsächliche Veränderung der Grunderwerbsteuer in den Bundesländern widerspiegelt. Die Annahmen des beschriebenen Szenarios werden in der folgenden Übersicht zusammengefasst.

Variable	Annahmen
Haltedauer	$N = 10$
Jährliche Miete	$M = 1.000$
Mietsteigerungsrate	$g = 0,02$
Diskontsatz	$i = 0,02$
Ausgangssteuersatz	$T = 0,035$
Neuer Steuersatz	$T' = 0,05$

Die folgende Tabelle 6.3 enthält die Effekte einer Grunderwerbsteuererhöhung von 3,5 % auf 5 % auf die Brutto- und Netto-Grundstückswerte. Die Grunderwerbsteuer wirkt sich negativ auf den Brutto- respektive Nettopreis aus. Das ist keine neue Erkenntnis, da der negative Preiseffekt schon im vorherigen Kapitel festgestellt wurde.

Deutlich zu sehen ist, dass mit zunehmender Haltedauer der negative Effekt der Grunderwerbsteuer auf den Immobilienwert schwächer wird. Folglich könnte ein Investor, der die Immobilie 50 Jahre hält und zum Durchschnittspreis kauft, eine zusätzliche Rendite von 4.540 Euro erzielen. Die Eigentümer verschieben den Transaktionszeitpunkt und halten ihre Immobilien tendenziell länger, da mit zunehmender Haltedauer die Bedeutung der Grunderwerbsteuer abnimmt. Die Anzahl der Transaktionen geht zurück und der

Tabelle 6.3.: Barwertmodell: Erhöhung der Grunderwerbsteuer auf 5%

n	0	10	20	30	40
Diskontierte Miete	1.000,00	1.218,99	1.485,95	1.811,36	2.208,04
Bruttopreis	46.730,79	46.341,74	43.087,93	35.614,69	22.080,40
Nettopreis	45.150,52	44.774,63	41.630,85	34.410,33	21.333,72
Zukünftiger Veräußerungspreis	36.730,79	34.151,80	28.228,46	17.501,08	-
Summe der disk. Miete	10.000,00	12.189,94	14.859,47	18.113,62	22.080,40
Bruttopreis neu	45.459,51	45.386,19	42.489,33	35.364,68	22.080,40
Nettopreis neu	43.294,77	43.224,94	40.466,03	33.680,65	21.028,95
Zukünftiger Veräußerungspreis neu	35.459,51	33.196,24	27.629,86	17.251,06	-
Veränderung Brutto- preis	-2,72 %	-2,06 %	-1,39 %	-0,70 %	0,00 %
Veränderung Nettopreis	-4,11 %	-3,46 %	-2,80 %	-2,12 %	-1,43 %

bereits beschriebene Lock-in-Effekt tritt ein.³⁴⁸

Dieser theoretische Befund ist ebenfalls Gegenstand empirischer Untersuchungen. Best und Kleven betrachten die Steuerbefreiung des Grunderwerbs für die Jahre 2008 und 2009 in England, die kurzfristig die Aktivität am Wohnungsmarkt um 20 % steigerte – ein Beleg für die Wirksamkeit von Steueränderungen zur Stimulierung des Wohnimmobilienmarkts.³⁴⁹ Auch die bereits zitierte Studie von Dachis u. a. findet enorme Effekte auf das Transaktionsvolumen. Die Grunderwerbsteuer von 1,1 % in Toronto führt zu einer Reduktion der Immobilientransaktionen um 14 %. Aus diesem Grund bezeichnen die Autoren die Grunderwerbsteuer auch als Mobilitätssteuer.³⁵⁰

Für den Handel von Einfamilienhäusern in Deutschland stellen Petkova und Weichenrieder einen Rückgang der Transaktionen um 0,23 % bei einer Erhöhung der Grunderwerbsteuer um 1 % fest. Für Eigentumswohnungen können die Autoren keine Mengeneffekte identifizieren. Auch Fritzsche und Vandrei betrachten den Einfluss auf den Handel mit Ein- und Zweifamilienhäusern in sechs deutschen Bundesländern. Ihre Schätzungen zeigen, dass eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer um 1 Prozentpunkt die Transaktionen langfristig um 6 % reduziert. Zudem finden die Autoren eindeutige Hinweise auf Vorzieheffekte kurz vor der Steuererhöhung.³⁵¹

Die Literatur zu den Effekten auf dem deutschen Wohnimmobilienmarkt wird wieder

348 Hierzu konträr Slemrod/Gillitzer 2013 [211] oder mit gleichem Ergebnis bei einem allgemeinen Modell zu Transaktionssteuern Matheson 2012: 894 [154].

349 Vgl. Best/Kleven 2017: 193 [16].

350 Vgl. Dachis u. a. 2012: 340–344 [53].

351 Vgl. Fritzsche/Vanderei 2016: 16–18 [78].

durch die zitierte Studie zum deutschen Gewerbeimmobilienmarkt ergänzt. Die Reaktion von Büro-Transaktionen auf Änderungen der Grunderwerbsteuer werden in Tabelle 6.4 gezeigt.

Tabelle 6.4.: Elastizität der Bürotransaktionen

Abhängige Variable	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
ln Steuersatz	-0.008 (0.141)	0.116 (0.116)	-0.317* (0.157)	-0.414*** (0.093)	-0.297** (0.125)	-0.414** (0.157)
Dummy ein Jahr zuvor		0.054* (0.030)			0.015 (0.038)	
Dummy im Jahr der Steuererhöhung		-0.076*** (0.025)			-0.075** (0.029)	
Dummy unterjährige Steuererhöhung		-0.008 (0.014)			-0.004 (0.013)	
BIP			0.230 (1.087)	0.545 (1.228)	0.436 (1.193)	0.545 (0.991)
Schuldenstand			0.417*** (0.098)	0.501*** (0.061)	0.464*** (0.073)	0.501*** (0.124)
Arbeitslosigkeit			-0.204 (0.253)	-0.269 (0.200)	-0.236 (0.205)	-0.269 (0.372)
Kapitalmarktrendite			0.019 (0.118)	0.034 (0.066)	0.039 (0.066)	1.857*** (0.419)
Beobachtungen	208	208	192	192	192	192
Bundesländer	16	16	16	16	16	16
$r^2 - w$	0.378	0.391	0.407	0.498	0.506	0.498
Stadtstaaten-FE	nein	nein	nein	ja	ja	ja

Weder als singuläre erklärende Variable noch unter Hinzunahme der Dummy-Variablen zur Steuererhöhung lassen sich signifikante Wirkungen der Grunderwerbsteuer auf Bürotransaktionen in den ersten beiden Regressionen in den Spalten (1) und (2) erkennen. Ab der dritten Regression in Spalte (3) wird für die grundlegenden Makrovariablen BIP, Schuldenstand der Vorperiode und Arbeitslosenrate kontrolliert. Zusätzlich fließt die Kapitalmarktrendite als Vergütung alternativer Anlageoptionen in das Modell mit ein. Laut den Ergebnissen in Spalte (3) reduziert eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer um ein Prozent die Bürotransaktionen um 0,32 % bei einem Signifikanzniveau von 10 %. Bei Hinzunahme von fixen Effekten für die Stadtstaaten in Spalte (4) erhöhen sich Höhe und Signifikanz des Parameters, sodass eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer um 1 % die Bürotransaktionen um 0,41 % schmälert bei einem Signifikanzniveau von 1 %.

Der Schuldenstand der Vorperiode zeigt durchgängig eine hohe Signifikanz. Im Fall von

Bürogebäuden lässt eine Erhöhung des Schuldenstandes im Vorjahr um 1 % die Transaktionen im Folgejahr um 0,42 % bis 0,50 % steigen auf einem durchgängig hohen Signifikanzniveau von 1 %. Petkova und Weichenrieder argumentieren, dass der Schuldenstand der Länder die Bemessungsgrundlage beeinflusst, weil Immobilien und Grundstücke aufgrund geringerer öffentlicher Investitionen in die lokale Infrastruktur an Wert verlieren.³⁵² Des Weiteren machen steigende Schulden eine zukünftige Erhöhung der Grunderwerbsteuer wahrscheinlich. Auf dem Markt für private Immobilien findet sich jedoch kein signifikanter Einfluss des Schuldenstandes der Bundesländer auf die Anzahl der Transaktionen. Eine mögliche Erklärung dieser Differenz findet sich im unterschiedlichen Entscheidungsprozess für den Immobilienerwerb von privaten und gewerblichen Anlegern.

Alternativ zum Kauf einer Immobilie ziehen potentielle Nachfrager vermehrt die Anmietung des Objekts vor. Somit wird die Wahl zwischen Kaufen und Mieten durch die Grunderwerbsteuer verzerrt. Beim Wohnen zur Miete ist formal keine Steuer zu entrichten, sodass auf den ersten Blick Mieten statt Kaufen gefördert wird. Es darf aber nicht übersehen werden, dass Vermieter, die ein Mietobjekt erstellen oder erwerben wollen, die anfallende Grunderwerbsteuer als Kosten einkalkulieren. Die Miete muss diese Kosten decken und darüber hinaus eine normale Rendite abwerfen, wenn der Mietwohnungsbau als Kapitalanlage attraktiv bleiben soll.³⁵³

Die Theorie zeigt, dass sich die Grunderwerbsteuer(erhöhungen) negativ auf die Transaktionen von Immobilien auswirkt.³⁵⁴ Dieser theoretische Zusammenhang wird über empirische Studien für den gesamten Immobilienmarkt bestätigt. Anbieter halten ihre Immobilien länger, um die Steuerlast zu mindern, während potentielle Nachfrager der Steuer durch Anmietung statt Erwerb der Immobilie auszuweichen versuchen.

Investitionsstruktur

Ein weiterer Substitutionseffekt betrifft die Struktur der Immobilieninvestitionen. Immobilieninvestitionen umfassen Gewerbeimmobilien, Wohnimmobilien und unbebaute Grundstücke. Unabhängig von der Art der Immobilieninvestition ist die Steuerbemessungsgrundlage der Kaufpreis, bei bebauten Grundstücken inklusive der Gebäude. Der Kaufpreis unbebauter Grundstücke ist geringer, da kein Gebäudewert anfällt.³⁵⁵ Die Mitversteuerung der Gebäudewerte verteuert Investitionen in den Bestand (Wohn- oder Gewerbeimmobilien) und begünstigt den Neubau. Somit sind Investitionen in den Neubau

352 Vgl. Petkova/Weichenrieder 2017: 13 [170].

353 Vgl. Scherf/Dresselhaus 2016 [195].

354 Zu den Ergebnissen anderer Gewerbeimmobilienarten siehe Frenzel-Baudisch/Dresselhaus 2018 [77].

355 In manchen Fällen kann der nachträglicher Bau eines Gebäudes trotzdem grunderwerbsteuerpflichtig sein. Vgl. hierzu das EuGH-Urteil v. 27.11.2008 – C-156/08 oder Kapitel 6.2.4 dieser Arbeit.

steuerlich günstiger als Investitionen in den Bestand. Auf effizienten Märkten sollten sich für selbst errichtete oder alternativ für gekaufte Häuser gleicher Qualität am Ende gleiche Erwerberpreise bilden. Solange Preisunterschiede bestehen, wird die günstigere Variante bevorzugt, was deren Preis in die Höhe treibt und die Preisdifferenz langfristig beseitigt.³⁵⁶

Die Steuerdifferenz zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken geht daher zu Lasten der Verkäufer bebauter Grundstücke. Sie müssen die auf dem Haus lastende Grunderwerbsteuer tragen, da die Käufer alternativ unbebaute Grundstücke erwerben und selbst steuerfrei bauen können. Der Käufer zieht unbebaute Grundstücke vor, da das Gebäude grunderwerbsteuerfrei gebaut werden kann. Die Verkäufer unbebauter Grundstücke profitieren von der durch die Grunderwerbsteuer angeregten Mehrnachfrage. So ist zwar ein negativer Effekt auf die gesamten Transaktionen denkbar, allerdings mit einem gegenläufig positiven Effekt auf die Preise unbebauter Grundstücke.³⁵⁷

Die bereits vorgestellte empirische Studie bestätigt diese theoretischen Überlegungen.³⁵⁸ Die durchschnittlichen Verkaufspreise pro Transaktion unbebauter Grundstücke werden positiv von Grunderwerbsteuererhöhungen beeinflusst. Die positiven Koeffizienten von 0,30 bis 0,36 sind signifikant auf dem 5-%- und 1-%-Konfidenzniveau. Dies ist ein Hinweis auf die Steuerinzidenz beim Käufer unbebauter Grundstücke. Ein positiver Zusammenhang zwischen Steuersatz und den Preisen unbebauter Grundstücke entspricht der Erwartung und bestätigt das Ergebnis ähnlicher Studien für unbebaute Wohngrundstücke.³⁵⁹

Eine weitere Verzerrung der Struktur der Immobilieninvestitionen durch die Grunderwerbsteuer entsteht durch die Möglichkeit des Share Deals. Für die Käufer einer Immobilie zählt die Grunderwerbsteuer grundsätzlich zu den Erwerbsnebenkosten, wie auch die Kosten für den Makler, den Notar und den Grundbucheintrag. Unternehmen haben im Gegensatz zu privaten Haushalten die Möglichkeit, eine Immobilie im Rahmen eines grunderwerbsteuerfreien Share Deals zu übertragen. Dabei wird nicht die Immobilie direkt veräußert, sondern die Anteile der Gesellschaft, die im Besitz der Immobilie ist. Bleibt der übertragene Anteilsbesitz innerhalb von fünf Jahren unter 95 %, ist keine Grunderwerbsteuer zu entrichten. Infolge der wachsenden Bedeutung der Grunderwerbsteuer wird es für Unternehmen zunehmend attraktiv, eine Immobilie im Rahmen eines

356 Vgl. Scherf/Dresselhaus 2016: 743 [195].

357 Vgl. RWI 2012: 24 [174].

358 Vgl. für die folgenden Ausführungen, wenn nicht anders gekennzeichnet, Frenzel-Baudisch/Dresselhaus 2018: 25 [77].

359 Mit ähnlichen Koeffizienten zu unbebauten Grundstücken in Wohngebieten vgl. Petkova/Weichenrieder 2017: 21 [170].

Share Deals zu übertragen.

Eine stärkere Verringerung der Transaktionen von Gewerbeimmobilien im Vergleich zu den Transaktionen von Wohnimmobilien infolge einer Grunderwerbsteuererhöhung kann ein Hinweis auf die Relevanz von Share Deals sein. Ein Vergleich ist aufgrund der verschiedenen Kategorisierungen auf dem Wohn- und Gewerbeimmobilienmarkt aber nur eingeschränkt möglich.³⁶⁰ Weichenrieder und Petkova finden eine negative Reaktion von 0,23 % für Einfamilienhäuser auf dem deutschen Wohnimmobilienmarkt.³⁶¹ Im Hinblick auf Ausweichmöglichkeiten von gewerblichen Anlegern durch den Share Deal scheint die nahezu doppelt so hohe Reaktion auf dem Büroimmobilienmarkt im Vergleich zum Markt für Einfamilienhäuser ein Hinweis für die Relevanz des Share Deals zu sein.³⁶²

Neben der sachlichen Anpassung innerhalb der Kategorie Immobilieninvestitionen benachteiligt die Grunderwerbsteuer zudem Immobilien gegenüber anderen Kapitalanlagen, insbesondere Finanzkapital, bei deren Erwerb eine entsprechende Belastung, z. B. in Form einer Finanztransaktionssteuer, derzeit nicht anfällt. Verschärft wird diese Diskriminierung durch die Besteuerung der laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer. Andere Kapitalerträge, die der Körperschaftsteuer (Dividenden) und/oder der Abgeltungsteuer (Dividenden, Zinsen) unterliegen, werden anders und in der Regel geringer belastet.³⁶³

Verzerrung der Standortwahl

Neben der Beeinflussung der Kauf- und Anlageentscheidungen kann die Grunderwerbsteuer räumliche Ausweicheffekte induzieren. Die Ländersteuersätze variieren zwischen 3,5 % (z. B. Sachsen) und 6,5 % (z. B. Brandenburg), was beim Kauf einer Immobilie im Wert von 500.000 Euro eine maximale Differenz von 15.000 Euro bedeutet. Dies kann in grenznahen Regionen durchaus die Standortwahl beeinflussen.³⁶⁴ Eine der Top-Standorte für die deutsche Wirtschaft ist der Raum Frankfurt am Main. Die Stadt Frankfurt liegt in Hessen, wo derzeit ein Grunderwerbsteuersatz von 6 % gilt. Das an Hessen angrenzende Bundesland Bayern mit der Großstadt Aschaffenburg, die ganz in der Nähe von Frankfurt liegt, hat mit 3,5 % einen deutlich geringeren Grunderwerbsteuersatz. Somit würde eine Verlagerung des Standorts den Steuersatz um 2,5 Prozentpunkte reduzieren. Vor diesem Hintergrund sind räumliche Effekte zwischen den Bundesländern theoretisch denkbar.

³⁶⁰ Vgl. Scherf/Dresselhaus 2017: 7 [27].

³⁶¹ Vgl. Petkova/Weichenrieder 2017 [170].

³⁶² Vgl. Frenzel Baudisch/Dresselhaus 2018: 32 [77].

³⁶³ Vgl. Scherf/Dresselhaus 2016: 744 [195].

³⁶⁴ Vgl. Scherf/Dresselhaus 2016: 744 [195].

Aktuell existieren nur wenig empirische Studien zu den räumlichen Ausweichreaktionen. Davidoff und Leigh³⁶⁵ untersuchen die Preis- und Mengeneffekte, die durch eine Erhöhung der australischen Grunderwerbsteuer entstehen. In ihrem Datensatz führt eine Steuererhöhung um 1 Prozentpunkt zu einem kurzfristigen Umsatzrückgang von 8 %. Bei einer Reduktion der Daten auf Transaktionen in der Nähe von Staatsgrenzen (< 50 km) steigt zwar der Einfluss, jedoch verlieren die Ergebnisse ihre Signifikanz. Die Autoren führen die ungenaue Schätzung zu den Grenzeffekten auf die verringerte Stichprobe zurück. Büttner untersucht in seiner empirischen Studie die Auswirkungen von Steuersatzänderungen an geographischen Grenzen in Deutschland mittels der Variable ‚spatial lags‘³⁶⁶ und kann auch keine signifikanten Ergebnisse feststellen.

Die bereits zitierte Studie zum Gewerbeimmobilienmarkt kann ein Indiz für die fehlenden Ergebnisse zum deutschen Wohnimmobilienmarkt hinsichtlich der Auswirkungen von Steuersatzänderungen an geographischen Grenzen liefern. Um mögliche Effekte von Steuererhöhungen in angrenzenden Bundesländern zu untersuchen, wird das bekannte Modell um eine Variable erweitert, die den Durchschnitt der Steuersätze der angrenzenden Länder beinhaltet.³⁶⁷

Die Auswirkungen der Grenzeffekte ‚spatial lags‘ werden auf die Anzahl der Transaktionen und die Entwicklung der Preise bei Gewerbeimmobilien untersucht. Eine Erhöhung des durchschnittlichen Grunderwerbsteuersatzes um 1 % in angrenzenden Ländern führt zu steigenden Preisen gewerblicher Gebäude um 0,51 % bzw. unbebauter Grundstücke um 0,71 % im untersuchten Land. Folglich führt die Änderung des Grunderwerbsteuersatzes auch zu räumlichen Ausweichreaktionen auf dem Gewerbeimmobilienmarkt, womit die theoretischen Erwartungen bestätigt werden. Da der Vergleich in den vorangegangenen Kapiteln zwischen dem Wohn- und dem Gewerbeimmobilienmarkt oft zu vergleichbaren Effekten führte, legt dieses Ergebnis nahe, dass ähnliche räumliche Ausweichreaktionen auch auf dem Wohnimmobilienmarkt existieren.

Die festgestellten räumlichen Ausweicheffekte wären unproblematisch, wenn die Steuersatzdifferenzen im Sinne der fiskalischen Äquivalenz mit entsprechenden Leistungsdifferenzen für Immobilienerwerber einhergingen. Wie bereits erwähnt, existiert der hierfür erforderliche Zusammenhang zwischen Besteuerung und Staatsleistung bei der Grunder-

365 Vgl. Davidoff/Leigh 2013: 398–410 [54].

366 Die Variable zeigt den durchschnittlichen Grunderwerbsteuersatz der angrenzenden Staaten. Vgl. Büttner 2017: 18 [43].

367 Zur Analyse der Grenzeffekte wird das Modell wie folgt erweitert: $\bar{\tau}_i = \sum_j W_t \{i, j\} \tau_{j,t}$. Hierbei ist $\tau_{j,t}$ der Grunderwerbsteuersatz im benachbarten Bundesland j zum Zeitpunkt t und $\bar{\tau}_i$ das sogenannte Spatial-Lag im Bundesland i . Vgl. hierzu genauer Frenzel-Baudisch/Dresselhaus 2018: 13 [77].

werbsteuer jedoch nicht, sodass die allokativer Effizienz im Ergebnis leidet.³⁶⁸

Lenkungs-zweck

Für eine Legitimation der Grunderwerbsteuer kommen somit aus allokativer Sicht allenfalls Lenkungs-zwecke in Betracht. Lenkungs-steuern sollen die Handlungen der Zensiten beeinflussen, um einen gesellschaftlich erwünschten Zustand herbeizuführen. Die Grunderwerbsteuer verteuert den Grunderwerb gegenüber dem Kauf bzw. der Nutzung anderer Güter, erzeugt also einen Substitutionseffekt. Eine solche Lenkungswirkung bedeutet aus der Perspektive der Betroffenen einen Nutzenverlust. Worin aber soll im vorliegenden Fall der gesellschaftliche Zusatznutzen resultieren? Im Folgenden werden zwei Verhaltensreaktionen beschrieben, die mit einem Lenkungs-zweck in Verbindung stehen könnten.

Wie bereits in Kapitel 6.2.3.2 dieser Arbeit identifiziert, sinken bei Erhöhung der Grunderwerbsteuer die Transaktionen von Wohn- und Gewerbeimmobilien. Die nahe-liegende Erklärung ist, dass die Zensiten nun Grunderwerb durch Miete oder Pacht einer Immobilie ersetzen. Deutschland liegt mit einer Wohneigentumsquote von 52,5 % im Jahr 2014 im europäischen Vergleich bereits auf einem der hintersten Ränge. Der Koalitions-vertrag der letzten Periode beinhaltet deshalb das Ziel einer Stärkung und Belebung des Wohnungsbaus durch eine Wohnbauprämie und Arbeitnehmersparzulage. Zudem werden die Kommunen in ihrer Liegenschaftspolitik vom Bund, der dafür ein Budget von 100 Mio. Euro bereitstellt, zu einer verbilligten Abgabe von Grundstücken angehalten.³⁶⁹ Diese Maßnahmen stehen im Widerspruch zur fortlaufenden Erhöhung der Grunderwerb-steuer durch die Länder. Aus dieser Reaktion der Zensiten auf die Grunderwerbsteuer kann folglich kein positiver Lenkungs-zweck für die Gesellschaft abgeleitet werden.³⁷⁰ Im Gegenteil: Die Steuerdifferenz zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken durch die Grunderwerbsteuer fördert die Zersiedlung und Versiegelung der Landschaft, was eher als negative Begleiterscheinung zu werten ist.³⁷¹

Mit Blick auf die verminderte Attraktivität des Immobilienmarktes wird in der Litera-tur außerdem diskutiert, ob die Grunderwerbsteuer als eine Art Tobin-Steuer fungiert, die Spekulationen am Immobilienmarkt eindämmen kann und damit die Gefahr von Immobi-lienpreisblasen senkt.³⁷² Immobilienpreisblasen sind eine der wesentlichen Determinanten

368 Vgl. Scherf/Dresselhaus 2016: 74 [195].

369 Vgl. Koalitionsvertrag der Bundesregierung 2018 [51].

370 Zur negativen Lenkungswirkung der Grunderwerbsteuer in einem angespannten Wohnungsmarkt genauer von Malottki/Cischinsky 2018: 284 f. [252].

371 Vgl. RWI 2012: 24 [174].

372 Vgl. Tobin 1978 [242].

für Finanzkrisen.³⁷³ Folglich könnte die Grunderwerbsteuer positive Lenkungswirkungen haben. Theoretisch werden Transaktionen durch höhere Transaktionskosten reduziert und der Preisfindungsprozess durch den Lock-in-Effekt verzögert, wodurch die Wahrscheinlichkeit von Blasen sinkt. Empirisch findet sich kein eindeutiges Ergebnis zu diesem theoretischen Zusammenhang. Fu u. a. zeigen in einer Studie für den Immobilienmarkt in Japan, dass die kurzfristigen Immobilienspekulationen, definiert als ein Wiederverkauf noch vor endgültiger Fertigstellung der Immobilie, bei Erhöhung der Transaktionskosten durch Einführung einer Tobin-Steuer sinken.³⁷⁴ Hingegen können Crowe u. a. keinen eindeutigen Zusammenhang zwischen geringer Volatilität und einer hohen Grunderwerbsteuer in ihrer länderübergreifenden Studie feststellen. Als Ursache vermuten die Autoren die geringe Umschlagshäufigkeit von Immobilien.³⁷⁵

Zusammengefasst verzerrt die Grunderwerbsteuer die Investitionsentscheidung auf dem Immobilienmarkt. Ein nachvollziehbares Lenkungsziel ist nicht zu finden. Folglich ist die allokativen Funktion der Grunderwerbsteuer als mangelhaft einzustufen.

6.2.4. Steuertechnische Funktion

Die Analyse der Kriterien Widerspruchslosigkeit bzw. Systemhaftigkeit zeigt, dass die bereits festgestellten negativen Befunde hinsichtlich der Grunderwerbsteuer im Steuersystem mit der steuertechnischen Konzeption der Grunderwerbsteuer noch verschärft werden. Die Grunderwerbsteuer setzt ähnlich der Bruttoallphasenumsatzsteuer am Bruttowert der Immobilie an. Bei jedem Handel der Immobilie ist die Grunderwerbsteuer auf den Bruttopreis ohne Abzug vorheriger Erwerbskosten zu entrichten. So kommt es zu einer Mehrfachbelastung der Immobilientransaktion in Abhängigkeit von der Umschlagshäufigkeit.³⁷⁶

Ein weiterer Mangel entsteht durch die mögliche Doppelbelastung aus Grunderwerb- und Umsatzsteuer. Wird ein unbebautes Grundstück in der Absicht erworben, ein Gebäude darauf zu bauen und anschließend zu verkaufen, wird nicht nur der Wert des unbebauten Grundstücks, sondern auch der des zukünftigen Gebäudes in Form der Bauleistungen mit Grunderwerbsteuer belastet. Die Bauleistungen sind zudem umsatzsteuerpflichtig. Somit kann es zu einer kumulativen Belastung aus Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer kommen. Normalerweise werden grunderwerbsteuerpflichtige Vorgänge von der Umsatzsteuer befreit, um diese Doppelbelastung zu verhindern. Der EuGH hat ent-

373 Vgl. Reinhart/Rogoff 2009 [175].

374 Vgl. Fu u. a. 2013 [79].

375 Vgl. Crowe u. a. 2013: 309 [52].

376 Vgl. RWI 2012: 17 f. [174].

schieden, dass die oben beschriebene Doppelbelastung nicht gegen das Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 Mehrwertsteuersystemrichtlinie verstößt, wenn eine Identität von Grundstückserwerber und Bauherr vorliegt. So soll eine Gleichstellung mit einem bebauten Grundstück erzielt werden, da beim Erwerb eines bebauten Grundstücks die Bemessungsgrundlage das Grundstück und das Gebäude umfasst. Wenn kein einheitliches Vertragswerk vorliegt, ist hingegen nur auf den Grundstückspreis die Grunderwerbsteuer zu entrichten.³⁷⁷

Die Abgrenzung zwischen Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer ist aufgrund des ähnlichen Charakters der beiden Steuerarten nicht problemlos möglich. Die Grunderwerbsteuer wird aus diesem Grund in der Literatur auch oftmals als spezielle Umsatzsteuer bezeichnet. Die parallele Existenz dieser beiden Steuern im Steuersystem wirkt sich negativ auf die Systemhaftigkeit aus und kann im Einzelfall zu widersprüchlichen Steuerfolgen führen.

Das zweite Ziel innerhalb der steuertechnischen Funktion ist die Herstellung von Steuertransparenz, was i. e. S. durch eine Nachvollziehbarkeit der Last erreicht werden kann. Hierfür sollte eine Steuer möglichst einfach ausgestaltet sein und in Verbindung zu einer öffentlichen Leistung stehen. Die erste dieser beiden Ausprägungen kann bei der Grunderwerbsteuer durch den proportionalen Tarif mit einer Bagatellgrenze ohne komplexe Ausnahmen oder Sonderregeln grundsätzlich als erfüllt angesehen werden. Die Bemessungsgrundlage entspricht in der Regel dem vereinbarten Kaufpreis der Immobilie, wodurch die Steuerlasten für die an der Transaktion beteiligten Personen leicht selbst zu ermitteln sind.

Zur Erfüllung der zweiten Ausprägung müsste eine belastbare Verbindung zwischen den Ausgaben eines Bundeslandes und der Zahlung der Grunderwerbsteuer bestehen. Öffentliche Leistungen für Grundbesitzer lassen sich im Aufgabenspektrum der Länder kaum ausmachen, erst recht nicht in differenzierter Höhe nach Ländern. Folglich besteht kein Zusammenhang aus Grunderwerbsteuer und Landesleistungen, wodurch das Kriterium nicht als erfüllt eingestuft werden kann.³⁷⁸

6.2.5. Zusammenfassung und Reformansatz

Alles in allem ist die Grunderwerbsteuer in ihrer heutigen Form steuersystematisch schwer zu rechtfertigen. Die Anwendung des Kriterienkatalogs führt insgesamt zu einer negativen Bewertung, auch wenn eine eindeutige Entscheidung bei manchen Kriterien schwierig ist. Aus diesem Grund werden in der Tabelle zwar die Kernergebnisse mit +, – und 0

³⁷⁷ Vgl. EuGH-Urteil v. 27.11.2008 – C-156/08.

³⁷⁸ Vgl. Scherf/Dresselhaus 2016: 742 [195].

recht klar zusammengefasst, müssen aber gemeinsam mit den zugehörigen Erläuterungen interpretiert werden.

Kriterien	Grunderwerbsteuer
Fiskalische Funktion	
Ergiebigkeit	+
Anpassungsfähigkeit	0
Steuerautonomie	0
Streuung des Steueraufkommens	-
Allokationsfunktion	
Neutralität	-
Lenkungsziel	-
Distributionsfunktion	
Leistungsfähigkeitsprinzip	-
Äquivalenzprinzip	-
Steuertechnische Funktion	
Widerspruchslosigkeit	-
Transparenz	-
Einfachheit	+

+ - Kriterium ist erfüllt

- - Kriterium ist nicht erfüllt

0 - Kriterium ist eingeschränkt erfüllt/nicht anwendbar

Tabelle 6.5.: Zusammenfassung der Ergebnisse zur Beurteilung der Grunderwerbsteuer

Den dominant fiskalischen Zweck erfüllt die Grunderwerbsteuer mit einer Reihe von unerwünschten Nebenwirkungen. Zur prinzipiell wünschenswerten Steuerautonomie der Länder leistet die Grunderwerbsteuer keinen sinnvollen Beitrag, da höhere Steuersätze keine besseren Leistungen für Grundbesitzer reflektieren, sondern nur der einseitigen Verteilung von Konsolidierungslasten auf eine kleine Gruppe von Steuerzahlern dienen. Durch die Steuersatzautonomie der Länder sind die Spitzensteuersätze innerhalb der letzten 13 Jahre kräftig gestiegen. Dies deutet auf den Missbrauch einer schmalen Bemessungsgrundlage zu rein fiskalischen Zwecken hin und hat die ungünstigen Wirkungen der Grunderwerbsteuer verschärft. Somit kann Autonomie ausgerechnet bei dieser Sondersteuer für eine kleine Gruppe von Immobilienkäufern die Qualität dezentraler Entscheidungen auch nicht verbessern. Wer das will, muss den Ländern Einkommensteuerautonomie verschaffen. Die Einkommensteuer kann – dank ihrer breiten Bemessungsgrundlage und der Einbeziehung der meisten Bürger – eine gruppenmäßige Äquivalenz zwischen

Landessteuern und Landesleistungen sehr viel besser herstellen.³⁷⁹

Die distributive Funktion kann durch die Grunderwerbsteuer auch nicht erfüllt werden, da sich weder über das Äquivalenz- noch über das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Begründung für die Abgabe finden lässt.

Ein ähnliches Bild zeigt sich bei der Analyse der allokativen Funktion. Dies beginnt mit dem Kaskadeneffekt, der sich als Transaktionshemmnis auf dem Immobilienmarkt erweist. Hinzu treten Verzerrungen ökonomischer Entscheidungen. Die empirischen Ergebnisse entsprechen weitgehend den theoretischen Erwartungen zum Wohn- und Gewerbeimmobilienmarkt in Deutschland. Eine Untersuchung über alle gewerblichen Immobilientransaktionen zeigt eine negative Reaktion. Im Hinblick auf Ausweichmöglichkeiten von gewerblichen Anlegern ergeben sich klare Hinweise für die Relevanz des Share Deals. Neben der Verzerrung der Preis-Mengen-Kombination auf dem Immobilienmarkt geht die Grunderwerbsteuer generell zulasten des Erwerbs von Immobilien und speziell zulasten des Erwerbs bebauter Grundstücke. Zusätzlich finden sich signifikant positive Preiseffekte auf unbebaute Grundstücke als Reaktion auf eine Steuererhöhung in angrenzenden Bundesländern, was eine Verzerrung der Standortentscheidung durch die Grunderwerbsteuer bestätigt.

Der mehrmalige Verstoß gegen Neutralitätsaspekte könnte lediglich über ein Lenkungsziel der Grunderwerbsteuer geheilt werden. Hier lässt sich aber nur eine Lenkung der Zensiten in die ‚falsche Richtung‘ identifizieren, denn die Grunderwerbsteuer führt tendenziell zu einer Verringerung der Eigentumsquote und zu einer Versiegelung und Zersiedelung der Landschaft.

Bei Überprüfung der steuertechnischen Funktion finden sich bis auf die einfache Ausgestaltung der Grunderwerbsteuer ebenfalls keine positiven Aspekte. Durch die Gleichläufigkeit zur Umsatzsteuer kann es zu steuersystematischen Widersprüchen kommen. Am Ende verbleibt nur der fiskalische (Selbst-)Zweck der Grunderwerbsteuer.

Umgestaltung der Grunderwerbsteuer

Da eine alte Steuer zu Unrecht immer noch als eine gute Steuer gilt, dürfte eine Reform innerhalb der Grunderwerbsteuer die realistischste Reformoption sein. Sie kann prinzipiell an der Bemessungsgrundlage und am Tarif ansetzen.³⁸⁰

Die Einführung eines bundeseinheitlichen Freibetrags ist politisch recht einfach umzusetzen. Freibeträge gab es bereits vor der Reform der Grunderwerbsteuer von 1983. Sie könnten reaktiviert werden, um den deutlichen Belastungsanstieg der letzten Jahre

³⁷⁹ Vgl. Scherf/Dresselhaus: 747 [195].

³⁸⁰ Vgl. zu den folgenden Ausführungen Scherf/Dresselhaus 2017: 8 [27].

zu entschärfen. Denkbar wäre ein bundeseinheitlicher Freibetrag für alle Erwerber, aber auch gestaffelte Freibeträge, die eine Konzentration der Entlastungseffekte auf bestimmte Erwerbergruppen, insbesondere auf junge Familien mit Kindern, ermöglichen. Relativ höhere, aber auf Ersterwerber begrenzte Freibeträge bieten eine weitere Gestaltungsoption zur Förderung des Erwerbs von selbst genutztem Wohnraum.³⁸¹

Im Rahmen der Grunderwerbsteuer stellen Freibeträge ein relativ unproblematisches Instrument zur Entlastung der Steuerzahler und zur Förderung bestimmter Erwerbergruppen dar. Die Entlastungseffekte wären wegen des proportionalen Steuertarifs bei gleicher Anschaffungssumme für alle Steuerzahler innerhalb einer Erwerbergruppe und eines Bundeslandes gleich hoch. Regressive Effekte zugunsten der oberen Einkommenschichten, die bei progressiven Steuertarifen durch Freibeträge entstehen, spielen nur insofern eine Rolle, als Erwerber Ausgaben für den Immobilienerwerb unterhalb des maximal zulässigen Freibetrags tätigen.

Die Länder würden durch eine solche Reform ihre Steuerautonomie nicht einbüßen, die bei der Grunderwerbsteuer allerdings fragwürdig ist. Dies könnte sich nach der Einführung von Freibeträgen bestätigen, wenn die Länder ihre Steuersätze zur Kompensation der Aufkommensverluste weiter anspannen und mit höheren Grenzbelastungen die ungünstigen Investitionswirkungen der Grunderwerbsteuer abermals verstärken.³⁸²

Ein Zusatzproblem kann der spezielle Freibetrag für Ersterwerber verursachen. Wie bei jeder Subvention, die die Nachfragestruktur verschiebt, wird die durchaus beabsichtigte besondere Förderung der Eigenheime, besonders der Einfamilienhäuser, durch Nachfrage- und Preissteigerungen in diesem Marktsegment teils konterkariert. Eine Rückkehr zum alten Grunderwerbsteuermodell mit persönlichen Freibeträgen, eventuell modifiziert durch die Beschränkung auf Ersterwerber, könnte die kräftig gestiegenen Belastungen der Immobilienerwerber etwas entschärfen und als Maßnahme zur Förderung des selbst genutzten Wohneigentums positiv auf die Wohneigentumsquote wirken.

Diese Reformvariante wäre leicht umsetzbar. Allerdings handelt es sich um eine Second-best-Lösung, welche die grundlegenden Mängel der Grunderwerbsteuer nicht beseitigen kann. Das gilt auch für eine Umgestaltung des Steuertarifs, der den zweiten Ansatzpunkt für eine Reform liefert. Grundsätzlich denkbar wäre eine Rückkehr zum einheitlichen Steuersatz von 3,5 % und/oder die Einrichtung eines Steuersatzkorridors mit einem Maximalwert deutlich unterhalb des heutigen Niveaus. Beides würde den Spielraum der Bundesländer beschränken, aber das Korridormodell würde die Steuerautonomie nicht gänzlich beseitigen. Da die Umgestaltung der Grunderwerbsteuer nicht überzeugen kann,

381 Vgl. Voigtländer u.a. 2017: 17 [248].

382 Vgl. Voigtländer u. a. 2017: 21 [248].

wird im folgenden Abschnitt die Abschaffung als Reformvariante untersucht.

Abschaffung der Grunderwerbsteuer

Die identifizierten Mängel sprechen für eine Abschaffung der eigenständigen Grunderwerbsteuer. Ein möglicher Reformansatz wäre die Integration des Grunderwerbs in die Umsatzsteuer. Bei Ansatz des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7% würde in vielen Ländern nur eine geringfügige Erhöhung des formalen Steuersatzes zustande kommen.³⁸³ Zur Umsetzung des Reformvorschlags müsste § 4 Nr. 9a UStG gestrichen werden, der Grunderwerb umsatzsteuerfrei stellt. Statt der bisherigen Teilung der Steuerschuld bei der Grunderwerbsteuer gemäß § 13 GrEStG wäre bei der Umsatzsteuerlösung passenderweise nur der Verkäufer Steuerschuldner, der im Gegensatz zum Käufer auch eine Wertschöpfung erzielen kann. Ein formales Problem besteht in der fehlenden Unternehmereigenschaft bei Privatpersonen, doch lässt sich dieses über eine Gleichbehandlung mit Unternehmern in Anlehnung an § 2a UStG für Fahrzeuglieferer lösen.³⁸⁴

Allerdings belastet die Umsatzsteuer nicht den Bruttoumsatz, sondern – durch Abzug der bereits gezahlten Vorsteuern – nur den Nettoumsatz einer Transaktion. Der Abzug der vom früheren Besitzer schon entrichteten Grunderwerb- bzw. Umsatzsteuer würde eine deutliche Verkleinerung der Bemessungsgrundlage bedeuten. Daher reicht die Umsatzsteuerlösung noch nicht aus, um die Mindereinnahmen aus dem Wegfall der Grunderwerbsteuer zu kompensieren. Wenn Aufkommensneutralität angestrebt wird, müsste man einen höheren speziellen oder den allgemeinen Steuersatz wählen.³⁸⁵

Die neue Systematik würde die Effizienz und Gerechtigkeit des Steuersystems verbessern. Grundstücksverkäufe werden damit anderen Umsätzen gleichgestellt. Die Steuerakkumulation bei mehrfachem Besitzerwechsel entfielen, da nur noch die erzielte Wertschöpfung belastet würde. Zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken würde nicht mehr willkürlich differenziert. Die Diskriminierung gegenüber anderen Kapitalanlagen bliebe zwar erhalten, aber in deutlich reduzierter Form, was dem Ziel einer höheren Wohneigentumsquote förderlich wäre. Auch die räumliche Steuerausweichung spielte innerhalb Deutschlands keine Rolle mehr.³⁸⁶ Solange der steuerfreie Umweg über eine Beteiligungsveräußerung offensteht, bleibt es bei der Begünstigung der Share Deals, doch würde dieser Steuervorteil quantitativ an Bedeutung verlieren.³⁸⁷

Den genannten Vorteilen stünden Einnahmen- und Autonomieverluste der Länder ge-

383 Vgl. Scherf/Dresselhaus 2016: 747 [195].

384 Vgl. Scherf/Dresselhaus 2017: 8 [27].

385 Vgl. Scherf/Dresselhaus 2016: 747 [195].

386 Vgl. Scherf/Dresselhaus 2016: 747 [195].

387 Vgl. Scherf/Dresselhaus 2017: 8 [27].

genüber. Deren Zustimmung müsste im wahrsten Sinne des Wortes erkaufte werden. Naheliegender erscheint eine Erhöhung des Umsatzsteueranteils der Länder im Umfang des bisherigen Grunderwerbsteueraufkommens. Der globale Ausgleich, der sich damit erzielen ließe, ginge freilich mit kleineren Verschiebungen zwischen den Bundesländern einher. Sie lassen sich mit den Daten des Jahres 2015 simulieren. Die Abbildungen 6.6 und 6.7 zeigen die Verschiebungen zwischen den Ländern, die sich über die Verteilung der Umsatzsteuer, den horizontalen Länderfinanzausgleich und die allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen ergeben würden. Sie variieren zwischen $-40,41$ Euro pro Einwohner für Berlin und $52,56$ Euro pro Einwohner für Bayern. Im Wesentlichen gehen die horizontalen Effekte auf die unterschiedlichen Grunderwerbsteuersätze zurück. Länder, die mit einem Steuersatz von 5 % nahe am Durchschnitt liegen, würden kaum Veränderungen verzeichnen. Von der Reform profitierten die bisherigen Niedrigsteuerländer (Bayern und Sachsen), während die Hochsteuerländer Einnahmen verlören. Den Verlusten der Hochsteuerländer stünden freilich Gewinne ihrer Steuerzahler gegenüber. Die Nivellierungswirkung des Reformmodells ist angesichts der heutigen ungerechtfertigten Belastungsdifferenzen als Vorteil zu werten.

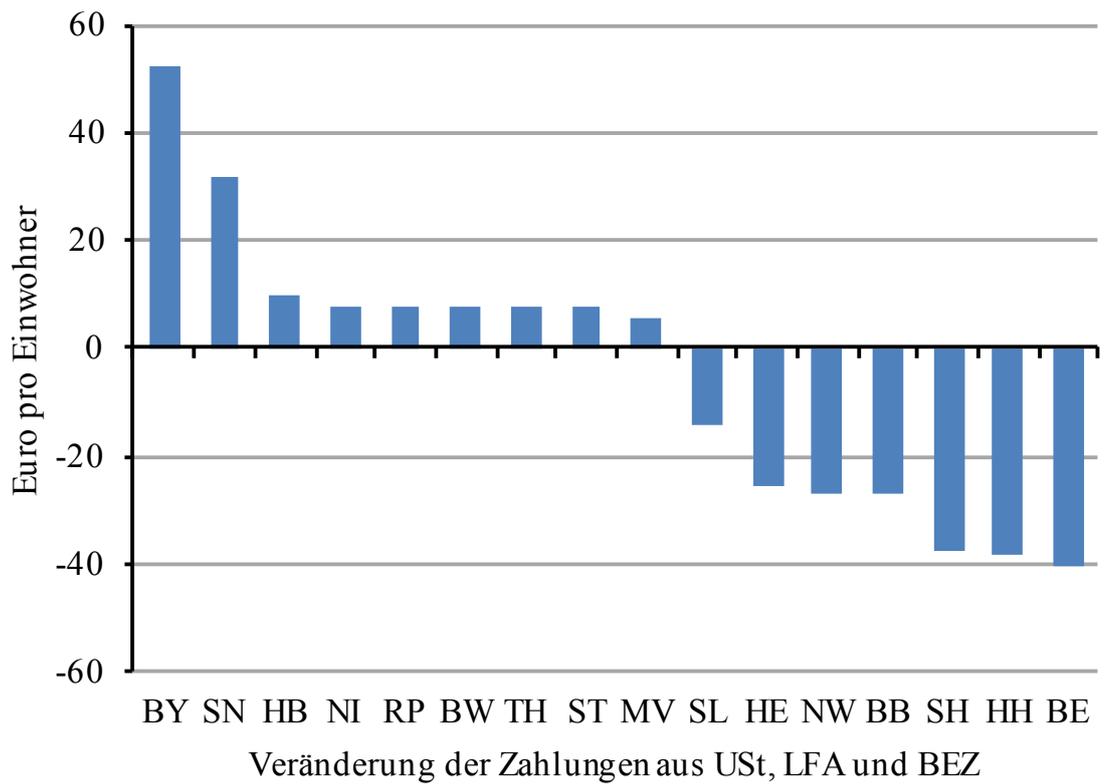


Abbildung 6.6.: Horizontale Verteilungseffekte des Umsatzsteuermodells [195]

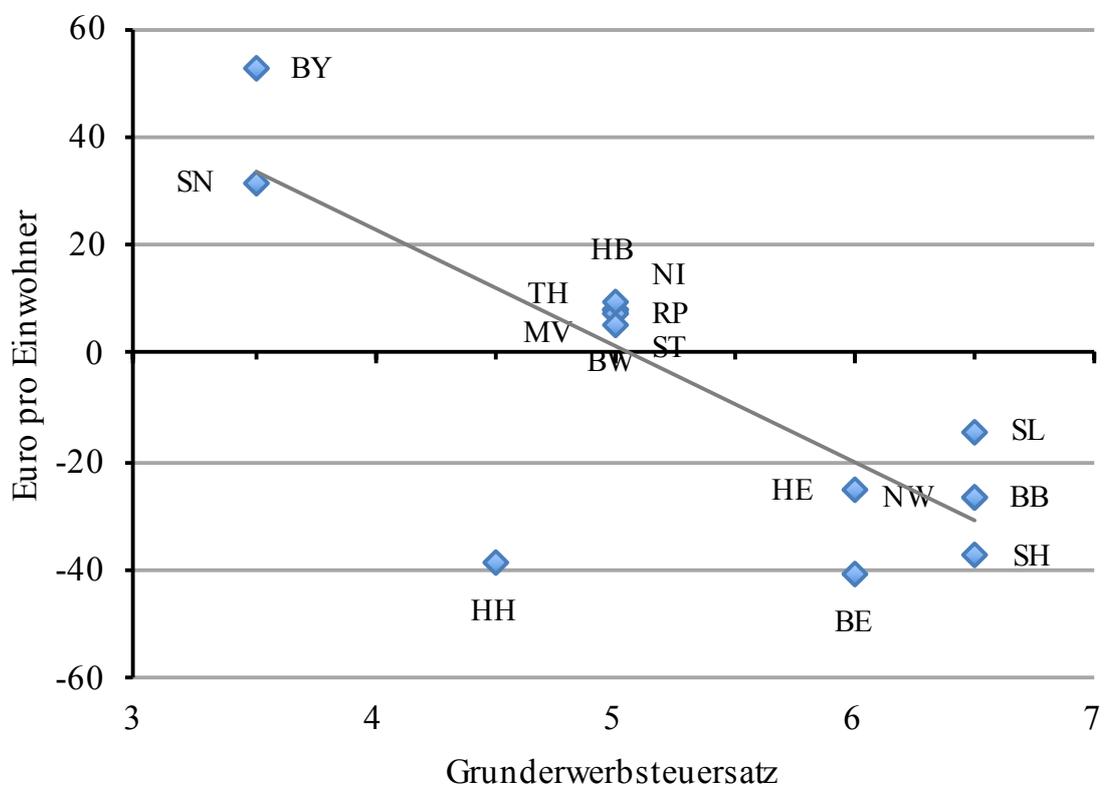


Abbildung 6.7.: Verteilungseffekte in Abhängigkeit vom Grunderwerbsteuersatz [195]

7. Grundsteuer

Bei der Grundsteuer handelt es sich um eine Immobiliensteuer, die aufgrund des derzeitigen Reformprozesses einen Schwerpunkt dieser Arbeit bildet. Nach einer kurzen Darstellung des Reformprozesses wird das Grundkonzept der aktuellen Rechtslage zur Grundsteuer vorgestellt. Daran schließt sich eine Bewertung derselben an; als Maßstab dient das Zielsystem aus Kapitel 3. Schließlich werden die derzeit diskutierten Reformmodelle skizziert und analysiert.

7.1. Entwicklung des Reformprozesses

Über eine Reform der Grundsteuer wird schon seit 1995 intensiv diskutiert, da das aktuelle Verfahren auf der Basis der Einheitswerte aus dem Jahr 1935 (Ostdeutschland) bzw. 1964 (Westdeutschland) beruht und nicht mehr zeitgemäß ist. Für eine Reform aufgrund der veralteten Bemessungsgrundlage plädierten zunächst führende Ökonomen, wie z. B. der wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium.³⁸⁸ Auch die Europäische Kommission hatte Deutschland dazu aufgefordert, die Ermittlung der Bemessungsgrundlage neu zu regeln, und gleichzeitig vorgeschlagen, die Einnahmen aus den periodischen Immobilienabgaben zu erhöhen, unabhängig von der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage.³⁸⁹

Im wissenschaftlichen Diskurs standen lange Zeit drei Reformmodelle im Fokus, die im Jahr 2011 durch die Finanzministerien der Länder in Arbeitsgruppen entwickelt wurden. Hierzu gehörten das Verkehrswertmodell (Modell A), das wertunabhängige Modell (Modell B) und das gebäudewertunabhängige Kombinationsmodell (Modell C). Keines dieser Modelle wurde über Jahre hinweg umgesetzt, da keine einstimmige Überlegenheit bei einem der Modelle proklamiert werden konnte.

Die jüngsten Ereignisse läuten das Ende der ‚unendlichen Geschichte‘ Grundsteuerreform ein.³⁹⁰ Im Jahr 2014 hat der Bundesfinanzhof die aktuelle Grundsteuer als

388 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat 2010: 6 [260].

389 Vgl. die Empfehlung des Rates zum nationalen Reformprogramm Deutschlands 2014 COM (2014) 406,5 und 7.

390 Vgl. den Beitragstitel von Färber u. a. 2014: 747 [70].

verfassungswidrig eingestuft.³⁹¹ Die endgültige Entscheidung zur Grundsteuer fiel am 10.04.2018 beim Bundesverfassungsgericht.³⁹² Die Grundsteuer wurde als verfassungswidrig eingestuft, da die veralteten Einheitswerte intrakommunale Belastungsverschiebungen verursachen, die gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 GG verstoßen. Die Regierung musste bis zum 31.12.2019 eine Reform auf den Weg bringen.³⁹³

Bereits im Vorfeld zu dieser wenig überraschenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hatten die Finanzminister von Hessen und Niedersachsen angesichts der fehlenden Einstimmigkeit zu den Reformmodellen A, B und C am 22.07.2016 mit dem Kostenwertmodell einen neuen Entwurf für die Reform der Grundsteuer vorgelegt. Da dieser Vorschlag von dem überwiegenden Teil der Bundesländer (Ausnahme: Bayern und Hamburg) mitgetragen wurde, kam es zur Erarbeitung eines Gesetzesentwurfs.³⁹⁴

Nach dem Scheitern des Kostenwertmodells aufgrund mangelnder Einstimmigkeit im Länderkreis startete das Bundesfinanzministerium im Juni 2019 einen neuen Anlauf zur Reform der Grundsteuer. Es wurde ein Gesetzesentwurf für ein neues Modell, das sogenannte wertabhängige ‚Scholz‘-Modell, vorgelegt. Dieses Modell wurde nach einigen Anpassungsschritten im Gesetzgebungsverfahren letztendlich beschlossen.³⁹⁵ Zusätzlich wird den Ländern nach Art. 72 Abs. 3 GG-Entwurf die Möglichkeit geboten, durch die Nutzung einer Öffnungsklausel von diesem wertabhängigen Modell abzuweichen. Die Länder können nun frei entscheiden, welche Variante der Grundsteuer sie in ihrem Land umsetzen. Zur Einführung der Länderöffnungsklausel waren eine Grundgesetzänderung und eine Änderung des Länderfinanzausgleichs erforderlich. Das Reformpaket enthält neben dem Gesetzesentwurf zum wertabhängigen Modell und zur Länderöffnungsklausel noch einen dritten Gesetzesentwurf zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken, die sog. Grundsteuer C.³⁹⁶

Im folgenden Text werden die derzeitige noch geltende Grundsteuer und ihre Mängel kurz vorgestellt. Im Gegensatz zu den vorherigen Kapiteln sind die aktuellen Mängel der Grundsteuer in der Literatur hinreichend bekannt und richterlich festgestellt. Aus diesem Grund stehen die anschließenden Reformoptionen im Fokus dieser Analyse. Durch die Länderöffnungsklausel können in den Ländern unterschiedliche Grundsteuermodelle gelten. Deswegen wird nicht nur das wertabhängige Modell gewürdigt, sondern auch vom Gesetz zulässige Alternativen.

391 Siehe BFH-Urteil v. 22.10.2014, AZ II R 16/13.

392 Vgl. hierzu das Urteil des ersten Senats vom 01.04.2018, 1 BvL 11/14 und 2 BvR 287/11.

393 Der Gesetzgeber hatte sich die Reform auch selbst schon zum Ziel gesetzt. Siehe hierzu den Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD für die 18. Legislaturperiode 2013: 93 [50].

394 Vgl. hierzu die Pressemitteilung der Jahreskonferenz 2016 der Finanzminister der Länder [75].

395 Vgl. Grundsteuer-Reformgesetz [42].

396 Vgl. Gesetzesentwurf zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung [87].

7.2. Steuerrechtliche Konzeption

Die Grundsteuer gehört zu den wichtigsten Gemeindesteuern in Deutschland.³⁹⁷ Die Ertragshoheit der Grundsteuer obliegt gem. Art. 106 Abs. 6 GG ausschließlich den Gemeinden. Die Grundsteuer wird in der Variante A für land- und forstwirtschaftliche Betriebe und in der Variante B für andere bebaute und unbebaute Grundstücke erhoben. Die Feststellung der Grundsteuer erfolgt in einem dreistufigen Verfahren. Die Bemessungsgrundlage ist der Einheitswert des Grundbesitzes nach § 13 (1) GrStG i. V. m. § 19 (1) BewG. Die Einheitswerte wurde seit der letzten Hauptansatzfeststellung im Jahr 1964 (alte Bundesländer) bzw. 1935 (neue Bundesländer) nicht mehr verändert. Die ursprüngliche Absicht hinter den Einheitswerten war eine fortlaufende Feststellung der aktuellen Vermögenswerte, die für mehrere Steuerarten verwendet werden können. Dafür sollten die Einheitswerte in einem sechsjährigen Turnus an die aktuellen Wertverhältnisse angepasst werden. Diese Fortschreibung hat allerdings nie stattgefunden. Früher galten die Einheitswerte z. B. auch für die Erbschaftsteuer. Dies führte bereits im Jahr 2009 zu einem umfassenden Reformprozess der Erbschaftsteuer aufgrund verfassungswidriger und realitätsferner Bewertungsmaßstäbe. Im Zuge dieser Neuordnung gab es eine ähnliche Diskussion über die Bewertung von Immobilien. Aktuell werden beim Immobilienvermögen die Verkehrswerte zugrunde gelegt, die über das Vergleichswertverfahren ermittelt werden. Im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zu den neuen Bewertungsregeln der Erbschaftsteuer sah der BFH das Signal, auch die verfassungskonforme Ausgestaltung der Grundsteuer anzuzweifeln.³⁹⁸

Die Einheitswerte gehen aus dem Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke und dem Sachwertverfahren für unbebaute Grundstücke hervor. Beim Ertragswertverfahren wird die Jahresrohmiete für vergleichbare Immobilien zugrunde gelegt, während das Sachwertverfahren auf die durchschnittlichen Herstellungskosten zurückgreift.³⁹⁹

Der Steuersatz errechnet sich durch Anwendung des in der Gemeinde geltenden Hebesatzes multipliziert mit der Steuermesszahl. Die Steuermesszahl ist zentral geregelt und die Höhe ist ausschließlich abhängig von der Art des Grundstücks. Bei Wohnimmobilien liegt die Steuermesszahl grundsätzlich bei 3,5 ‰ gem. § 15 (1) GrStG. Es ist zu berücksichtigen, dass sich die Steuermesszahl unter bestimmten Voraussetzungen bei Einfamilienhäusern gem. § 15 (2) GrStG auf 2,6 ‰ und bei Zweifamilienhäusern auf 3,1 ‰ reduzieren kann.

397 Das Grundsteueraufkommen beträgt jährlich ca. 14 Mrd. Euro [223].

398 Vgl. hierzu BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 und BFH, 22.10.2014 – II R 16/13.

399 Vgl. Beck 2016: 2689 [12].

Im Gegensatz zur Steuermesszahl kann die Gemeinde den Hebesatz autonom bestimmen und die Einnahmen an ihren Finanzbedarf anpassen. Es gibt zur Grundsteuer A und B jeweils unterschiedliche Hebesätze. Der durchschnittliche Hebesatz der Grundsteuer A hat im Jahr 2018 339 % und der Grundsteuer B 472 % betragen.⁴⁰⁰

Abschließend sieht das Grundsteuergesetz noch Steuerbefreiungen für Gebäude im öffentlichen Besitz oder für öffentliche Aufgaben gemäß § 3 Abs. 1 GrStG vor.

7.3. Auswirkung der Reform auf den Länderfinanzausgleich

Die Grundsteuer ist Teil der kommunalen Steuereinnahmen, die im Länderfinanzausgleich (LFA) aktuell zu 75 % bei der Steuerkraft der Länder angerechnet wird.⁴⁰¹ Folglich erhält die Gemeindeebene zwar die Einnahmen aus der Grundsteuer, aber die Länder werden durch die Einbeziehung der Gemeindesteuern in den LFA belastet. Neben der Finanzkraft, die für die Verteilung der Umsatzsteuer (erste Stufe des LFA) relevant ist, spielt die Gemeindesteuerkraft auf der dritten Stufe, bei der Bemessung der Bundesergänzungszuweisungen, eine Rolle. Die Länder mit vergleichsweise steuerschwachen Gemeinden erhalten auf der dritten Stufe des Länderfinanzausgleichs noch spezielle Bundesergänzungszuweisungen.⁴⁰²

Konkret fließt an diesen beiden Stellen im Finanzausgleich bislang nicht das tatsächliche Ist-Aufkommen aus der Grundsteuer ein, sondern die Steuerkraft wird nach § 8 (2) FAG normiert einbezogen. Die beiden Stellschrauben Hebesatz und Steuermesszahl greifen im Länderfinanzausgleich aufgrund der Normierung nur bedingt. Großen Einfluss haben die Immobilienwerte, die sich innerhalb der Ländergruppe im langen Zeitraum des Reformstaus sehr unterschiedlich im Verhältnis zu den bisherigen Einheitswerten entwickelt haben. Allein die deutlich höhere (aktualisierte) Immobilienbewertung führt zu steigenden Grundbeträgen, wodurch sich Veränderungen im LFA ergeben. Die genaue Richtung der Verschiebungen bzw. Grenzbelastungen bei der Grundsteuer (auch innerhalb der Ländergruppe) haben Hentze und Scherf in ihren Studien analysiert.⁴⁰³ Wenn die Zuweisungen an die Länder aufgrund der gestiegenen kommunalen Steuerkraft sinken, könnten die Länder dieses Szenario zum Anlass nehmen, die Finanzausgleichszuweisungen an ihre Kommunen ebenfalls zu kürzen. Diese Kaskade würde den Anreiz an die kommunale Ebene, die Hebesätze im Rahmen der Grundsteuerreform zu reduzieren, konterkarieren.⁴⁰⁴

400 Die Daten stammen aus dem Realsteuervergleich des Statistischen Bundesamts [223].

401 Zur Neuregelung des Finanzausgleichs stellvertretend für viele Büttner/Göbert 2016: 818–824 [44].

402 Vgl. Scherf 2020: 10 ff. [187].

403 In dieser Arbeit werden nur die allgemeinen Auswirkungen der Reform auf den Länderfinanzausgleich dargestellt. Vgl. für eine umfassende Analyse Hentze 2019 [109] oder Scherf 2020: 10 ff. [187].

404 Vgl. Fuest u. a. 2018: 23–29 [82].

Die Implikationen für den Länderfinanzausgleich entstehen nicht nur durch den unterschiedlich ausgeprägten Wertsprung im Ländervergleich, sondern auch durch die neue Öffnungsklausel. Das derzeitige Normierungsverfahren zur Grundsteuer im Länderfinanzausgleich fußt auf einer bundeseinheitlichen Bemessungsgrundlage. Weicht nun ein Land vom Bundesmodell ab, ist fraglich, wie die Grundsteuerkraft dieses Landes in den Finanzausgleich einfließt, ohne dass Verzerrungen innerhalb der Ländergruppe entstehen. Würde die derzeitige Systematik fortgeführt werden, könnte ein Land durch eine abweichende Bemessungsgrundlage seine kommunale Steuerkraft im Vergleich zur bundesgesetzlichen Bemessungsgrundlage verändern, um stärker an den Finanzausweisungen zu partizipieren oder weniger Zahlungen zu leisten. Durch die Einführung der Länderöffnungsklausel und der damit einhergehenden Föderalisierung der Bewertungsmodelle wird die Neuregelung der Grundsteuer somit erhebliche Auswirkungen auf den Länderfinanzausgleich haben.

Um diesen strategischen Einfluss auf die Wahl der grundsteuerlichen Bemessungsgrundlage zu vermeiden, sind konzeptionell mehrere Konstruktionen möglich. Der Gesetzesentwurf enthielt zunächst die Regelung, dass bei Anwendung der Länderöffnungsklausel das betreffende Land eine Doppelrechnung durchzuführen hätte. Das betreffende Land müsste die Immobilienbewertung nach dem Landes- und nach dem Bundesmodell vornehmen. Folglich müsste jeder Bürger zwei Steuerklärungen ausfüllen. Die Bewertung nach dem Landesmodell würde der Berechnung der tatsächlichen Grundsteuer dienen, die Berechnung nach dem Bundesmodell würde ausschließlich für die Berechnung der kommunalen Steuerkraft herangezogen werden, um allen Ländern eine gleiche Startgrundlage zu geben. Diese bürokratische Hürde wurde in der Ländergruppe kritisch bewertet und als starkes Hemmnis für die tatsächliche Anwendung der Länderöffnungsklausel eingestuft. Daraufhin wurde neben einer Protokollerklärung des BMF noch ein Änderungsantrag des Gesetzesentwurfs zur Normierung der Grundsteuerkraft im Länderfinanzausgleich eingebracht, in dem es heißt, dass bei der Normierung kein unverhältnismäßig hoher Mehraufwand entstehen dürfe. Ein konkreter, alternativer Entwurf zur oben beschriebenen Doppelrechnung liegt nicht vor.⁴⁰⁵

Die Übergangszeit bis Ende des Jahres 2024 wird nun für die Entwicklung und Abstimmung eines neuen Normierungsverfahrens im Länderkreis genutzt. Ein neues Normierungsverfahren sollte gewährleisten, dass keine Vor- oder Nachteile im Finanzausgleich durch Bundes- oder Landesrecht entstehen. Zudem sollte die Normierung auf einer einheitlichen Basis fußen. Diese Basis könnte sich aus dem ‚kleinsten gemeinsamen Nenner‘ der beim Bürger zu erhebenden Parameter ergeben. Der neu zu erhebende Parameter, der für alle in dieser Arbeit diskutierten Modelle notwendig ist, ist die Fläche

405 Vgl. Grundsteuerreformgesetz, Art. 17 [42].

der Grundstücke. Diese Grundstücksfläche könnte durch statistische Preisindizes (z. B. Baulandpreise- oder Immobilienpreise) veredelt werden. Diese veredelte Grundstücksfläche könnte eine Basis für die erforderliche normierte Bemessungsgrundlage sein.

Abseits der Implementierung eines neuen Normierungsverfahrens im Länderkreis kommen noch andere Varianten zum Umgang mit der Grundsteuer im Finanzausgleich in Betracht. Eine Möglichkeit besteht darin, die heutigen Grundbeträge einzufrieren und für den zukünftigen Landesfinanzausgleich auf eine längere Zeit festzuschreiben. Alternativ könnte die Grundsteuerkraft nach der Reform aus der Berechnung der Gemeindesteuerkraft der Länder zukünftig herausgelassen werden. Die aufgeführten Varianten erscheinen auf den ersten Blick praktikabel und würden die befürchteten Verzerrungen durch die Positionierung der Länder im Länderfinanzausgleich reduzieren. Diese drei Varianten sind mögliche Ansatzpunkte für die weitere Forschung.

7.4. Beurteilung des Status quo anhand des Zielsystems

Nachdem die rechtlichen Rahmenbedingungen skizziert wurden, folgt nun eine kurze Zusammenstellung der relevanten Mängel des aktuellen Rechtsstands zur Grundsteuer. Sie sind hinreichend bekannt, da die Grundsteuer bereits als verfassungswidrig erklärt wurde. Aus diesem Grund werden sie nur knapp den Funktionen aus dem Zielsystem dieser Arbeit zugeordnet, um später die zur Diskussion stehenden Reformvarianten bewerten zu können.

7.4.1. Fiskalische Funktion

Im Folgenden wird die grundsätzliche Eignung der Grundsteuer als Einnahmequelle der Städte und Gemeinden untersucht. Auf der kommunalen Ebene bedarf es einer stetigen und konjunkturunabhängigen Einnahmequelle, die einen wesentlichen Beitrag zur Finanzierung kommunaler Aufgaben leistet.⁴⁰⁶

Die Entwicklung der Grundsteuer in den vergangenen Jahren wird in der Abbildung 7.1 gezeigt. Die Einnahmen aus der Grundsteuer verzeichnen seit der Jahrhundertwende einen leichten, aber stetigen Anstieg. Insgesamt betrug 2019 das Aufkommen aller Städte und Gemeinden in Deutschland aus der Grundsteuer rund 14 Mrd. Euro. Damit ist sie die aufkommensstärkste kommunale Steuerquelle nach der Gewerbesteuer. Das Aufkommen der Grundsteuer A (rote Balken) ist im Vergleich zu Grundsteuer B (blaue Balken) quantitativ nahezu bedeutungslos.⁴⁰⁷

⁴⁰⁶ Zu diesen Anforderungen genauer siehe Kapitel 3.1.1.3 dieser Arbeit.

⁴⁰⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt [222].

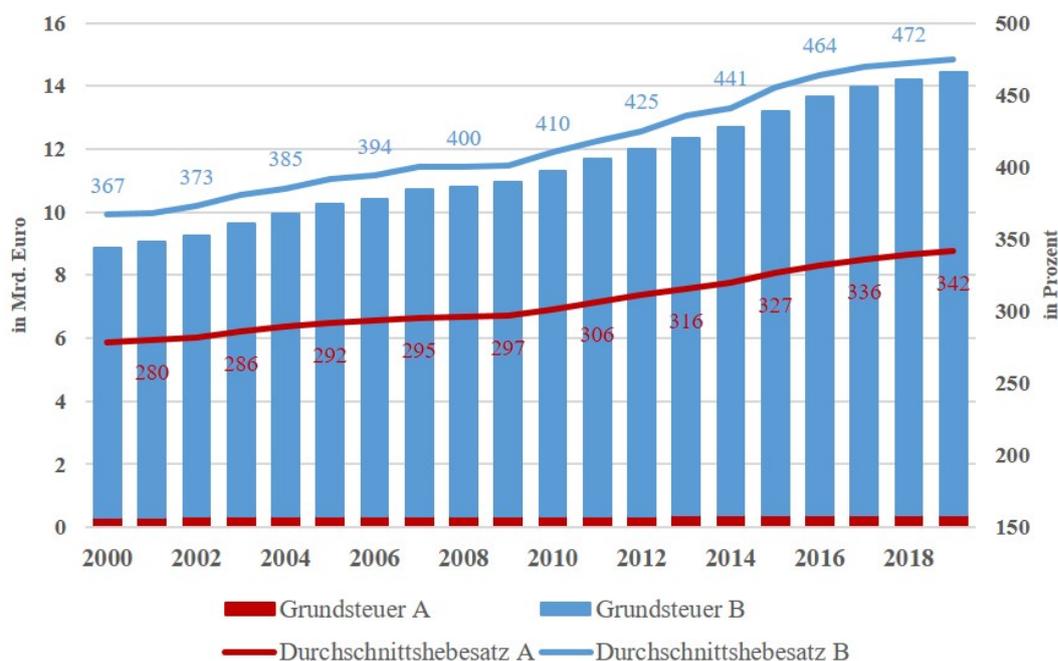


Abbildung 7.1.: Entwicklung des Aufkommens aus der Grundsteuer und der Hebesätze, eigene Darstellung in Anlehnung an [223]

Die in Abbildung 7.1 dargestellte konstante Entwicklung im beobachteten Zeitraum legt die Vermutung nahe, dass die Grundsteuer eine verlässliche Einnahmequelle ist. Dies wird durch zwei Faktoren verursacht. Zum einen nutzen die Kommunalpolitiker die geringen Ausweichmöglichkeiten der Grundbesitzer durch die feste Bindung der Immobilien an ihren Standort als Chance für eine kontinuierliche Erhöhung der Hebesätze. Die Hebesatzentwicklung, insbesondere der Grundsteuer B, deutet darauf hin, dass die Grundsteuer als Ventil für die Lösung kommunaler Haushaltsprobleme genutzt wird. Von 2000 bis 2019 stieg der durchschnittliche Hebesatz der Grundsteuer B von 367 % auf 472 % an, was erklärt, dass der gegenwärtige Aufkommensanstieg hauptsächlich auf höhere Hebesätze zurückzuführen ist.⁴⁰⁸ Vor dem Jahr 2002 war vorwiegend die Bemessungsgrundlage für den Anstieg ursächlich. In den 1990er-Jahren gab es einen Bauboom durch die geburtenstarken Jahrgänge. Diese Entwicklung führte zu einer Mengensteigerung, wodurch die fehlende Aktualisierung der Wertverhältnisse kompensiert und über die Zeit hinaus dennoch ein positiver Aufkommenseffekt erzielt werden konnte.⁴⁰⁹

Die Stetigkeit der kommunalen Einnahmequellen ist eine spezielle Anforderung für

⁴⁰⁸ Vgl. Statistisches Bundesamt [222].

⁴⁰⁹ Vgl. Thöne 2006: 9 [241].

die Gemeindeebene aus dem Kriterienkatalog für die Immobiliensteuern, die bei einer langfristigen Aufkommenselastizität nahe 1 als erfüllt bewertet werden kann. Die Aufkommenselastizität ist ein guter empirischer Indikator für die Ergiebigkeit, da sie das Verhältnis zwischen der prozentualen Veränderung der Steuereinnahmen und der Veränderung des Bruttonationaleinkommens ausdrückt. Thöne⁴¹⁰ schätzt in seiner Studie die langfristige Aufkommenselastizität der Grundsteuer B. Seit 1988 bewegt sie sich zwischen 1,08 und 2,09, womit die Grundsteuer zu einer der dauerhaft ergiebigsten Einnahmequellen in Deutschland zählt, was das Indiz der Stetigkeit aus Abbildung 7.1 bestätigt. Die Grundsteuer ist damit das Pendant zur Gewerbesteuer, die eine hohe Konjunkturreaktivität aufweist.⁴¹¹

Ein weiterer Einflussfaktor auf die fiskalische Ergiebigkeit ist die Erhebungsbilligkeit. Die einzige Studie zu den steuerartenspezifischen Verwaltungskosten stammt aus dem Jahr 1997. Sie beziffert die Erhebungskosten der Grundsteuer auf 6 % des Aufkommens, was deutlich über den Werten anderer Immobiliensteuern liegt. Durch die mangelnde Aktualität ist die Aussagekraft dieser Studie sehr begrenzt, da die Arbeitsweise der Verwaltungen mit fortschreitender Digitalisierung nicht mehr mit 1997 vergleichbar ist.⁴¹²

Die fiskalischen Anforderungen der Ergiebigkeit, Stetigkeit und Aufkommenselastizität nahe 1 können derzeit somit als erfüllt bewertet werden, nicht aber jene der Billigkeit der Erhebung.

Im internationalen Vergleich bietet sich ein etwas anderes Bild. Gemessen am Bruttoinlandsprodukt werden Immobilien in Deutschland sehr gering besteuert. Der Anteil der Grundsteuer am BIP in Deutschland schwankt zwischen 0,3 % und 0,5 %. Im Vergleich dazu ist die durchschnittliche Besteuerung der anderen OECD-Staaten nahezu doppelt so hoch.⁴¹³ Im Zuge einer Neuorientierung könnte das Volumen aus der Grundsteuer potentiell erhöht werden. Im Gegenzug müssten dann aber die Steuern auf das Einkommen, auf das Deutschland besonders stark zugreift, gesenkt werden. Dies würde sich bei konstanten Ausgaben positiv auf die kommunalen Finanzierungssalden und die Selbstverwaltung auswirken.⁴¹⁴

Weitere Anforderungen aus dem Kriterienkatalog für eine Immobiliensteuer auf Gemeindeebene sind die Steuerautonomie und die geringe räumliche Streuung der Steuerquelle.

410 Vgl. Thöne 2006: 8 [241].

411 Vgl. Schäfer u. a. 2016: 5 [214].

412 Vgl. hierzu wie bereits zu den anderen Immobiliensteuern RWI 2003 [251].

413 Zu berücksichtigen ist bei dieser Darstellung, dass nicht alle Grundsteuerarten gleich ausgestaltet sind. In manchen Ländern werden über die Grundsteuer auch Leistungen für die Wasserversorgung und Ähnliches abgegolten.

414 Mit ähnlichem Ergebnis z. B. Landsberg 2018: 166 [65].

Da das kommunale Leistungsangebot zwischen den Gemeinden differiert, besitzt die kommunale Ebene bei der Grundsteuer ein Hebesatzrecht zur autonomen Aufkommenssteuerung. Zur Beurteilung dieser Hebesatzautonomie wird die Behandlung der Einnahmen aus der Grundsteuer im kommunalen Finanzausgleich analysiert. Die Steuerautonomie der kommunalen Ebene wird durch die Hebesatzautonomie bei der Grundsteuer nur wirkungsvoll verbessert, wenn die sich aus der Nutzung dieses Rechts ergebenden finanziellen Mehr- oder Mindereinnahmen als Folge des Finanzausgleichs in der Gemeinde spürbar bleiben.

Im Folgenden werden nicht die unterschiedlichen Ausgleichssysteme des kommunalen Finanzausgleichs in den Bundesländern dargestellt, da dies über das Ziel der Arbeit hinausgehen würde, sondern die prinzipiellen Wirkungen in einem Grundmodell betrachtet. Vereinfacht dargestellt errechnet sich die Höhe der Schlüsselzuweisungen für eine Gemeinde nach dem kommunalen Finanzausgleich aus der Differenz zwischen Finanzbedarf und Steuerkraft in Abhängigkeit vom festgelegten Ausgleichssatz.⁴¹⁵ Der Finanzbedarf wird über die Einwohnerzahl – multipliziert mit dem Grundbetrag (durchschnittliche Pro-Kopf-Steuerkraft) – ermittelt. Die Addition der kommunalen Steuereinnahmen ergibt die Steuerkraft. Bei den autonomen Realsteuern, zu denen auch die Grundsteuer zählt, wird nicht das tatsächliche Aufkommen, sondern das über den Durchschnittssteuersatz aller Kommunen nivellierte Aufkommen erfasst. Dies ist notwendig, da die Kommunen ansonsten die hebesatzbedingten Aufkommensveränderungen über den kommunalen Finanzausgleich abwälzen können.

Der Nivellierungshebesatz ist entweder der landesdurchschnittliche Hebesatz, der sich endogen aus dem Vorjahr⁴¹⁶ ergibt oder exogen vom Land per Gesetz bestimmt wird.⁴¹⁷ Wenn die Gemeinden ihren Hebesatz tendenziell erhöhen (senken), wird für alle Gemeinden in Ländern mit Fortschreibungsverfahren im kommunalen Finanzausgleich eine proportional höhere (oder niedrigere) Grundsteuerkraft durch einen Anstieg (eine Senkung) der Nivellierungshebesätze angesetzt. Hierdurch erhält eine Gemeinde bei Senkung ihres Hebesatzes einen Standortvorteil im Steuerwettbewerb, wird dafür aber mit einer höheren Steuerkraft als tatsächlich erwirtschaftet bemessen, wodurch die Einnahmendifferenzen selbst kompensiert werden müssen.

Diese Systematik wird in der Literatur kritisch diskutiert. So finden Lemmer⁴¹⁸ und

415 Für einen tiefer gehenden Überblick zum kommunalen Finanzausgleich siehe Scherf 2001 [189] bzw. zum hinterlegten Grundmodell Scherf 2016: 196 [192].

416 Dieses Verfahren wird in Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Saarland, Sachsen und Sachsen-Anhalt praktiziert.

417 Vgl. Lemmer 2015: 2 [137].

418 Vgl. Lemmer 2015 [137].

Lenk u. a.⁴¹⁹ einen Anreiz für Steuererhöhungen aus dieser Berechnung der Steuerkraft (S) mittels Nivellierungshebesätzen (N). Die Berechnung der Schlüsselzuweisungen (Z) in Abhängigkeit vom Ausgleichssatz (a) und Grundbetrag (B) wird in der folgenden Formel gezeigt.

$$Z = a(B - S) \quad (7.1)$$

Höhere Nivellierungshebesätze führen zu Einnahmenverlusten bei Gemeinden, die ihre Hebesätze nicht an den Nivellierungshebesatz angleichen, da die ausgleichsrelevante Steuerkraft vom Nivellierungshebesatz abhängig ist und nicht vom tatsächlichen Hebesatz.

$$S = N \cdot BMG \quad (7.2)$$

Somit werden laut Lenk und Lemmer die Gemeinden zur Erhöhung der Hebesätze gezwungen, wenn sie konstante Schlüsselzuweisungen erhalten wollen, da bei einer höheren durchschnittlichen Steuerkraft die vom Land zu verteilende Schlüsselmasse nicht reduziert wird. Diese Argumentation wird auch Hebesatzspirale genannt. Dieser Effekt kann noch dadurch verstärkt werden, dass die fiktive und unter Umständen überhöhte Steuerkraft neben der Bemessung der Schlüsselzuweisungen auch zur Berechnung der Kreisumlage herangezogen wird. Eindeutige empirische Hinweise für die Hebesatzspirale sind studienübergreifend für die Grundsteuer allerdings nicht festgestellt worden.⁴²⁰

Scherf⁴²¹ liefert mit seiner Studie die Begründung für den fehlenden empirischen Beweis zu der zuvor beschriebenen Theorie der Hebesatzspirale. Die Erhöhung der Nivellierungshebesätze verändert nicht nur die Steuerkraft, sondern auch den Grundbetrag und damit den Finanzbedarf. Der Finanzbedarf einer Gemeinde entspricht, abgesehen von der für die Analyse unveränderten Einwohnerzahl, den durchschnittlichen Pro-Kopf-Steuereinnahmen der Gemeinden.

$$B_{\emptyset} = \frac{Z_{\emptyset}}{a} + S_{\emptyset} \quad (7.3)$$

Der Finanzbedarf B_{\emptyset} umfasst neben der durchschnittlichen Steuerkraft der Gemeinden S_{\emptyset} die mittleren Schlüsselzuweisungen Z_{\emptyset}/a . Durch Einsetzen der Pro-Kopf-Steuereinnahmen (Grundbetrag) in Gleichung 7.1 ergibt sich die folgende Formel für die Schlüs-

419 Vgl. Lenk u. a. 2013: 71 ff.[139].

420 Hierzu Lemmer 2015 [137] und mit abweichendem Ergebnis Lenk u. a. 2013: 71 ff. [139], der Hinweise in den Daten auf die Hebesatzspirale nur bei der Gewerbesteuer findet.

421 Folgende Ausführungen beziehen sich auf Scherf 2016: 196 [192].

selzuweisungen:

$$Z = a\left(\frac{Z_{\emptyset}}{a} + S_{\emptyset} - S\right) \quad (7.4)$$

Die Steuerkraft bzw. durchschnittliche Steuerkraft kann durch Formel 7.2 in 7.4 ersetzt werden:

$$Z = a\left[\left(\frac{Z_{\emptyset}}{a} + BMG_{\emptyset} \cdot N\right) - (BMG \cdot N)\right] \quad (7.5)$$

Es existiert bei genauer Betrachtung kein systematischer Anreiz für die Gemeinden, die Hebesätze zu erhöhen. Wenn der Nivellierungshebesatz steigt, dann steigen der Grundbetrag und die Steuerkraft. Ein steigender Nivellierungshebesatz wird folglich durch den ansteigenden Grundbetrag neutralisiert. Es wird mit ‚überhöhten‘ Einnahmen gerechnet und mit einem erhöhten Bedarf. Wenn die Steuerkraft und der Finanzbedarf durch überhöhte Nivellierungshebesätze ansteigen und die Schlüsselmasse konstant bleibt, ändert sich unterm Strich nur die Verteilung wie folgt:

$$\begin{array}{ll} BMG < BMG_{\emptyset} & \text{Gewinner} \\ BMG > BMG_{\emptyset} & \text{Verlierer} \\ BMG = BMG_{\emptyset} & \text{Neutral} \end{array}$$

Zur Kategorie ‚Steuerschwach‘ zählen Kommunen mit einer unterdurchschnittlichen Bemessungsgrundlage, die per Saldo mehr Schlüsselzuweisungen erhalten und somit die Gewinner steigender Nivellierungshebesätze sind. Neben der Umverteilung zu ihren Gunsten können die kleinen Gemeinden bei endogener Festsetzung der Nivellierungshebesätze ihren kommunalen Steuersatz verdeckt, d. h. ohne wesentliche Auswirkungen auf den Durchschnitt erhöhen. Diese Möglichkeit haben große Gemeinden nicht, da der Rückkopplungseffekt im System einen Teil ihrer Mehreinnahmen wieder kompensiert. Verlierer sind eindeutig die steuerstarken Gemeinden, da ihre Steuerkraft stärker ansteigt als der Bedarf.

Folglich ist die Hebesatzspirale offensichtlich nicht nur der Systematik des kommunalen Finanzausgleichs geschuldet, sondern eher politischer Taktik. Steuererhöhungen auf kommunaler Ebene sind beim Kreis der Wähler, die im Regelfall identisch mit dem Kreis der Steuerzahler sind, nicht besonders beliebt und könnten bei der Wiederwahl zu Stimmverlusten führen. Eine Erhöhung der Hebesätze begründen die Kommunalpolitiker mit dem Verweis auf sonst sinkende Schlüsselzuweisungen, um die Verantwortung abzugeben.

Die Steuerautonomie der Gemeinden wird durch das Hebesatzrecht der Grundsteuer

erhöht, da zumindest ein grundlegender Zusammenhang zwischen der Grundsteuer und öffentlichen Leistungen auf der kommunalen Ebene besteht – z. B. durch die Straßenreinigung und die Erschließung neuer Wohngebiete.⁴²² Somit verfügen die Gemeinden mit der Grundsteuer (und der Gewerbesteuer) über ein adäquates Instrument zur autonomen Aufkommenssteuerung, was auch nach der Verteilung über den kommunalen Finanzausgleich erhalten bleibt.

Bei autonomen Steuern ist abschließend die räumliche Streuung der Steuerquelle zu untersuchen. Die räumliche Streuung der Pro-Kopf-Bemessungsgrundlage muss gering sein, damit die Gemeinden eine ähnliche Startposition haben. Wenn dieses Kriterium nicht erfüllt ist, dann ist die Steuerquelle tendenziell nicht als autonomes Instrument für die dezentrale Ebene geeignet. In der vorliegenden Arbeit wird keine empirische Untersuchung über die Streuung durchgeführt, da die Ergebnisse aufgrund der Neukonzeption wenig Relevanz für die Forschung hätten.

Die fiskalische Analyse der Grundsteuer hat zum Ergebnis, dass die Anforderungen gemäß den speziell auf eine kommunale Steuer zugeschnittenen Kriterien als weitgehend erfüllt angesehen werden können.

7.4.2. Distributive Funktion

Zur Rechtfertigung der Grundsteuer kommen entweder das Leistungsfähigkeitsprinzip oder das Äquivalenzprinzip in Frage. Die beiden Prinzipien werden nachfolgend auf ihre Eignung überprüft.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip fordert eine gerechte Verteilung der Steuerlasten gemäß der wirtschaftlichen Belastbarkeit der einzelnen Steuerzahler. Eine Legitimation der Grundsteuer als Objektsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip wäre nur möglich, wenn die Immobiliennutzung⁴²³ bzw. der Besitz eine besondere Leistungsfähigkeit signalisieren würde. Früher wurde die Grundsteuer, ebenso wie die Gewerbekapitalsteuer, als sogenannte Sollertragsteuer über die Fundustheorie zur Ergänzung der Besteuerung des Faktors Arbeit gerechtfertigt.⁴²⁴ Danach soll mit dem potentiellen Ertrag das ‚fundierte Einkommen‘ aus dem Grundvermögen besteuert werden. Diese Rechtfertigung über die Fundustheorie ist wenig überzeugend und schon lange nicht mehr zeitgemäß. Die Einheitswerte als die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer sind – durch die fehlende Aktualisierung – vom Niveau der aktuellen Immobilienwerte abgekoppelt. Folglich

422 Zu beachten ist, dass die Einwohner hierfür bereits Gebühren und Beiträge bezahlen.

423 Da die Grundsteuer durch die Nebenkostenrechnung auf den Mieter überwälzbar ist, kommen nicht nur Immobilienbesitzer in Betracht.

424 Vgl. Löhr 2011 [147].

hat die Bemessungsgrundlage auch keinen Zusammenhang mehr mit dem potentiellen Ertrag und kann zu Ungleichbehandlungen führen.⁴²⁵ Außerdem wird im aktuellen Steuersystem das Einkommen aus Grundvermögen durch die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung realitätsnah erfasst und mit Einkommensteuer belastet.⁴²⁶ Für die zusätzliche Belastung der wirtschaftlichen Kraft des Grundvermögens fehlt jegliche Begründung, da auch andere Vermögenswerte, wie z. B. Wertpapiere, keiner gesonderten Besteuerung unterliegen.⁴²⁷ Hinzu kommt, dass die Leistungsfähigkeit eines Objekts nicht zwingend mit der persönlichen Leistungsfähigkeit des Zensiten übereinstimmt. Eine Änderung der persönlichen Verhältnisse, z. B. durch die Geburt von Kindern oder eine Eheschließung, hat Auswirkungen auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, findet aber in der finalen Grundsteuerbelastung keine Berücksichtigung. Hinzu kommt die Umlagefähigkeit über die Nebenkostenabrechnung. Im Rahmen der Grundsteuer gibt es im Gegensatz zur Einkommensteuer keine Möglichkeit, diese Veränderungen der persönlichen Leistungsfähigkeit abzubilden. Folglich kann keine Legitimation der Grundsteuer über das Leistungsfähigkeitsprinzip erfolgen. Im Gegenteil: Die Grundsteuer widerspricht sogar dem Leistungsfähigkeitsprinzip.⁴²⁸

Als zweites Fundamentalprinzip zur Rechtfertigung der Grundsteuer kommt das Äquivalenzprinzip in Frage. Das Äquivalenzprinzip sieht eine gerechte Lastverteilung als gegeben an, wenn die Konsumenten öffentlicher Leistungen auch die Kosten übernehmen. Es ist die Frage, ob eine adäquate Verknüpfung zwischen der Grundsteuer als Leistungsanteil und dem öffentlichen Angebot an Diensten und Gütern als Gegenleistung besteht. Direkt zurechenbare kommunale Leistungen werden über Gebühren und Beiträge finanziert. Darüber hinaus lässt sich ein Teil der Leistungen aber nicht direkt zuordnen, da sie der gesamten Bevölkerung zugutekommen. Für diese lokalen öffentlichen Leistungen kann die Grundsteuer als Finanzierungsinstrument dienen, wenn die Bemessungsgrundlage eine Verknüpfung zu dieser Aufgabenkategorie herstellt. Es existieren im Aufgabenportfolio der Gemeinde bereits spezielle Leistungen, die den ansässigen Grundbesitzern und Immobilienbewohnern zugutekommen. Die kommunalen Leistungen können sich allerdings positiv oder negativ in den Grundstückswerten kapitalisieren. So steigen allgemein die Grundstückswerte in der Gemeinde, wenn z. B. ein neuer Kindergarten gebaut wird. Allerdings sinken in diesem Beispiel die Immobilienwerte von Grundstücken, die

425 So auch das Urteil des ersten Senats vom 10.04.2018 – 1 BvL 11/14, 1 BvR 889/12, 1 BvR 639/11, 1 BvL 1/15, 1 BvL 12/14.

426 Dazu Kapitel 4.2.2. dieser Arbeit.

427 Vgl. Schulemann 2011: 10–12 [200].

428 Diese Schlussfolgerung entspricht der herrschenden Meinung im finanzwissenschaftlichen Diskurs und dem oben angeführten Urteil des Bundesverfassungsgerichts.

in direkter Nähe liegen.⁴²⁹ An diesem einfachen Beispiel wird bereits deutlich, dass die Kapitalisierung der allgemeinen Leistungen nicht gleichmäßig in der Gemeinde erfolgt. Außerdem haben noch andere Faktoren, wie z. B. private Investitionen, einen Einfluss auf den Immobilienwert. Hinzu kommt, dass die veralteten Einheitswerte durch die fehlende Aktualisierung als Bemessungsgrundlage die heutige Wertentwicklungen durch eine Erhöhung (oder Senkung) der Standortqualität nicht reflektieren.⁴³⁰ So besteht der Konsens, dass zumindest die Bodenwerte von den Kommunalleistungen beeinflusst werden. Folglich kann ein loser Zusammenhang hergestellt werden, der aber durch die veraltete Bemessungsgrundlage derzeit keine Legitimation über das Äquivalenzprinzip zulässt. Eine neue Bemessungsgrundlage könnte den grundsätzlich existierenden Zusammenhang stärken und eine Rechtfertigung über das Äquivalenzprinzip herbeiführen, während das Leistungsfähigkeitsprinzip vollkommen ungeeignet scheint. Der Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit ist bei der Analyse der Reformansätze durch das Kriterium ‚Äquivalenzprinzip‘ kritisch zu überprüfen. Bei grundlegender Neukonzeption gilt es dennoch, die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips in die Begutachtung aufzunehmen.

7.4.3. Allokative Funktion

Auslöser für das Reformvorhaben sind die veralteten Einheitswerte, die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage mit unterschiedlichen Steuermesszahlen multipliziert werden. Diese (verbundene) Bemessungsgrundlage berücksichtigt das Grundstück und das Gebäude. Ob – abgesehen von der fehlenden Aktualisierung der Bewertung – diese Bemessungsgrundlage dem Postulat der Neutralität genügen oder diese Konstruktion einen sinnvollen Beitrag zur Erfüllung eines Lenkungsziels leisten kann, wird im Folgenden betrachtet. Im Anschluss werden die Wirkungen der Stellschrauben ‚Steuermesszahlen‘ und ‚Einheitswerte‘ auf ihren Einfluss in der Entscheidungsfindung des Zensiten untersucht. Der örtliche Hebesatz als weiteres Konstruktionselement der Grundsteuer wird nicht näher analysiert, da interkommunale Steuerdifferenzen, solange sie die unterschiedlichen Leistungsniveaus der Gebietskörperschaften signalisieren, tendenziell angemessen sind.⁴³¹

Zunächst ist ein Grundstückseigentümer frei in seiner Entscheidung hinsichtlich der Nutzung bzw. Bebauung der Fläche.⁴³² Der Marktmechanismus führt in der Regel zu einer effizienten Flächennutzung, da der Eigentümer von ökonomischem Kalkül gelei-

429 Vgl. Eeckhoff/Lemmer 2001: 309 [61].

430 Vgl. Schulemann 2011: 14 [200].

431 Das Flächensparziel könnte ein mögliches Lenkungsziel sein. Vgl. zum Flächensparziel bei der Grundsteuer genauer Behnisch u. a. 2018: 69 [14].

432 Abgesehen von den planungsrechtlichen Vorgaben durch die örtliche Gemeinde.

tet wird. Dabei ist die Grundsteuer ein Kostenbestandteil, der mit dem Ausmaß der Bebauung variiert. Somit kann die Grundsteuer auch ein Instrument zur Steuerung der Flächennutzungsentscheidung sein. Folglich könnte die Grundsteuer zur Veränderung der Bebauungsentscheidung anreizen und damit auch zu Lenkungszwecken legitimiert werden.

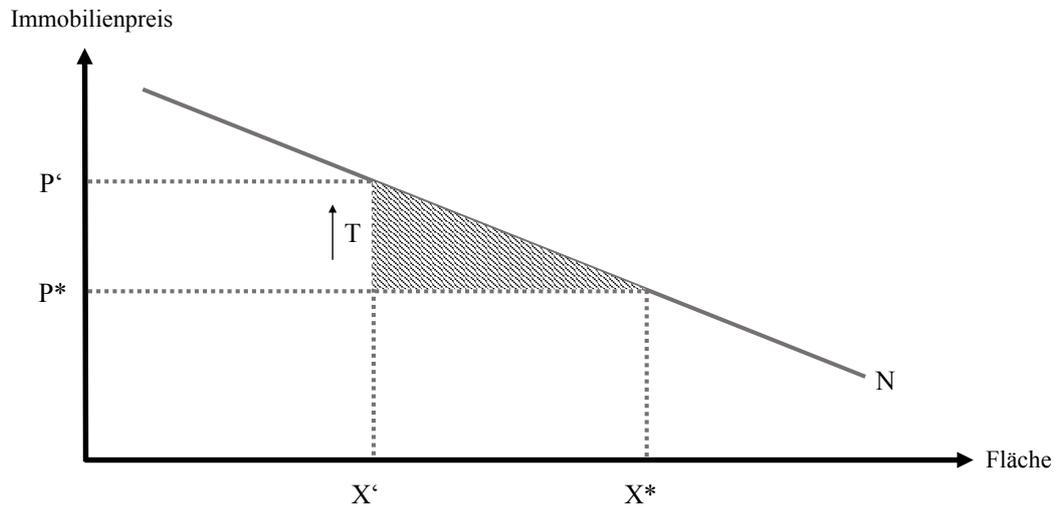


Abbildung 7.2.: Einfluss der Grundsteuer auf die Flächennutzung, eigene Darstellung in Anlehnung an Löhr 2012: 819 [148]

Abbildung 7.2 zeigt die Auswirkung der Grundsteuer auf die Investition. In einer Welt ohne Grundsteuer baut der Investor auf sein Grundstück ein Gebäude mit der Fläche X^* zum Preis P^* . Unter Annahme einer effizienten Flächennutzung in diesem Ausgangszustand verändert die Einführung der Grundsteuer diese Preis-Mengen-Kombination. Die Inzidenz der Grundsteuer hängt von der Reagibilität der Nachfragefunktion N ab. Zur Vereinfachung wird eine unveränderte Nachfragefunktion unterstellt. Die Bebauungskosten werden flächenbedingt durch die Grundsteuer erhöht, wodurch diese als Strafsteuer auf Investitionen fungiert. Die aus Sicht des Investors optimale Flächennutzung X^* geht zurück auf X' , um den Preisanstieg durch die Grundsteuer zu kompensieren. Die eingesparte Grundfläche steht nicht für andere Investitionen zur Verfügung und liegt brach. Diese Zusatzlast markiert das schraffierte Dreieck. Die Argumentation ist nicht nur auf den Neubau anwendbar, sondern kommt auch beim Umbau eines Altbaus zum Tragen. Folglich regt bereits die Konstruktion der verbundenen Bemessungsgrundlage theoretisch zu einem ineffizienten Flächenverbrauch an, wodurch sie als Investitionshemmnis einzustufen ist. Einschränkend ist darauf hinzuweisen, dass das Ausmaß der zurückgehenden

Investitionen von der Neigung der N-Funktion und der doch relativ (geringen) Bedeutung der Grundsteuer, gemessen an den übrigen Kosten, abhängt.⁴³³

Bewertungsmaß der Bemessungsgrundlage

Konkret wird die Höhe der Bemessungsgrundlage durch die veralteten Einheitswerte bestimmt. Seit der letzten Hauptansatzfeststellung in den Jahren 1935 bzw. 1964 wurden ländliche Gebiete zu Städten, da durch Wachstum auch die städtebauliche Entwicklung fortgeschritten ist. Deswegen fordern der BFH und das Verfassungsgericht die Orientierung am gemeinen Wert, um die Inkonsistenzen auszuräumen.

Tabelle 7.1 zeigt in der Übersicht die Bewertungsdifferenzen bei einem Vergleich zwischen den Einheitswerten und den aktuellen Verkehrswerten und konkretisiert den Reformbedarf.⁴³⁴ Als Maßstab dienen die Verkehrswerte, da sie die aktuellen Marktverhältnisse reflektieren und somit den Ansprüchen im Sinne des finanzwissenschaftlichen Neutralitätspostulats genügen. Die Gebäudetypen Einfamilienhaus und Eigentumswohnung werden nach Lage und Alter untergliedert und einem Vergleich unterzogen.

Tabelle 7.1.: Vergleich zwischen Einheitswerten und aktuellen Verkehrswerten in Anlehnung an Löhr [150]

	Zentrum		Umland	
	Altbau	Neubau	Altbau	Neubau
Einfamilienhaus				
Einheitswert	21	31	16	27
Verkehrswert	214	293	148	205
Wertdifferenz	193	262	132	178
Anteil	10 %	11 %	11 %	13 %
Durchschnitt Einfamilienhaus			11 %	
Durchschnitt Lage	10 %		12 %	
Eigentumswohnung				
Einheitswert	13	23	11	21
Verkehrswert	90	142	64	101
Wertdifferenz	77	119	53	80
Anteil	14 %	16 %	17 %	21 %
Durchschnitt Eigentumswohnung			17 %	
Durchschnitt Lage	15 %		19 %	

⁴³³ Vgl. hierzu auch Henger/Schäfer 2016: 21 [214].

⁴³⁴ Die Tabelle und die zugehörigen Ausführungen beruhen auf den Ergebnissen einer Studie von Löhr, der in seiner Untersuchung die Daten einer repräsentativen Kleinstadt in Westdeutschland (Steuerbescheide und Grundstücksbewertungen bzw. Kauffälle) zugrunde legt [150].

Die Einheitswerte liegen in allen Kategorien deutlich unter dem aktuellen Verkehrswert, da sie nur 11 % bis 17 % der aktuellen Bewertung betragen. Der tatsächliche Wert des Einfamilienhauses z. B. als Altbau im Zentrum beträgt ein Zehnfaches des Einheitswerts. Die Verwendung der Einheitswerte führte zu diffusen Belastungswirkungen, die im Folgenden kurz skizziert werden. Der Altbau wird unabhängig vom Gebäudetyp im Verhältnis zum Verkehrswert noch geringer bewertet als der Neubau. Diese Privilegierung des Altbaus regt zur Modernisierung an, was im Sinne einer geringen Zersiedlung ist. Allerdings hemmt es die Investitionen zur Ausweitung des Wohnraumangebots.

Zudem werden die intrakommunalen Wertverschiebungen in diesem Beispiel deutlich, die BFH und Verfassungsgericht als das Hauptproblem benannt haben.⁴³⁵ In der Abbildung liegt der Durchschnitt im Zentrum mit 10 % für das Einfamilienhaus und 15 % für die Eigentumswohnung deutlich unter dem durchschnittlichen Anteil des Verkehrswerts im Umland mit 12 % bzw. 19 %. Somit werden zentrale Lagen derzeit schwächer als das Umland bewertet und sind steuerlich begünstigt. Die dritte Verzerrung der Entscheidung entsteht bei der Wahl zwischen einem Einfamilienhaus und einer Eigentumswohnung. Der Geschosswohnungsbau wird in diesem Vergleich höher bewertet, was zum Anreiz für den Bau eines Einfamilienhauses führt. Da ein verstärkter Bau von Einfamilienhäusern nicht im Sinne des Flächensparziels ist, kann diese Veränderung der Wertrelation auch nicht über umweltpolitische Lenkungsziele legitimiert werden. Diese Belastungswirkungen stehen dem Anreiz aus den unterschiedlichen Steuermesszahlen, die im nächsten Abschnitt genauer erläutert werden, diametral entgegen.

Steuermesszahlen

Es gibt unterschiedliche Steuermesszahlen in den neuen und alten Bundesländern. Der Unterschied beruht auf dem Stand der Hauptansatzfeststellung. In den neuen Bundesländern gelten höhere Steuermesszahlen, da die Wertverhältnisse am 01.01.1935 festgestellt worden sind und damit deutlich unter den Wertverhältnissen in den alten Bundesländern liegen, die auf den 01.01.1964 zurückgehen. Unterschiedliche Messzahlen aufgrund von Wertdifferenzen stehen per se dem Neutralitätsaspekt nicht entgegen, aber die Steuermesszahlen sind nicht nur geographisch verschieden. Auch innerhalb der alten Bundesländer, so zeigt Tabelle 7.2, variieren die Steuermesszahlen nach Verwendungszweck.

Das Einfamilienhaus hat eine niedrigere Steuermesszahl als die Eigentumswohnung. Dazwischen liegt die Steuermesszahl für Zweifamilienhäuser. Welche Belastungsdifferenzen ergeben sich durch die Steuermesszahlen? Unter Annahme gleicher Wertverhältnisse und Hebesätze zeigt Abbildung 7.3 den Tarifverlauf durch unterschiedliche Steuermess-

⁴³⁵ Vgl. BFH am 22.10.2014 – II R 16/13, BStBl. II 2014, 597

Tabelle 7.2.: Steuermesszahlen in den alten Bundesländern gem. § 15 GrStG

Gebäudeart	Steuermesszahl in ‰
Einfamilienhaus bis 38.347 Euro	2,6
Einfamilienhaus ab 38.347 Euro	3,5
Eigentumswohnung	3,5
Zweifamilienhaus	3,1
Land- und Forstwirtschaft	6

zahlen.

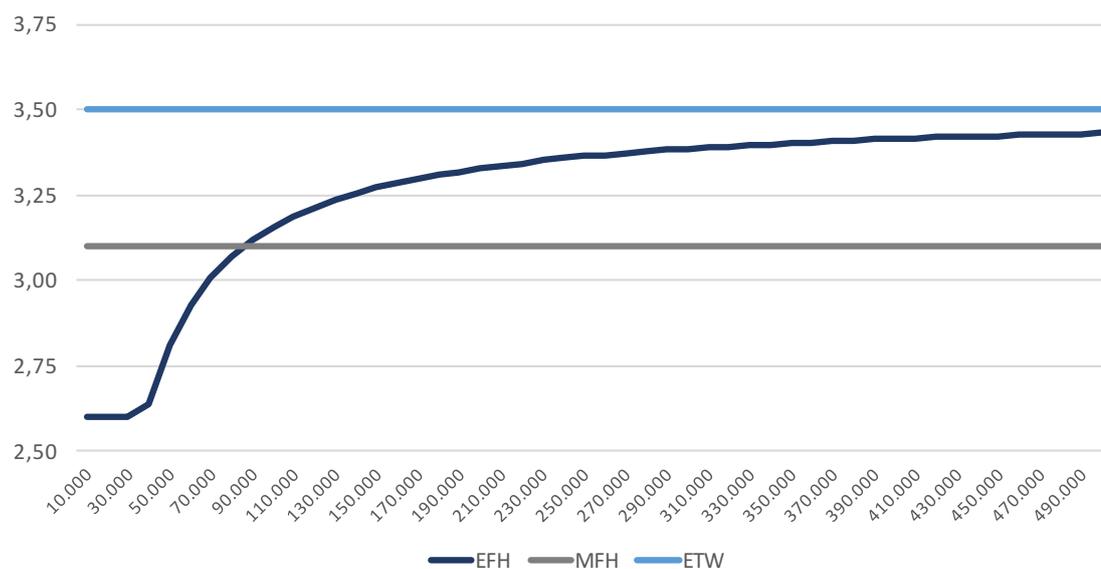


Abbildung 7.3.: Steuersatzdifferenzen nach Gebäudeart, eigene Darstellung auf der Basis von § 15 GrStG

Bei Eigentumswohnungen (ETW) liegt der Durchschnittssteuersatz – unter der Annahme eines Hebesatzes von 100 %⁴³⁶ – konstant bei 3,5 %, bei Zweifamilienhäusern (MFH) bei 3,1 %. Im Gegensatz zum Geschosswohnungsbau steigt der Tarif für Einfamilienhäuser mit der Erhöhung der Bemessungsgrundlage. Bis zum Schwellenwert von rund 40.000 Euro liegt der Steuersatz bei 2,6 %, darüber bei 3,5 %. Mit zunehmender Bemessungsgrundlage steigt somit der Durchschnittssteuersatz schrittweise auf etwa 3,5 % an, da der Anteil der günstiger besteuerten Bemessungsgrundlage sinkt. Bei einem Immobilienwert von 90.000 Euro (Schnittpunkt aus grauer und dunkelblauer Linie) ist der Steuersatz

⁴³⁶ Diese Annahme entspricht nicht dem realistischen Hebesatzniveau, ermöglicht aber eine bessere Lesbarkeit.

gleichauf. Da bei Immobilien in der Regel davon auszugehen ist, dass sie diese Preisschwelle überschreiten, werden bei einem direkten Vergleich der Gebäudetypen Zweifamilienhäuser tendenziell höher besteuert als Einfamilienhäuser. Im Bereich rechts vom Schnittpunkt nähert sich die Besteuerung des Einfamilienhauses der Eigentumswohnung an. Erst bei einem Wert von 500.000 Euro sind die Steuersätze nahezu gleichauf. Im weiteren Verlauf werden die iterativen Schritte immer kleiner und sind nicht mehr graphisch darstellbar. Die Investitionsentscheidung wird somit in Richtung der Einfamilienhäuser verzerrt, was zu einem ineffizienten Flächenverbrauch anregt, da unter der Annahme konstanter Bewohner bei Einfamilienhäusern eine größere Fläche verbraucht wird als bei Geschosswohnungen. Zweifamilienhäuser sind wiederum im Vergleich zu Eigentumswohnungen – ab einem Immobilienwert von rund 90.000 Euro – steuerlich begünstigt. Da der relevante Bereich der Immobilienwerte rechts von dem Schnittpunkt liegt, löst allein die steuerliche Belastung bei diesem Vergleich einen Anreiz zur effizienteren Flächennutzung aus.⁴³⁷

Zusammenfassend lässt sich aus dieser Analyse ableiten, dass die beschriebenen Verzerrungen zwischen Gebäudetyp, Lage und Bauweise dem Neutralitätspostulat entgegenstehen. Die Steuermesszahlen verzerren die Entscheidungen in keine nachvollziehbare Richtung. Somit scheitert auch die letztmögliche Legitimation über ein denkbares Lenkungsziel.

7.4.4. Reformbedarf und Reformziele

Die aktuelle Grundsteuer verstößt aufgrund der Wertverzerrungen gegen den Gleichheitsgrundsatz und ist verfassungswidrig. Diese Einschätzung der Rechtsprechung wird in der finanzwissenschaftlichen Literatur bereits seit langer Zeit geteilt.⁴³⁸ Auch die Anwendung des Kriterienkatalogs dieser Arbeit hat zum Ergebnis, dass die Grundsteuer im derzeitigen System eminente Mängel aufweist. Sie gelten als Richtschnur für das Reformvorhaben und werden im Folgenden kurz zusammengefasst, bevor die relevanten Reformvorschläge überprüft werden.

Die Grundsteuer ist von besonderer Bedeutung für die Gemeindeebene, da sie durch ihr stetiges Aufkommen einen essentiellen Beitrag zur Finanzierung kommunaler Aufgaben leistet, was in Kombination mit dem autonomen Hebesatzrecht die Steuerautonomie sinnvoll erhöht. Zudem werden die erwirtschafteten Mehreinnahmen aus örtlichen Hebesatzerhöhungen nicht über den kommunalen Finanzausgleich wieder vollständig abgeschöpft, sodass ein Anreiz zur Pflege der Steuerquelle erhalten bleibt. Die Aufkommenselastizität

⁴³⁷ Vgl. Behnisch u. a. 2018: 69 [14].

⁴³⁸ Wie z. B. durch Oberhauser bereits im Jahr 1989 angemerkt [165].

Kriterien	Grundsteuer
Fiskalische Funktion	
Ergiebigkeit	+
Anpassungsfähigkeit	0
Steuerautonomie	+
Erhebungsbilligkeit	-
Allokationsfunktion	
Neutralität	-
Lenkungszweck	-
Distributionsfunktion	
Leistungsfähigkeitsprinzip	-
Äquivalenzprinzip	-

+ - Kriterium ist erfüllt
 - - Kriterium ist nicht erfüllt
 0 - Kriterium ist eingeschränkt erfüllt

Tabelle 7.3.: Zusammenfassung der Ergebnisse zur Beurteilung der Grunderwerbsteuer

nahm in den letzten Jahrzehnten regelmäßig Werte über 1 an, wodurch die Anpassungsfähigkeit als erfüllt eingestuft werden kann.

Die Allokationsfunktion der Grundsteuer kann im Gegensatz zur fiskalischen Funktion nicht überzeugen. Durch die verbundene Bemessungsgrundlage wird das Ausmaß der Bebauung integriert, wodurch die Investition durch die Grundsteuer bestraft wird. Die Bewertung erfolgt mittels der historischen Einheitswerte, welche die Wertverhältnisse nicht realitätsgetreu abbilden. Dies führt zur Verzerrung entsprechender Entscheidungen und widerspricht dem Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 GG. Dieser Befund wird durch die unterschiedlichen Steuermesszahlen verschärft, die zu einer Privilegierung von Einfamilienhäusern im Vergleich zum Geschosswohnungsbau führen. Diese Wirkungen regen zu einem ineffizienten Flächenverbrauch an, wodurch auch die Legitimation über das Flächensparziel als möglicher Lenkungszweck scheitert.

Hinzu kommt, dass ebenso wenig eine Rechtfertigung über finanzwissenschaftliche Fundamentalprinzipien gelingt. Wohnen bzw. Grundbesitz signalisiert weder eine erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, noch können bei der Besteuerung von Grundvermögen die persönlichen Lebensverhältnisse der Zensiten berücksichtigt werden, da es sich um eine Objektsteuer handelt. Da die Grundsteuer als Vermögensteuer einzuordnen ist und Vermögen klassisch ein ergänzender Maßstab für das Leistungsfähigkeitsprinzip ist, wird bei den Reformmodellen das Leistungsfähigkeitsprinzip dennoch zu überprüfen sein.

Beim Äquivalenzprinzip kann maximal ein loser Zusammenhang zwischen Grundbesitz und allgemeinen öffentlichen Leistungen hergestellt werden, der gegebenenfalls bei einer Neuausrichtung der Grundsteuer gestärkt werden könnte. Die Zusammenfassung der vorangegangenen Analyse zeigt, dass Mängel der derzeitigen Grundsteuer vorliegen, die die Aufforderung zur Reform begründen.

7.5. Vergleichende Analyse der Reformoptionen

Der Gesetzgeber hat die Neuregelung der Grundsteuer fristgerecht zum Ende des Jahres 2019 beschlossen. Spätestens ab 2025 soll das neue Reformmodell angewendet werden. Die Übergangsfrist ist mit Blick auf die sehr weitreichenden Folgen dieser Gesetzesänderungen gerechtfertigt. Denn das Gesetzespaket enthält neben dem Gesetzentwurf zum wertabhängigen Modell (Bundesmodell) zusätzlich die Länderöffnungsklausel, durch die die Implikation eines abweichenden Modells auf Landesebene ermöglicht wird. Aus diesem Grund bleibt die Prüfung möglicher Modellvariationen für die Praxis relevant. Komplettiert wird das Gesetzespaket durch die Grundsteuer C, die den Kommunen ein gesondertes Hebesatzrecht auf Bauland einräumt.

In diesem Kapitel werden vier Reformvorschläge vorgestellt, die sich im wissenschaftlichen und politischen Diskurs als die relevanten Modelle herauskristallisiert haben. Ziel ist dabei die Beantwortung der Frage, welches Modell zur Behebung der festgestellten Defizite geeignet erscheint. Ergänzend wird das Kriterium Praktikabilität bzw. Durchführbarkeit aufgrund des festen Zeitrahmens für das Reformvorhaben betrachtet. Ein theoretisches Konzept, das den Steuerpostulaten entspricht, aber im politischen Diskurs keine Befürworter findet oder praktisch nicht durchführbar ist, hat nur eine geringe Relevanz. Der Fokus liegt in der Analyse auf der neuen Konzeption der Bemessungsgrundlage. Das Bodenwertmodell fußt auf den Bodenrichtwerten, die von den anderen drei Reformvorschlägen ebenfalls zur Bemessung des Grund und Bodens herangezogen werden. Es ist in dieser Analyse das einzige Modell, das eine unverbundene Bemessungsgrundlage aufweist. Aus diesem Grund wird es zuerst vorangestellt. Im Anschluss wird das Verkehrswertmodell, das den aktuellen Marktwert der Immobilie zur Bemessungsgrundlage macht, einer Analyse unterworfen. Aus volkswirtschaftlicher Sicht erscheint die Kopplung der Bemessungsgrundlage an die Marktverhältnisse der richtige Schritt. Außerdem ist das Verkehrswertmodell durch seine Nähe zum ehemaligen Einheitswert relevant. Der Einheitswert ist quasi der nie fortgeschriebene Verkehrswert. Als dritte Reformoption wird das Kostenwertmodell diskutiert. Ein Gesetzesentwurf zu diesem Modell wurde bereits im Jahr 2016 von den Bundesländern Hessen und Niedersachsen in den Bundesrat

eingebraucht und erlangte damals mehrheitlich Zustimmung. Jedoch wollte der Finanzausschuss des Bundestages damals ein Modell erst final aufgreifen, wenn die Länder zu einer einvernehmlichen Lösung kommen. Da das Kostenwertmodell breite Zustimmung fand, bleibt es durch die Öffnungsklausel im Kreis der möglichen Reformoptionen. Abschließend wird das wertabhängige Modell analysiert, das im Bundesrat und Bundestag eine Mehrheit gefunden hat.

7.5.1. Das Bodenwertmodell

Vorstellung

Das Bodenwertmodell ist die einzig bislang diskutierte Reformoption mit Wertbezug ohne eine Gebäudekomponente. Die Bemessungsgrundlage sind die Bodenrichtwerte, die innerhalb einer Gemeinde in Zonen (Stadtteile) klassifiziert werden. Der Bodenrichtwert ist, bezogen auf den Quadratmeter, der durchschnittliche Lagewert für alle Grundstücke innerhalb der abgegrenzten Bodenrichtwertzone. In dieser Zone gelten annähernd gleiche Wertverhältnisse.

Zur Ermittlung der Grundsteuerwerte wird der Bodenrichtwert mit der Grundstücksfläche multipliziert. Die Daten werden in erster Linie aus den Kaufpreissammlungen, dem Bodenpreisindex, aber auch aus weiteren Informationsquellen gewonnen.⁴³⁹ Ein Vorteil bei der Bewertung anhand der Bodenrichtwerte liegt in der Verfügbarkeit der Daten, da sie größtenteils in bereits existierenden Datenbanken abrufbar sind. Die Daten werden von den Gutachterausschüssen nach § 196 Baugesetzbuch flächendeckend erhoben und veröffentlicht. In Hessen werden die Bodenrichtwerte z. B. durch das System BORIS erfasst und auf der Homepage Geoportal Hessen zur Verfügung gestellt.⁴⁴⁰

Ökonomische Bewertung

Bei der ökonomischen Bewertung schneidet das Bodenwertmodell insgesamt gut ab. Das Äquivalenzprinzip verlangt zur Rechtfertigung eine Verknüpfung zwischen der Grundsteuer und einem Teil der öffentlichen Leistungen, die nicht direkt zurechenbar sind. Für diese lokalen öffentlichen Leistungen kann die Grundsteuer als Finanzierungsinstrument dienen, wenn die Bemessungsgrundlage eine Verknüpfung herstellt. Die kommunalen Infrastrukturleistungen können sich positiv oder negativ in den Grundstückswerten kapitalisieren. In Stadtteilen, die sich gut (schlecht) entwickeln, weil die Gemeinde ihre Infrastrukturausgaben erhöht (senkt), steigen (sinken) die Bodenrichtwerte und somit

⁴³⁹ Vgl. hierzu genauer die Bodenwertrichtlinie (BW-RL) v. 11.01.2011 SW 11.4124.4/1.

⁴⁴⁰ Vgl. [86].

auch die abgebildeten Wertverhältnisse, von denen die Grundstücksnutzer profitieren. Wird die Bemessungsgrundlage nun ausschließlich auf die Bodenrichtwerte nach Zonen abgestellt, wird über die Grundsteuer der Teil der Wertentwicklung abgeschöpft, der mit den öffentlichen Leistungen verknüpft ist. Gleichzeitig werden inter- und intrakommunale Belastungsdifferenzen berücksichtigt, wodurch die verfassungsrechtlichen Anforderungen grundsätzlich umgesetzt werden. Folglich werden die Kriterien des Äquivalenzprinzips durch das Bodenwertmodell weitgehend erfüllt und die Rechtfertigung unter Gerechtigkeitsaspekten gelingt.⁴⁴¹

Grundsätzlich werden die Bodenrichtwerte auch für bebaute Grundstücke ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Bebauung ermittelt. Aus diesem Grund kann unter Neutralitätsaspekten das Bodenwertmodell ebenfalls überzeugen, da die Nutzung des Grundstücks nicht in die Besteuerung einfließt. Die Entscheidung des Zensiten bleibt folglich von der Steuer weitgehend unbelastet. Die Mitversteuerung der Gebäude bei den Modellen mit einer verbundenen Bemessungsgrundlage wird in der finanzwissenschaftlichen Literatur per se als Sondersteuer auf Investitionen eingestuft, die zu einer Verzerrung der Entscheidung führen kann. Gleichzeitig bleibt der Anreiz zur effizienten Flächennutzung auch beim Bodenwertmodell bestehen, da die Steuerlast vom Zensiten jährlich erwirtschaftet werden muss.

Einschränkend zu berücksichtigen ist, dass das Maß der baulichen Nutzung bei der Feststellung der Bodenrichtwerte in manchen Fällen als wertbeeinflussendes Merkmal (z. B. Geschossanzahl) definiert sein kann. In diesem Fall beeinflusst das wertbeeinflussende Merkmal die Höhe des Bodenrichtwerts. Dies führt zu unterschiedlichen Bodenrichtwerten innerhalb einer Zone in Abhängigkeit von der tatsächlichen Bebauung. In diesem Fall gilt die vorangestellte Annahme hinsichtlich der Wahrung von Neutralitätsaspekten nicht mehr. Gerade in Großstädten besteht aufgrund der knappen Flächen bei gleichzeitig sehr vielfältigen Nutzungsarten auch eine große Diversität hinsichtlich des Bebauungsumfangs. Weicht nun beispielsweise das Maß der Bebaubarkeit eines Grundstücks von der allgemein innerhalb der Zone vorliegenden Bebaubarkeit ab, so muss für die Wertermittlung des betreffenden Grundstücks ein individueller Bodenrichtwert ermittelt werden. In diesem Fall spielt die mögliche Bebauung bei der Wertermittlung eine Rolle, was eine neutrale Bewertung einschränken kann. Die Umrechnung ist in diesem Fall über ein typisiertes Verfahren nicht möglich. Außerdem ist für den Zensiten schwer nachvollziehbar, warum das betreffende Grundstück einen anderen Bodenrichtwert respektive eine andere Steuerlast hat als das Nachbargrundstück. Trotzdem kommt eine unverbundene Bemessungsgrundlage der neutralen Besteuerung im Vergleich zu den anderen Modellen am

441 Vgl. Henger/Schäfer 2015: 7 [107].

nächsten, ohne den Anreiz zur effizienten Flächennutzung zu verlieren.⁴⁴²

Auch bei der Anwendung der fiskalischen Kriterien kann das Bodenwertmodell überzeugen. Die Wertentwicklung wird durch die Bodenrichtwerte fortlaufend realitätsnah abgebildet, sodass das Aufkommen aus der Grundsteuer auch ohne Anspannung der Hebesätze mit dem Wirtschaftswachstum Schritt halten könnte. Ohne die Gebäudekomponente würde im Vergleich zum Status quo auch ein deutlich geringerer Wertsprung als bei den Reformmodellen mit verbundener Bemessungsgrundlage entstehen.⁴⁴³ Einschränkend zu berücksichtigen ist, dass der Wertsprung von regionalen Faktoren abhängt. Fuest u. a. zeigen in ihrer Studie zum Bodenwertmodell, dass der Aufkommenszuwachs in den westdeutschen Großstädten zwar nur ca. 20 % betragen würde, aber in ostdeutschen Großstädten um 90 % ansteigen würde. Die Studie identifiziert neben dem Ost-West-Gefälle weitere heterogene Aufkommenswirkungen zwischen den Bundesländern. Während z. B. Bayern ein Zuwachs von 84 % hätte, würde das Aufkommen der rheinland-pfälzischen Kommunen um 28 % sinken.⁴⁴⁴ Allerdings können die prognostizierten Wertsprünge bzw. Aufkommensverschiebungen durch angepasste Steuermesszahlen und Hebesätze ausgeglichen werden. Letztendlich ist die kommunale Ebene für das Austarieren im Sinne der Aufkommensneutralität hauptverantwortlich. Aufgrund der teils angespannten Kommunalfinanzen bleibt somit die Gefahr eines erheblichen Steuererhöhungspotentials durch den Wertsprung der Bemessungsgrundlage.⁴⁴⁵

Die Bemessungsgrundlagen der anderen drei Modelle, die in dieser Arbeit weiter unten vorgestellt und analysiert werden, beziehen die Gebäudekomponente mit in die Bewertung ein. Die genannten Vorzüge des Bodenwertmodells können entsprechend der Dominanz der Bodenwertkomponente verzerrt werden. Allerdings existieren für die Einbeziehung der Gebäudekomponente in der Literatur und im politischen Raum einige Gründe. Für ihre Berücksichtigung im Rahmen der Grundsteuer spricht z. B. der Zusammenhang mit den Nutzern öffentlicher Leistungen. Durch die Gebäudekomponente kann ein Zusammenhang zwischen der Steuerlast des Grundstücks und der Anzahl der Nutzer kommunaler Leistungen hergestellt werden. Ein Grundstück mit einem Mehrfamilienhaus hat eine höhere Anzahl von Nutzern der öffentlichen Infrastruktur als ein Einfamilienhaus auf einem Nachbargrundstück. Die intensivere Nutzung wird folglich über die höhere Steuerlast des Mehrfamilienhauses abgegolten. Dieser Zusammenhang kann beim Bodenwertmodell nicht hergestellt werden.⁴⁴⁶ Im folgenden Kapitel werden die Besonderheiten

442 Vgl. Henger/Schäfer 2015: 8 [107].

443 Vgl. Zimmermann 2019: 491 [263].

444 Vgl. Fuest u. a. 2018: 22 [82].

445 Diese Schlussfolgerung gilt für alle Modelle in unterschiedlicher Intensität.

446 Vgl. Büttner/Zimmermann 2020: 381 [46].

aus der Gebäudekomponente in Abhängigkeit von der Art der Wertfeststellung kritisch gewürdigt und auf es wird eine wiederholende Analyse der Bodenkomponente verzichtet.

Durchführbarkeit

Das Bodenwertmodell zählt aufgrund der soliden finanzwissenschaftlichen Bewertung zum Kreis der denkbaren Reformoptionen bei der Nutzung der Länderöffnungsklausel. Ein praktisches Hindernis stellt in einigen Ländern das bereits beschriebene Problem des wertbeeinflussenden Merkmals (Maß der Bebauung) in Ballungsräumen dar. Um dieses Problem zu beheben, müssten die Gutachterausschüsse zukünftig Zonen einheitlicher Bebaubarkeit ausweisen. Das Bodenwertmodell ist folglich nur in Ländern anwendbar, in denen die Gutachterausschüsse bereits jetzt Zonen einheitlicher Bebaubarkeit feststellen können oder deren Kapazität für diese Zusatzarbeit ausreicht. Gerade in Ballungsräumen könnten hinsichtlich der Umsetzung des Bodenwertmodells noch weitere praktische Probleme entstehen. Im Westend von Frankfurt liegen die Bodenrichtwerte beispielsweise bei bis zu 22.000 Euro pro qm.⁴⁴⁷ Somit könnten in diesen Zonen unangemessene Belastungen durch das Bodenwertmodell entstehen. Eine Höchstgrenze für Bodenrichtwerte könnte das passende Instrument sein, um einer unangemessenen Belastung in bestimmten Zonen vorzubeugen.⁴⁴⁸

Trotz der benannten Hindernisse ist das Bodenwertmodell eine praktikable Lösung zur Reform der Grundsteuer aufgrund der oben ausgeführten Stärken hinsichtlich des Erhebungsaufwands sowie unter Gerechtigkeits- und Neutralitätsaspekten. Baden-Württemberg prüft derzeit als erstes Land die Einführung eines modifizierten Bodenwertmodells als Alternative zum Bundesmodell und hat bereits erste Eckpunkte vorgestellt.⁴⁴⁹

7.5.2. Das Verkehrswertmodell

Vorstellung

Das Verkehrswertmodell⁴⁵⁰, auch als Nord-Modell oder Bremer-Modell benannt, wurde von den Vertretern der Länder Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein konzipiert. Die Bemessungsgrundlage soll sich an dem Wert, der bei der Immobilienveräußerung wahrscheinlich zu erzielen wäre, orientieren. Eine Einzelfallbewertung für ca. 35 Millionen Immobilien ist jedoch praktisch nicht umsetzbar. Für ein Massenverfahren stehen grundsätzlich das Ertragswert-, das Vergleichswert- und das Sachwertverfahren

447 Die Daten stammen aus Geoportal Boris Hessen [86].

448 Siehe hierzu auch Büttner/Zimmermann 2020: 381 [46].

449 Vgl. Stuttgarter Zeitung [237].

450 Die folgenden Ausführungen basieren wesentlich auf dem Modell der Arbeitsgruppe [206].

zur Verfügung. Das Verkehrswertverfahren beruht auf dem Vergleichswertverfahren, das als einfachstes der drei Methoden aus den gewonnenen Erfahrungen im Reformprozess der Erbschaftsteuer eingestuft wird.⁴⁵¹ Somit ist die Bemessungsgrundlage nicht der tatsächliche Preis, sondern wird in einem Näherungsverfahren aus der Kaufpreissammlung der Gutachterausschüsse für gleichartige Immobilien abgeleitet.⁴⁵²

Im Bewertungsverfahren wird auf der ersten Stufe zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken differenziert. Bei unbebauten Grundstücken ergibt sich die Bemessungsgrundlage durch den Bodenrichtwert in Abhängigkeit von der Fläche des Grundstücks. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf Abschnitt 7.5.1 verwiesen, in dem das Bodenwertmodell bereits vorgestellt und beurteilt wurde.

Bei bebauten Grundstücken soll der Verkehrswert automationsgestützt aus amtlichen Vergleichsdaten des Immobilienmarktes ermittelt werden. Dafür werden die Kauffälle nach Immobilienarten geordnet und aus diesen Daten wird dann der Vergleichsfaktor festgestellt. Dieser Vergleichsfaktor wird zur Berechnung der Grundsteuer um Korrekturfaktoren z. B. für das abweichende Baujahr und die Grundstücksgröße ergänzt. Das Ergebnis ist der korrigierte Vergleichsfaktor, der schließlich mit der Wohnfläche multipliziert wird. Das Ergebnis ist der Gebäudewert, der gemeinsam mit dem Bodenwert den Verkehrswert ergibt. Das beschriebene Verfahren wird in Tabelle 7.4 beispielhaft verdeutlicht.

Bei Ein- und Zweifamilienhäusern schätzt die Arbeitsgruppe die Datengrundlage als ausreichend ein.⁴⁵³ Die Grundstücke mit Renditeorientierung, wie z. B. Geschosswohnungsbau oder Gewerbeimmobilien, sollen ebenfalls mit dem Vergleichswertverfahren unter Hinzunahme von Ertragsfaktoren wie dem Liegenschaftszins bewertet werden. Die ehemalige Grundsteuer A wird partiell in das Modell integriert, da nur die genutzte Fläche (ohne Gebäudewert) besteuert werden soll. Die land- bzw. forstwirtschaftlich genutzte Fläche soll wie die unbebauten Grundstücke mit den Bodenrichtwerten bewertet werden. Die Fläche der bestehenden Wohngebäude (Bauernhof) wird genauso bewertet wie die Fläche der anderen regionalen Wohngebäude. Für die Fläche aufstehender

451 Vgl. Senatorin der Finanzen 2009: 24 [206].

452 Im Rahmen der Erbschaftsteuer erfolgt nach Umsetzung des Reformvorhabens die Bewertung des Grundvermögens ebenfalls in erster Linie nach dem Vergleichswertverfahren. Die Diskussion um die Erfassung und korrekte Feststellung des Grundvermögens bei der Erbschaftsteuer hatte eine ähnliche Problemstellung wie die Reformdiskussion der Grundsteuer. Ursprüngliche Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer waren auch die Einheitswerte, die ebenfalls mit Art. 3 GG nicht vereinbar und im Jahr 2009 als verfassungswidrig eingestuft wurden. Der Reformprozess ist mittlerweile abgeschlossen. Der gewichtige Unterschied zur Grundsteuer ist, dass die Erfassung der Immobilienwerte nur punktuell und nicht fortlaufend erfolgen muss, was die praktische Umsetzung des Bewertungsverfahrens vereinfacht.

453 Vgl. Machbarkeitsstudie der Arbeitsgruppe Bremen [206].

Bodenrichtwert	530 <i>Euro/m²</i>
Baujahr	1910
Wohnfläche	150 <i>m²</i>
Grundstücksgröße	500 <i>m²</i>
Vergleichsfaktor	2.192 <i>Euro/m²</i>
Korrekturfaktor für abweichendes Baujahr	0,96
Vergleichsfaktor korrigiert	2.104,32 <i>Euro/m²</i>
Gebäudewert	315.648 Euro
Bodenwert	265.000 Euro
Verkehrswert	580.648 Euro
Steermessbetrag 3,5 ‰	2.032 Euro

Tabelle 7.4.: Ermittlung der Grundsteuer nach dem Verkehrswertmodell anhand eines Einfamilienhauses in Hofheim auf der Basis von Boris Hessen [86]

Wirtschaftsgebäude werden die Bodenrichtwerte mit Korrekturfaktoren modifiziert.

Das Ergebnis aus diesem Verfahren ist der Grundstückswert, der mit der Steermesszahl multipliziert wird, um den Steermessbetrag zu erhalten. Der Steermessbetrag wird mit dem spezifischen Hebesatz der Gemeinde multipliziert. Dies ergibt die vom Steuerpflichtigen zu leistende Grundsteuer.

Ökonomische Bewertung

Die Vor- und Nachteile des Verkehrswertmodells sind in der Literatur bereits umfangreich diskutiert worden. Das Ziel dieses Abschnitts ist es, die Argumente nach den Defiziten im gegenwärtigen System zu strukturieren und einer Reflexion zu unterziehen.

Im folgenden Text wird davon ausgegangen, dass die Berechnung der Steuerlast über die Steermesszahl und den örtlichen Hebesatz im Rahmen des Verkehrswertmodells erhalten bleibt.⁴⁵⁴ So bleiben nur die Auswirkungen der neu konzipierten Bemessungsgrundlage zu untersuchen. Durch die neue realistischere Bewertung steigt die Bemessungsgrundlage um ein Zehnfaches im Vergleich zu den Einheitswerten.⁴⁵⁵ Damit würde die Bemessungsgrundlage im Vergleich zum Status quo deutlich ansteigen, wodurch die fiskalische Ergiebigkeit definitiv erhalten bleiben würde. Andererseits bietet die deutliche Ausweitung der Bemessungsgrundlage erhebliches Potential für eine Steuererhöhung im Zuge der Reform. Zwar haben sich die politischen Entscheidungsträger gemeinsam für ei-

⁴⁵⁴ In der Machbarkeitsstudie finden sich hierüber keine genauen Angaben. In der Literatur wird die Annahme getroffen, dass das Berechnungsschema fortbestehen wird. Löhr geht lediglich von einer Reduktion der Steermesszahlen aus; Löhr 2012: 815 [148].

⁴⁵⁵ Vgl. Nehls/Scheffler 2015: 91 [161].

ne aufkommensneutrale Reform ausgesprochen, dies dürfte mit dem Verkehrswertmodell aber nur schwer durchzuhalten sein. Diese Aussage wird durch die Studie von Nehls und Scheffler gestützt, die die Aufkommenswirkungen bei unverändertem Hebesatz und konstanter Steuermesszahl des Verkehrswertmodells in der Stadt Fürth (Bayern) geschätzt haben. Die Autoren ermitteln insgesamt einen Aufkommensanstieg von 811 % der bisherigen Grundsteuereinnahmen.⁴⁵⁶

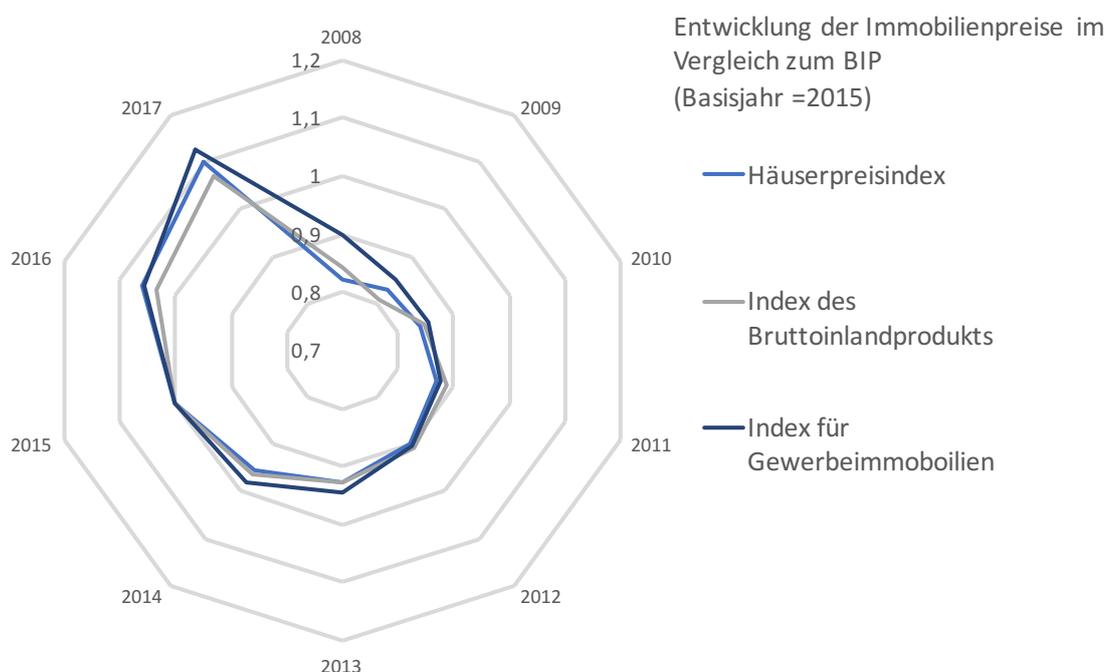


Abbildung 7.4.: Vergleich zwischen den Immobilienpreisen und der allgemeinen Wirtschaftsleistung, eigene Darstellung in Anlehnung an [225], [219] und [247]

Die mangelnde Dynamik der Bemessungsgrundlage im Status quo wäre im Verkehrswertmodell obsolet, wie Abbildung 7.4 belegt. Die Wertentwicklung der Wohnimmobilien wird durch den Häuserpreisindex und die der Gewerbeimmobilien im Index für Gewerbeimmobilienpreise gezeigt. Die Entwicklung beider Indizes ist annähernd gleichläufig zum Bruttoinlandsprodukt, das ebenfalls auf das Basisjahr 2015 indiziert ist. Im Abschwung, bedingt durch die Wirtschaftskrise im Jahr 2009, sind die Wohn- und Gewerbeimmobilienpreise sogar konstanter als das Bruttoinlandsprodukt. Somit würde die verpasste Wertentwicklung, die bislang durch den Hebesatzanstieg kompensiert wurde, nun durch das Verkehrswertmodell, also die Bemessungsgrundlage selbst, aufgeholt und bei Fortführung auch zukünftig gesichert werden. Eine Erhöhung der Hebesätze zur Si-

⁴⁵⁶ Vgl. Nehls/Scheffler 2015: 69 [161] oder mit vergleichbaren Ergebnissen Fuest u. a. 2018: 20–25 [82].

cherung der Einnahmequelle wäre nicht mehr notwendig. Allerdings müssten zum Ausgleich des Wertsprungs im Reformprozess zur aufkommensneutralen Gestaltung entweder die Steuermesszahlen oder die Hebesätze deutlich gesenkt werden. Fraglich ist an dieser Stelle, wie realistisch ein Ausgleich der Aufkommenswirkung durch die gesteigerte Bemessungsgrundlage ist. Gerade für finanzschwache Kommunen birgt trotz der politischen Versprechen zur Aufkommensneutralität das Verkehrswertmodell erhebliches Potential für Steuererhöhungen.⁴⁵⁷

Eine stärkere Dynamik durch das Verkehrswertmodell führt zwar zu einer positiven Bewertung aus dem Blickwinkel der fiskalischen Ergiebigkeit, erhöht aber zugleich die regionale Streuung der Bemessungsgrundlage und schwächt diese Stärke der jetzigen Grundsteuer. Die Streuung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage ist deutlich größer und volatiler als der Grundbetrag der jetzigen Grundsteuer. Ursächlich für den Unterschied ist die Konzeption der Bemessungsgrundlage. Die Grunderwerbsteuer basiert auf den tatsächlichen Verkehrswerten der gehandelten Immobilien, also in der Regel dem erzielten Kaufpreis. Die neue Bemessungsgrundlage der Grundsteuer wäre nun ein fiktiver Verkehrswert, der bei normalen Verhältnissen wahrscheinlich zu erzielen wäre.⁴⁵⁸ Damit würde sich die neue Bemessungsgrundlage den Marktverhältnissen annähern. Insbesondere in den Ballungsräumen sind die Verkehrswerte durch das knappe Wohnraumangebot deutlich angestiegen, was eine ungleiche Pro-Kopf-Verteilung der Bemessungsgrundlage zwischen Zentren und Umland vermuten lässt. In diesem Fall könnten steuerstarke Gemeinden durch niedrige Hebesätze zusätzliche Bewohner und damit Steueraufkommen attrahieren. Diese theoretischen Erwartungen werden durch die empirische Studie von Fuest u. a. bestätigt.⁴⁵⁹ Negative Konsequenzen aus dem Steuerwettbewerb können zumindest partiell durch eine Nivellierung über den kommunalen Finanzausgleich abgefangen werden.

Ein weiteres Manko bei der Analyse der aktuellen Grundsteuer sind die hohen Verwaltungskosten. Der Machbarkeitsstudie für das Verkehrswertmodell zufolge würde eine Erstbewertung aller Immobilien ca. 1,8 Mrd. Euro kosten.⁴⁶⁰ Die Kosten der laufenden Aktualisierung werden auf 220 Mio. Euro geschätzt. Die mangelnde Erhebungsbilligkeit im Status quo würde beim Verkehrswertmodell erst mittelfristig verbessert werden, wenn sich die Erstbewertungskosten durch die Einsparungen aufgrund der einfachen Fortschreibung der Werte bei den Folgekosten amortisiert hätten. Unter Annahme des konstanten

457 Siehe hierzu auch S. 179 dieser Arbeit.

458 Vgl. Senatorin der Finanzen 2009: 21 [206].

459 Vgl. Fuest u. a. 2018: 21 [82].

460 Vgl. Senatorin für Finanzen 2009: 58 [206].

Steueraufkommens aus dem Jahr 2016⁴⁶¹ wäre dies, ausgehend von einem anfänglichen Quotienten in Höhe der aktuellen Grundsteuerkosten von 6 %, nach ca. drei Jahren erreicht.⁴⁶² Unter Annahme der Aufkommensneutralität und ohne Berücksichtigung der Erstbewertungskosten bedeutet das ein Verhältnis von 2 %.⁴⁶³ Zusätzlich könnten die Verkehrswerte noch bei der Erbschaftsteuer eingesetzt werden, wodurch sich möglicherweise Synergieeffekte und Einsparungen erzielen ließen.

Bei der distributiven Funktion weist die derzeitige Grundsteuer einen Mangel auf, da keine überzeugende Rechtfertigung über die finanzwissenschaftlichen Fundamentalprinzipien möglich ist. Beim Äquivalenzprinzip als präferiertem Fundamentalprinzip für Gemeindesteuern kann ein loser Zusammenhang zwischen der Grundsteuer und den allgemeinen öffentlichen Leistungen über den Bodenteil der Bemessungsgrundlage im Status quo identifiziert werden.

Sollte die Grundsteuer zukünftig über das Äquivalenzprinzip gerechtfertigt werden, so wird eine Bemessungsgrundlage benötigt, die mit den öffentlichen Leistungen, z. B. der zur Verfügung stehenden Infrastruktur, in Verbindung steht. Der Wert des zugehörigen Gebäudes ist die wesentliche Determinante bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage im Verkehrswertverfahren. Jedoch ist der Gebäudewert allein auf die Investitionsentscheidung des Bauherrn zurückzuführen. Die öffentlichen Leistungen haben keinen Einfluss auf den Gebäudewert.⁴⁶⁴ Eine Rechtfertigung über die Gebäudekomponente im Verkehrswertmodell ist folglich nicht möglich. Damit bleibt nur die Bodenwertkomponente zur äquivalenztheoretischen Rechtfertigung. In den Bodenrichtwerten kapitalisieren sich die öffentlich verfügbaren Leistungen. Dieser lose Zusammenhang besteht auch bei den Einheitswerten. Durch die verbundene Bemessungsgrundlage – i. e. S. die Gebäudekomponente – wird der Zusammenhang verwässert, wodurch die einzige Verbesserung gegenüber dem Status quo in der Aktualisierung der Bodenwerte besteht.

A priori scheitert die Rechtfertigung des Status quo über das Leistungsfähigkeitsprinzip. Trotzdem unternimmt die initiiierende Arbeitsgruppe den Versuch, das Nord-Modell über das Leistungsfähigkeitsprinzip zu legitimieren, da der Verkehrswert wohl „bei allen Grundstücken in vergleichbarem Maße die Ertragsfähigkeit des Grundstücks und die Leistungsfähigkeit des Eigentümers“ widerspiegeln. Selbst unter Annahme einer Reflexion der objektiven Leistungsfähigkeit durch den Verkehrswert ist noch lange keine Gleichstellung mit der persönlichen Leistungsfähigkeit erreicht. Dies lässt sich an einem einfachen Bei-

461 Formelhafte Darstellung: $820x = 1.800 + 220x$.

462 Das Zinsniveau findet keine Berücksichtigung. Bei ansteigendem Zinsniveau dauert die Amortisation länger.

463 Die Berechnungen basieren auf dem erzielten Grundsteueraufkommen im Jahr 2016 [222].

464 Hierzu auch Henger/Schäfer 2015: 12 [107].

spiel verdeutlichen. Eine Familie kann einen deutlich wertvolleren Grundbesitz innehaben als ein Single-Haushalt, trotzdem aber eine geringe Leistungsfähigkeit aufweisen. Hinzu kommt, dass die Grundsteuer bei Vermietung der Immobilie auf den Mieter überwältigt werden kann und nicht den Eigentümer belastet. Da die marktnahe Bemessungsgrundlage den allgemeinen Preissteigerungen unterliegt, steigt die Belastung der Zensiten ohne Steigerung der wirtschaftlichen Kraft sukzessive an, da die Immobilien nicht kurzfristig liquidiert werden können.⁴⁶⁵

Die Analyse der allokativen Verzerrungen decken die chaotischen Belastungswirkungen im Status quo auf, die wesentlich durch die verbundene Bemessungsgrundlage, die veralteten Wertverhältnisse und die unterschiedlichen Steuermesszahlen verursacht werden. Die Grundlage des Verkehrswertmodells ist ebenfalls eine verbundene Bemessungsgrundlage aus dem Gebäude- und dem Grundstückswert. In diesem Sinne kann keine Verbesserung des erstgenannten Mangels durch das Verkehrswertmodell identifiziert werden.⁴⁶⁶ Die veralteten Einheitswerte würden aber tendenziell durch marktnähere Verkehrswerte ersetzt. Dies wäre grundsätzlich im Sinne der ökonomischen Effizienz, wenn die Preisrelationen aus den Marktverhältnissen durch die Grundsteuer nicht verzerrt würden. Da nach der Machbarkeitsstudie die Datenbasis zum Umsetzungszeitpunkt nur die vom Verfassungsgericht geforderte Spanne von 20 % der tatsächlichen Verkehrswerte erreichen kann, könnte die Belastungswirkungen auch nach der Reform diffus bleiben.⁴⁶⁷ Ungenaue Bewertungen könnten erneut zu einer Verzerrung der Preisrelationen und ungewollten Lenkungseffekten führen, wenn die Immobilieneigentümer bzw. -nutzer ihre Entscheidungen verändern.

Durchführbarkeit

Dass eine Umsetzung des Verkehrswertmodells auch praktisch möglich ist, haben die Niederlande gezeigt. Seit 1995 ermitteln die niederländischen Gemeinden in einem vierjährigen Turnus die Verkehrswerte zur Bemessung der Grundsteuer. Ob das Verfahren in Deutschland eine Chance hat, muss zunächst an den theoretischen Stärken und Schwächen des Verkehrswertmodells im Vergleich zur derzeitigen Grundsteuer gemessen werden. Von praktischer Relevanz sind zudem die Verteilungswirkungen der zu erwartenden Grundsteuerlasten.

Der Wertsprung von den Einheitswerten zu den Verkehrswerten führt zu einer dynamischen und höheren Bemessungsgrundlage. Bei Akzeptanz der fehlenden Investiti-

465 Vgl. Schulemann 2011: 27 [200] und mit abweichender Begründung Färber 2018: 164 [65].

466 Vgl. Henger/Schäfer 2015: 12 [107].

467 Diese Einschätzung wurde von der Arbeitsgruppe [206] vorgenommen.

onsanreize durch die verbundene Bemessungsgrundlage⁴⁶⁸ werden mit der marktnäheren Bewertung die Steuerwirkungen auf Effizienzüberlegungen etwas verbessert. Kritisch anzumerken ist, dass das Ziel der Aufkommensneutralität nur über eine deutliche Senkung der Steuermesszahlen und Hebesätze herbeizuführen ist. Im ersten Schritt kann durch Reduktion der Steuermesszahlen der bundesweite Niveauanstieg angeglichen werden. Um die interkommunalen Unterschiede exakt auszutarieren, müssen die Gemeinden im zweiten Schritt den aufkommensneutralen Hebesatz selbständig bestimmen. Im Kreise der Stadtstaaten, wozu auch Bremen als Befürworter des Modells gehört, wäre dieser Ausgleich noch vorstellbar.⁴⁶⁹ Wie die Kommunen in den Flächenländern zur Anpassung auf aufkommensneutrale Hebesätze ‚gezwungen‘ werden sollen, ist vor dem Hintergrund des Selbstverwaltungsrechts in Art. 28 GG unklar. Wer bei Umsetzung des Modells im Vergleich zum Status quo Gewinner und Verlierer ist, wird sich erst zeigen, wenn am Ende der Hebesatz feststeht.⁴⁷⁰ Die Inanspruchnahme der Länderöffnungsklausel für die Einführung des Verkehrswertmodells wäre lediglich in den Stadtstaaten durch die relativ leichte Anpassung der Hebesätze vorstellbar. Vor allem die höhere und tendenziell ansteigende Bemessungsgrundlage evoziert die Sorge vor automatischen Steuererhöhungen. Gepaart mit dem relativ hohen Bewertungsaufwand kann das Verkehrswertmodell weder bei der finanzwissenschaftlichen Bewertung noch bei der praktischen bzw. politischen Durchsetzbarkeit überzeugen.

7.5.3. Das Kostenwertmodell

Nach jahrzehntelanger Diskussion um die Reform der Grundsteuer hatte die Finanzministerkonferenz am 03.06.2016 gegen die Stimmen von Bayern und Hamburg den Ländern Hessen und Niedersachsen den Auftrag für die Erarbeitung eines Gesetzesentwurfs zur Reform der Grundsteuer durch das sogenannte Kostenwertmodell erteilt. Dieser Reformvorschlag enthielt eine umfassende Neuregelung der Bemessungsgrundlage und der Berechnungsmethode.⁴⁷¹ Die Bundesregierung hatte im weiteren Verlauf der Beratungen die Umsetzung des Konzepts aufgrund der andauernden Uneinigkeit der Länder versagt. Es ist trotzdem ein Reformmodell, das bei der überwiegenden Anzahl der Länder auf Zustimmung gestoßen ist. Im Zusammenhang mit der Länderöffnungsklausel ist es folglich durchaus vorstellbar, dass dieses Modell von einem Land umgesetzt werden könnte.

468 Vgl. zu den Auswirkungen der Besteuerung einer verbundenen Bemessungsgrundlage Kapitel 7.4.3 dieser Arbeit.

469 Stadtstaaten zeichnen sich dadurch aus, dass die Landes- und Gemeindeebene zusammenfallen.

470 Hierzu genauer Färber 2018: 165 [65].

471 Vgl. hierzu die Pressemitteilung der Jahreskonferenz 2016 der Finanzminister der Länder [75].

Vorstellung des Gesetzesentwurfs

Das Kostenwertmodell wird im Folgenden auf der Basis des veröffentlichten Gesetzesentwurfs zur Änderung des Bewertungsgesetzes und des Grundgesetzes vorgestellt.⁴⁷² In diesem Verfahren erfolgt eine Trennung in die zwei Vermögensarten Grundvermögen sowie land- und forstwirtschaftliches Vermögen. Die Betriebsgrundstücke sind in der neuen Fassung nicht mehr dem Betriebsvermögen nach § 18 BewG zuzurechnen, sondern fallen in den Bereich des Grundvermögens. Es existieren dementsprechend auch zwei verschiedene Bewertungsverfahren. Zum Grundvermögen gehört alles, was nicht in den Anwendungsbereich der Land- und Forstwirtschaft fällt. Die Bemessungsgrundlage des Grundvermögens umfasst den Wert des Grund und Bodens sowie des Gebäudes. Zur Bewertung des Grundvermögens würde nicht mehr der Einheitswert, der auch als ‚veralteter Verkehrswert‘ bezeichnet werden kann, herangezogen, sondern der Kostenwert. Der Kostenwert ist die Höhe des Investitionsvolumens bei Schaffung des Gebäudes. Dieser Ansatz stellt einen deutlichen Systemwechsel im Vergleich zum Einheitswert dar, da er statt auf Werten nun auf Kosten basiert.⁴⁷³

Die Ermittlung des Kostenwerts erfolgt in zwei Schritten. Zuerst wird der Wert des Grund und Bodens anhand der Bodenrichtwerte ermittelt. Hierzu wird der zugehörige Bodenrichtwert mit der Grundstücksfläche multipliziert. Bei unbebauten Grundstücken ist die Berechnung der Bemessungsgrundlage an dieser Stelle abgeschlossen.⁴⁷⁴ Im zweiten Schritt wird der Gebäudewert ermittelt. Dieser ergibt sich aus der Multiplikation der Brutto-Grundfläche mit den Pauschalherstellungskosten (pro m²) abzüglich eines Altersabschlags. Die Brutto-Grundfläche, bekannt aus dem Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, wird aus den Daten der Liegenschaftskataster der Länder gewonnen, indem die überbaute Grundfläche mit der vorliegenden Geschossanzahl (Keller bis Dachgeschoss) multipliziert wird. Die Pauschalherstellungskosten (PHK) werden in der Anlage 36 des Gesetzesentwurfs veröffentlicht.⁴⁷⁵ Sie werden aus den gewöhnlichen Herstellungskosten aus dem Jahr 2010 (Normalherstellungskosten 2010 zzgl. Umsatzsteuer) – unterteilt in drei Zeiträume für das Baujahr (vor 1995, 1995–2004 und ab 2005) – für den jeweiligen Gebäudetyp abgeleitet.⁴⁷⁶ Um den Kostenstand aus 2010 (Anlage 36) zukünftig zu

472 Vgl. BR-Drs. 515/16 [89].

473 Damit wird der Meinung des BFH gefolgt. Vgl. Stellungnahme BFH vom 22.10.2014 – II R 16/13. „Anders als bei der Erbschaftsteuer, bei der zur gleichmäßigen Erfassung der unterschiedlichen Vermögensarten eine durchgehend am gemeinen Wert orientierte Bewertung zwingend erforderlich ist, [...] [ist] bei der Grundsteuer dieses Bewertungsziel nicht von vornherein vorgegeben.“

474 Vgl. hierzu genauer die Darstellung des Bodenwertmodells in Kapitel 7.5.1 dieser Arbeit.

475 Vgl. BR-Drs. 515/16 [89].

476 Vgl. § 21–23 ImmoWertV vom 19.05.2010, BGBl. 2010 I: 639 in Verbindung mit Anlage 24 und Anlage 36 BewG des Steueränderungsgesetzes vom 02.11.2015 BGBl. 2015 I: 1834.

aktualisieren, wird der aktuelle Baupreisindex angewendet.⁴⁷⁷

Beim Gebäudetyp wird auf der ersten Ebene zwischen Ein- und Zweifamilienhäusern, Mehrfamilienhäusern und gemischt genutzten Immobilien unterschieden. Innerhalb der dritten Kategorie macht die Branche den Unterschied, da beispielsweise Banken anders als Kindergärten bewertet werden. Innerhalb dieser Klassen sind die Pauschalherstellungskosten jeweils einer Bauzeit zugeordnet. Innerhalb einer Bauzeit sind die PHK konstant, während sie über die Baujahresphasen hinweg ansteigen.⁴⁷⁸ Die ansteigenden Pauschalherstellungskosten folgen der Annahme des Gesetzgebers, dass ältere Gebäude einen geringeren Standard als neuere Gebäude, insbesondere in Bezug zur energetischen Sanierung, aufweisen.

Grundvermögen	Landwirtschaftliches Vermögen
Bodenwert	Ertragswert
Grundstücksfläche x Bodenrichtwert	Reinertrag x 18,6
+ Gebäudewert	+ Wohngebäudewert
Bruttogrundfläche x PHK	Bruttogrundfläche x PHK
- Altersabschlag (max. 70 %)	- Altersabschlag(max. 70 %)
= Kostenwert	
x landesspezifische Steuermesszahl	
= Grundsteuermessbetrag	
x kommunaler Hebesatz	
= Grundsteuer	

Tabelle 7.5.: Berechnungsverfahren des Kostenwertmodells, eigene Darstellung auf der Basis von BR-Drs. 515/16 [89]

Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens erfolgt wie schon vor der Reform getrennt vom Grundvermögen. Die Unterteilung in Grundsteuer A und B wird im neuen Verfahren zwar nicht vorgenommen, trotzdem bleiben die getrennten Bewertungsmaßstäbe erhalten. Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer A knüpft an das Ertragswertverfahren an, das auch im Reformvorschlag der Länder zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens herangezogen wird. Zur wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zählen der Grund und Boden und das Wirtschaftsgebäude. Die Gebäude, die nicht direkt dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen, zählen zum Grundvermögen. Durch diese Abgrenzung fällt das Wohnhaus des Landwirts nicht mehr in den Anwendungsbereich des Ertragswertverfahrens. Im Ertragswertverfahren wird zunächst der Reinertrag des Betriebs ermittelt. Der Rein-

⁴⁷⁷ Zum Preisindex für die Bauwirtschaft siehe Statistisches Bundesamt [229].

⁴⁷⁸ Vgl. zu den Werten die Anlage 36 zu § 236 BewG-E.

ertrag ergibt sich aus der Multiplikation der klassifizierten Fläche mit dem zugehörigen Bewertungsfaktor. Jede Nutzungsart hat ihre eigenen Bewertungsfaktoren.⁴⁷⁹ Die Summe der gewichteten Flächen ergibt den Reinertrag, der nach § 222 (5) BewG-E mit 18,6 multipliziert werden muss, um den Ertragswert zu erlangen.

Ökonomische Bewertung

Das Kostenwertmodell ist inspiriert durch den Gedanken der Typisierung. So haben die vergangenen Jahrzehnte gezeigt, dass das Einheitswertkonzept mit dem Ziel einer Verkehrswertorientierung aufgrund der fehlenden Aktualisierung infolge des großen Erhebungsaufwands gescheitert ist. Durch den Übergang vom gemeinen Wert zum Kostenwert soll nun ein praktikabler Kompromiss getroffen werden, um die grundlegenden steuerlichen Prinzipien für ein gerechtes und effizientes Steuersystem zu bewahren. Bei dem Reformansatz ändert sich allerdings nicht nur die Konzeption der Bemessungsgrundlage. Die Länder sollten auch das Recht zur autonomen Bestimmung der Steuermesszahlen bekommen. Das Modell der autonomen Steuermesszahlen ist durch die Verabschiedung der Länderöffnungsklausel mittlerweile überholt und wird nicht näher analysiert.

Die derzeit noch geltende Regelung hat ein Defizit bei der Dynamik der Bemessungsgrundlage. Durch die Bemessung nach dem Kostenwert des Gebäudes in Kombination mit dem Bodenrichtwert wird die Bemessungsgrundlage des Reformmodells voraussichtlich steigen. Der Wertsprung wird tendenziell geringer als im Verkehrswertmodell eingeschätzt.⁴⁸⁰ Diese Annahme wird durch die Beispielrechnung in Tabelle 7.6 gestärkt, die die Steuerbelastung des Einfamilienhauses in Hofheim nach dem Kostenwertmodell zeigt. Der Steuermessbetrag nach dem Kostenwertmodell beträgt nur rund 52 % des Steuermessbetrags in der Beispielrechnung nach dem Verkehrswertmodells.⁴⁸¹

Auch bei der Bewertung der Bemessungsgrundlage nach dem Kostenwert gibt es einen Wertsprung, wodurch Ergiebigkeit grundsätzlich erfüllt sein dürfte. Wahrscheinlich erfordert auch dieser Ansatz eine Senkung der Hebesätze zur Erlangung der politisch versprochenen Aufkommensneutralität.

Abgesehen vom Wertsprung im Reformzeitpunkt, sollte ein dynamisches Aufkommen auch zukünftig ohne Hebesatzanpassungen (oder Steuermesszahlveränderungen) erreicht werden können. Die beiden Parameter „Bodenrichtwert“ und „Pauschalherstellungskosten“ aktualisieren den Kostenwert im Zeitablauf. Kurz- und mittelfristige Volatilität der Parameter sind beim Kostenwertmodell unbedeutend, da nur alle sechs Jahre eine Fort-

479 Hierunter fallen z. B. landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche oder gärtnerische Nutzung.

480 Vgl. Landsberg 2018: 168 [65].

481 Die Berechnung erfolgte unter gleichen Annahmen; siehe Kapitel 7.5.2 dieser Arbeit.

Bodenrichtwert	530 <i>Euro/m²</i>
Baujahr	1910
Wohnfläche	150 <i>m²</i>
Grundstücksgröße	500 <i>m²</i>
Pauschalherstellungskosten	730 <i>Euro/m²</i>
Bodenwert	265.000 Euro
Gebäudewert	109.500 Euro
– Altersabschlag	76.300 Euro
Kostenwert	298.200 Euro
Steuermessbetrag bei 3,5 ‰	1.043 Euro

Tabelle 7.6.: Ermittlung der Grundsteuer nach dem Kostenwertmodell anhand eines Einfamilienhauses in Hofheim auf der Basis der Daten von Boris Hessen[86] und des Gesetzesentwurfs (BR-Drs. 515/16) [89]

schreibung erfolgt, wodurch zumindest eine leichte Glättung der Bemessungsgrundlage im Zeitablauf entsteht.⁴⁸² Tendenziell sollte die Entwicklung der Bemessungsgrundlage annähernd mit dem Wirtschaftswachstum Schritt halten. Da die Aktualisierung auf dem Preisindex der Bauwirtschaft basiert, ist dies die relevante Benchmark zur Beurteilung der voraussichtlichen Aufkommensentwicklung. Die mit Blick auf das Wirtschaftswachstum annähernd gleichläufige Entwicklung bestätigt Abbildung 7.5, da die Baupreisentwicklung maximal 10 % um das BIP schwankt. Die Anforderung wird durch das Kostenwertmodell somit voraussichtlich erfüllt werden.

Die Integration der Bodenrichtwerte in das Kostenwertmodell erhöht tendenziell die räumliche Streuung der Bemessungsgrundlage. Dies ist im Vergleich zum Status quo eine Verschlechterung, da die Einheitswerte eine geringe räumliche Streuung pro Kopf aufweisen. Andererseits ist dies der Preis einer realitätsgetreuen Bewertung und wird aus diesem Grund nicht als Mangel des Reformansatzes eingestuft.⁴⁸³ Insgesamt werden die im vorherigen Kapitel erläuterten Defizite der aktuellen Regelung bei der fiskalischen Funktion durch das Kostenwertmodell größtenteils behoben.

Zur Legitimation des Kostenwertmodells steht in der Begründung des Gesetzesentwurfs: „die Höhe des Investitionsvolumens dient als Indikator für die durch das Grundstück vermittelte Leistungsfähigkeit.“⁴⁸⁴ Selbst bei Zustimmung zur These einer besonderen wirtschaftlichen Kraft durch den Grundbesitz im Sinne der Fundustheorie muss eine differenzierte Belastung nach den persönlichen Lebensverhältnissen des Zensiten

⁴⁸² Vgl. BR-Drs. 515/16 [89].

⁴⁸³ Zur Analyse des Bodenrichtwerts siehe genauer Kapitel 7.5.1 dieser Arbeit.

⁴⁸⁴ Vgl. BR-Drs. 515/16 [89].

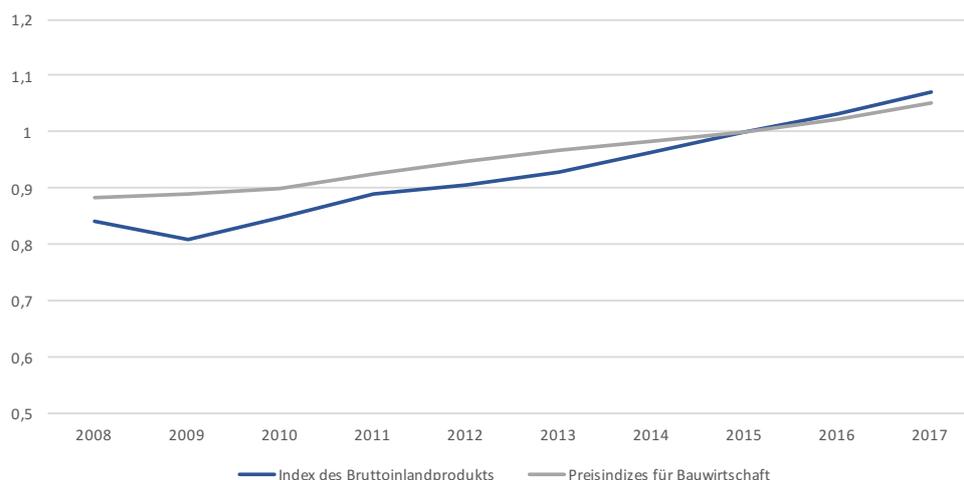


Abbildung 7.5.: Entwicklung des indexierten BIP und Baupreisindex, eigene Darstellung in Anlehnung an [229] und [219]

möglich sein. Der Immobilienwert zählt zum Vermögen, was wiederum ein Indikator für das Leistungsfähigkeitsprinzip ist. Aber wird das Vermögen des Grundbesitzers durch den Kostenwert korrekt abgebildet?⁴⁸⁵ Der Marktwert definiert die Höhe von Vermögenswerten. Welcher Geldbetrag zur Erlangung des Vermögenswerts investiert wurde, ist vollkommen unbedeutend. Die Kosten einer Investition zum Bau einer Immobilie sind vergangenheitsbezogen und können daher den zukünftigen Nutzen nicht ausdrücken. Als treffendes Beispiel zieht Löhr den Vergleich zu den Ertragsteuern, bei denen eine Messung der Leistungsfähigkeit an der Höhe der Werbungskosten kaum vorstellbar ist.⁴⁸⁶ Hinzu kommt, dass der reine Objektbezug keine konzeptionell korrekte Umsetzung der horizontalen und vertikalen Gerechtigkeit ermöglicht, da z. B. gleichwertige Immobilien von Zensiten mit unterschiedlichem Leistungsfähigkeitsniveau bewohnt werden können. Folglich kann das Kostenwertmodell die Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht erfüllen.

Nachdem eine Rechtfertigung über das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht möglich ist, verbleibt noch das Äquivalenzprinzip zur Legitimation des Kostenwertmodells. Der Anknüpfungspunkt für eine Rechtfertigung der Grundsteuer über das Äquivalenzprinzip ist, wie auch bei den anderen Reformmodellen in dieser Arbeit bereits überprüft, die Kapitalisierung lokaler öffentlicher Leistungen in den gemessenen Immobilienwerten. Das Kostenwertmodell beruht auf den pauschalierten Herstellungskosten der Investition. Diese kumulierten Kosten stehen in keinem Zusammenhang mit den öffentlichen Leistungen ei-

⁴⁸⁵ Zur juristischen Analyse dieser Fragestellung siehe Hey 2017: 12–23 [110].

⁴⁸⁶ Vgl. Löhr 2016 [149].

ner Kommune, da diese sich auf den Marktwert der Immobilie (Lageparameter) und nicht auf deren Herstellungskosten auswirken. Durch die bewusste Abkehr vom Marktwert bei der Ermittlung des Grundsteuerwerts nach dem Kostenwertmodell ist die Rechtfertigung über das Äquivalenzprinzip nicht möglich. Einschränkend zu berücksichtigen ist, dass auch die Bodenrichtwerte zur Bewertung der Bodenkomponente in den Immobilienkostenwert einfließen. Somit könnte eine schwache Verknüpfung zum Wert kommunaler Leistungen über die Bodenkomponente unterstellt werden. Dieser schwache Zusammenhang ist allerdings auch bei den anderen Modellen gegeben, da sie ebenfalls zur Bewertung des Grund und Bodens auf die Bodenrichtwerte zurückgreifen.⁴⁸⁷ Damit scheidet die Rechtfertigung über das Äquivalenzprinzip durch die Bodenwertkomponente zwar nicht vollständig aus, aber es entsteht auch nur eine geringe Verbesserung zum Status quo. Der Anstieg beruht allein auf der realitätsnahen Aktualisierung der Bodenwerte, da der Wert der durch die Kommune neu geschaffenen Infrastruktur nun von den Bodenrichtwerten erfasst wird.⁴⁸⁸

Neben der Neubewertung des Grundvermögens wird auch das land- und forstwirtschaftliche Vermögen im Kostenwertmodell anders als im Status quo bewertet.⁴⁸⁹ Der systematische Ausschluss von der Gewerbesteuer ist die Ursache für die fortgeführte Sonderbehandlung der Land- und Forstwirtschaft, die mit der steuerlichen Erfassung des gesamten Betriebs bei der Grundsteuer begründet wird. Diese historische Steuersystematik zwischen den beiden Objektsteuern wird durch das Kostenwertmodell nicht durchbrochen, da hier die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe über ein Ertragswertverfahren integriert werden.⁴⁹⁰

Bei getrennter Bewertung von Wohn- und Betriebsgebäude in der Land- und Forstwirtschaft schließt sich die Frage nach den freien Berufen an. Wie wird beispielsweise ein Arzt im Vergleich zum Landwirt besteuert, der seine Praxis im Haus hat? Die Gebäude, die der Ausübung freier Berufe dienen, werden als bebautes Grundstück erfasst. Das neue Bewertungsgesetz unterscheidet nur zwischen den Grundstücksgruppen „Grundvermögen“ und „Landwirtschaft“, d. h., der Ertrag aus dem Grundvermögen freier Berufe unterliegt trotz Freistellung von der Gewerbesteuer keinem gesonderten Verfahren.

An die distributive Funktion schließt sich die Untersuchung der allokativen Funktion an. Die Grundkonstruktion des Kostenwertmodells ist, wie auch im Status quo, eine verbundene Bemessungsgrundlage. Damit ändern sich die Probleme, die bereits bei der

487 Siehe hierzu genauer Kapitel 7.4.3 dieser Arbeit.

488 Mit ähnlicher Begründung Hey 2017: 28 [110], Löhr 2016 [149] und Löhr 2016: 207 [151].

489 Zur Grundsteuerbelastung der land- und forstwirtschaftlich genutzten Fläche siehe Parsche u. a. 2001 [169].

490 Vgl. Scheffler 2016: 8 [184].

Analyse der verbundenen Bemessungsgrundlage im Status quo identifiziert worden sind, nicht grundlegend. Die Grundsteuer fungiert auch im Kostenwertmodell weiterhin als Investitionshemmnis und regt zu einer ineffizienten Flächennutzung an.⁴⁹¹ Fraglich ist daher, ob das Kostenwertmodell eine (ineffiziente) Belastungsverschiebung erzeugt.

Löhr zeigt in seiner Studie die Bewertung eines Einfamilienhauses und einer Geschosswohnung nach dem Kostenwertverfahren und zieht den Vergleich zum Marktwert. Dabei differenziert er nochmals zwischen der intrakommunalen Lage (Zentrum vs. Randgebiet) und dem Alter (Neubau vs. Altbau) der untersuchten Immobilienkategorie. In der Stichprobe weichen die Kostenwerte ohne eine erkennbar nachvollziehbare Richtung mit einer Spannweite von 61 % bis 181 % von den Verkehrswerten ab. Unabhängig vom Gebäudetyp werden Neubauten stärker belastet als Altbauten, vor allem im Randgebiet. Generell werden Immobilien des gleichen Typs im Zentrum relativ schwächer bewertet als im Randgebiet. Von Alter und Lage abstrahierend werden Einfamilienhäuser durchweg stärker als Geschosswohnungen besteuert. Durch die relative Mehrbelastung des Neubaus verringert sich die Nettorendite des Vermieters, was sich negativ auf das zukünftige Wohnraumangebot auswirken könnte. Gerade in Städten, bei denen die Gebäudekomponente im Wertansatz dominiert, wird der Neubau doppelt so hoch belastet.⁴⁹² Die vom BFH als Hauptproblem benannten intrakommunalen Verzerrungen im Status quo (aktuell noch geltende Rechtslage) bleiben bei Anwendung des Kostenwertmodells somit fortbestehen, da in beiden Modellen eine Immobilie im Zentrum relativ zum Verkehrsrichtwert geringer bewertet wird als im Randgebiet. Durch diese Befunde kann das Kostenwertmodell die Vorgaben des BFH, der eine Orientierung der Bemessungsgrundlage am Verkehrswert als Voraussetzung für Art. 3 GG definiert, nicht erfüllen.⁴⁹³

Die Diskrepanzen zwischen der Besteuerung des Einfamilienhauses und jener des Geschosswohnungsbaus sind im Kostenwertmodell dem Status quo entgegengesetzt. In der Privilegierung des Geschosswohnungsbaus kann der Hintergedanke eines effizienten Flächenverbrauchs stehen, da Einfamilienhäuser flächenintensiver sind. Trotzdem bleibt es eine Verzerrung, wenn auch in eine ökologisch sinnvolle Richtung im Vergleich zum Status quo. Insgesamt werden die Mängel im Status quo durch Anwendung des Kostenwertmodells aufgrund seiner fehlenden Marktanpassungsfaktoren und der geringen Differenzierung der Pauschalherstellungskosten kaum verbessert.⁴⁹⁴

491 Zu den Wirkungen der verbundenen Bemessungsgrundlage im Status quo vgl. Kapitel 7.4.3 auf Seite 169. Da dieser negative Befund auf der verbundenen Bemessungsgrundlage beruht, die mit Ausnahme des Bodenwertmodells auch bei den anderen Reformvarianten vorliegt, wird die Analyse an dieser Stelle fortgeführt.

492 Die Beispielrechnung wurde für Zweibrücken von Kriese/Löhr 2018: 323 [131] angefertigt.

493 Vgl. für die Berechnungen Löhr 2016: 2076 [151].

494 Vgl. für die Berechnungen Löhr 2016: 2076 [151].

Durchführbarkeit

Durch die Anwendung der Länderöffnungsklausel wäre die Umsetzung des Kostenwertmodells rechtlich möglich. Hinzu kommt, dass ein vollständiger Gesetzestext und ein Bewertungsrahmen vorliegen, die mit relativ geringen Anpassungen für die Landesebene anwendbar wären. Praktisch spricht gegen die Umsetzung das relativ aufwendige Erhebungsverfahren, da die erstmalige Feststellung des Kostenwerts trotz der Typisierung aufwendig ist. Bei der finanzwissenschaftlichen Bewertung kann das Kostenwertmodell nicht überzeugen. Die Problematik der verbundenen Bemessungsgrundlage bleibt bestehen. Das zugrunde liegende Bewertungsziel der vergangenheitsbezogenen Kosten spiegelt keine tatsächlichen Werte wider. Eine überzeugende Legitimation ist weder über das Leistungsfähigkeitsprinzip noch über das Äquivalenzprinzip möglich. Trotz des geringeren Wertsprungs der Bemessungsgrundlage im Vergleich zu anderen Reformmodellen wäre eine Anpassung der kommunalen Hebesätze zur Einhaltung des politischen Versprechens zur Aufkommensneutralität zwingend erforderlich. Somit verbleibt allein der fiskalische Zweck, der allerdings im Vergleich zum Status quo oder zu anderen Reformvarianten alleine nicht überzeugen kann. Zudem hat sich bislang kein Land für die Einführung des Kostenwertmodells ausgesprochen. Aus diesem Grund scheint – trotz theoretischer Durchführbarkeit – das Modell praktisch irrelevant zu sein.

7.5.4. Das wertabhängige Modell

Im folgenden Abschnitt wird das wertabhängige Modell vorgestellt und einer kritischen Würdigung hinsichtlich der Anreiz- und Belastungseffekte im Vergleich zum Status quo unterzogen. Die Grundlage der Analyse ist der Entwurf des Gesetzespakets, das aus dem Gesetz zur Reform der Grundsteuer vom 25.06.2019 (nachfolgend: GrStRefG), dem Wahlrecht zur Einführung der Grundsteuer C und den Auswirkungen der Länderöffnungsklausel besteht.⁴⁹⁵

Vorstellung des Gesetzespakets

Die Basis des wertabhängigen Modells ist, wie auch im Kostenwertmodell und im Verkehrswertmodell, eine verbundene Bemessungsgrundlage. Der Bodenwert wird mittels Multiplikation der Grundfläche mit den Bodenrichtwerten festgestellt.⁴⁹⁶ Bei bebauten

⁴⁹⁵ Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts [88]. Im folgenden Gesetzgebungsverfahren eingearbeitete Änderungen sind in dieser Arbeit nicht berücksichtigt.

⁴⁹⁶ Vgl. zur Beurteilung der Bewertung mittels Bodenrichtwerten Kapitel 7.5.1 dieser Arbeit.

Grundstücken wird dieser Bodenwertansatz abgezinst.⁴⁹⁷ Der Bodenwert wird ergänzt um den Gebäudewert, dessen Berechnung im Fall von Wohngebäuden auf dem vereinfachten Ertragswertverfahren nach § 252 ff. BewG fußt und der anhand einer pauschalierten Nettokaltmiete berechnet wird. Bei Gewerbeimmobilien erfolgt die Bewertung im Rahmen des Sachwertverfahrens.

Das vereinfachte Ertragswertverfahren zur Ermittlung des Grundsteuerwerts erfolgt in drei Schritten. Zuerst wird der jährliche Rohertrag ermittelt. Er ist die durchschnittliche Nettokaltmiete pro Quadratmeter Wohnfläche, abgeleitet aus dem Mikrozensus des Statistischen Bundesamtes. Für jedes Bundesland gibt es unterschiedliche Parameter, die die monatliche Nettokaltmiete und somit den Ertragswert beeinflussen. Dabei wird unterschieden zwischen drei Grundstücksarten, drei Wohnflächengruppen, fünf Baujahresgruppen, sechs Mietniveaustufen und dem Metropolenzuschlag für die Großstädte. Bei den Mietniveaustufen 1 und 2 erfolgt ein Abschlag von der monatlichen Nettokaltmiete von bis zu 22,5 %. Bei Mietniveaustufe 3 wird die monatliche Nettokaltmiete unverändert übernommen. Bei den Gemeinden in den Mietniveaustufen 4 und 5 werden Zuschläge auf die Miete von bis zu 32,5 % vorgenommen. Der Metropolenzuschlag in Höhe von nochmals 10 % wird in den Städten Berlin, Hamburg, München, Köln, Frankfurt, Stuttgart und Düsseldorf angewendet, wenn der Bodenrichtwert 1.800 Euro bei Häusern bzw. 3.600 Euro bei Eigentumswohnungen überschreitet. Diese Parameter sind in den Anlagen des GrStRefG verankert.

Vom jährlichen Rohertrag werden im zweiten Schritt die nicht umlagefähigen Bewirtschaftungskosten abgezogen, deren Höhe von der Grundstücksart und der Restnutzungsdauer abhängen und zwischen 18 % und 31 % des Rohertrags betragen können. Das Ergebnis ist der jährliche Reinertrag, der mit dem Vervielfältiger multipliziert wird. Der sich daraus ergebende Wert wird im Anschluss mit dem Liegenschaftszinssatz abgezinst (Schritt drei), um die Erwartungen der Marktteilnehmer hinsichtlich der Entwicklung der allgemeinen Ertrags- und Wertverhältnisse auf dem Grundstücksmarkt zu erfassen. Die Höhe des Liegenschaftszinssatzes ist abhängig von der Grundstücksart. Der Gebäudewert, inklusive des abgezinsten Bodenwertes, ergibt die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren. Im Gegensatz zu den anderen Modellen fließt der Bodenwert auf der Basis der Bodenrichtwerte multipliziert mit der Grundstücksfläche nicht direkt in die Bemessungsgrundlage ein, sondern wird über die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgezinst. Die beschriebene Vorgehensweise ist in Tabelle 7.7 anhand einer Beispielrechnung für das Einfamilienhaus in Hofheim (Hessen) dargestellt.

Bei Gewerbeimmobilien wird hingegen das typisierte Sachwertverfahren nach § 259

⁴⁹⁷ Vgl. für eine genauere Beschreibung des abgezinsten Bodenwerts Löhr 2019: 2 [152].

Bodenrichtwert	530,00 <i>Euro/m²</i>
Normierte Nettokaltmiete in Hessen (Anlage 39, Teil I)	6,42 <i>Euro/m²</i>
Baujahr	1910
Wohnfläche	150 <i>m²</i>
Grundstücksgröße	500,00 <i>m²</i>
Restnutzungsdauer	40 Jahre
Liegenschaftszinssatz	2,0 %
Zuschlag nach Mietniveaustufen (Anlage 39, Teil II)	+ 20 %
Anzusetzende Miete	7,70 <i>Euro/m²</i>
Rohertrag	13.860 Euro
Pauschalierte Bewirtschaftungskosten (Anlage 40)	– 2.910 Euro
Jährlicher Reinertrag	10.949 Euro
Vervielfältiger (Anlage 37)	27,36
Barwert des Reinertrags	299.564 Euro
Abgezinster Bodenwert (Anlage 41)	+ 120.000 Euro
Immobilienwert	419.564 Euro

Tabelle 7.7.: Ermittlung der Grundsteuer nach dem wertabhängigen Modell anhand eines Einfamilienhauses in Hofheim auf der Basis von Boris Hessen [86]

GrStRefG angewendet, wenn sich keine durchschnittliche Nettokaltmiete anhand der statistischen Quellen ermitteln lässt (Auffangklausel). Auch bei dieser Wertfeststellung werden die Bodenwertkomponente und die Gebäudewertkomponente getrennt voneinander ermittelt. Dieses Verfahren basiert, ähnlich wie im Kostenwertmodell, auf den sogenannten Normalherstellungskosten, die mittels Baupreisindex an den Feststellungszeitpunkt angepasst und im Anschluss mit der Bruttogrundfläche des Gebäudes multipliziert werden. Der letzte Schritt der Wertfeststellung ist ein Abschlag für Alterswertminderung. Der Bodenwert wird auf der Grundlage der Bodenrichtwerte, wie bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren für Wohngebäude, festgestellt. Der Gebäudewert zzgl. des Bodenrichtwerts ergibt den vorläufigen Sachwert, der mit einer Wertzahl nach Anlage 43 zum endgültigen Grundsteuerwert multipliziert wird. Durch die Wertzahlen soll eine Anpassung an die Marktverhältnisse erfolgen.

Nach der erstmaligen Feststellung des Ertragswerts bzw. des Sachwerts mittels der vorgestellten Berechnungsmethoden soll im Siebenjahresrhythmus eine regelmäßige Aktualisierung an die Marktverhältnisse erfolgen. Somit wird die grundlegende Steuersystematik der aktuellen Grundsteuer bei diesem Reformvorhaben fortgeführt. Das heißt, die Gemeinden verfügen weiterhin über ein Hebesatzrecht, und auch die Steuermesszahl soll – in reduzierter Form – beibehalten werden, damit der Wertsprung der Bemessungsgrundlage abgemildert werden kann. In § 15 (1) GrStRefG werden die neuen Steuermesszahlen

auf 0,34 Promille festgelegt. Im Vergleich zur aktuellen Steuermesszahl im Status quo bleibt die Steuerlast nach dem wertorientierten Modell folglich unverändert, wenn der Steuermessbetrag um exakt das 10,29-Fache bei sonst gleichen Parametern ansteigt.⁴⁹⁸

Allein durch die Reduktion der Steuermesszahl wird das Ziel der Aufkommensneutralität allerdings nicht eingehalten werden können. Auch die Gemeinden werden die lokalen Hebesätze anpassen müssen. Abseits dieser Steuerungselemente wird die Aufkommensneutralität nicht für alle Immobilien gelten, da es durch die Wertveränderung zu Mehr- bzw. Minderbelastungen kommen wird.

Grundsteuer C

Neben der neuen Bemessungsgrundlage beinhaltet der Reformprozess noch ein kommunales Wahlrecht zur Einführung der Grundsteuer C, die auch als Baulandsteuer bezeichnet wird.⁴⁹⁹ Die ergänzende Grundsteuer C soll es Kommunen ermöglichen, unbebautes Bauland mit einem gesonderten höheren Hebesatz zu besteuern. Damit wird das Ziel verfolgt, den Kommunen ein Instrument an die Hand zu geben, um spekulatives Halten von Grundstücken einzudämmen und die entsprechenden Flächen für die Schaffung von Wohnraum zu mobilisieren. Es handelt sich folglich um eine Lenkungssteuer, die die Zensiten zu einer Bebauung anreizen soll. Die Einführung der Grundsteuer C verstößt gegen das politisch gesetzte Ziel der Aufkommensneutralität, da zukünftig für die baureifen Grundstücke bewusst ein höherer Hebesatz festgesetzt werden kann.

In den Jahren 1960/61 gab es bereits eine solche Baulandsteuer. Damals wurde allerdings nicht mit einem gesonderten Hebesatz, sondern mit einer erhöhten Steuermesszahl gearbeitet. Bereits nach zwei Jahren wurde die Baulandsteuer wegen heftiger Kritik wieder abgeschafft, da die gewünschten Ziele der Preisdämpfung und der Erhöhung des Baulandangebots nicht realisiert werden konnten.⁵⁰⁰

Länderöffnungsklausel

Abschließend enthält das Gesetzespaket noch eine Änderung des Grundgesetzes. Um die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz des Bundes bei der Grundsteuer sicherzustellen werden Art. 72, 105 und 125 b GG geändert.⁵⁰¹ Für eine Grundgesetzänderung ist im Bundestag eine 2/3-Mehrheit notwendig. Die notwendige Zustimmung im Bundestag und die erforderliche Mehrheit im Bundesrat (BR) muss politisch erkaufte werden. Aus diesem

498 $\frac{0,35}{0,034} = 10,29$, siehe Scheffler/Hey 2019: 53 [185].

499 Vgl. den Gesetzesentwurf zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung – Drucksache 19/11086 [87].

500 Vgl. für eine ausführliche Analyse und finanzwissenschaftliche Einschätzung der Baulandsteuer Lemer 2016 [138].

501 Vgl. Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 15.11.2019, BGBl. 2019 I: 1546.

Grund wurde neben der Sicherung der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz beim Bund noch zusätzlich die Länderöffnungsklausel verabschiedet.

Der erste Teil der Grundgesetzänderung spricht dem Bund die Gesetzgebungskompetenz bei der Grundsteuer zu, die im Laufe der Reformdiskussion in der Literatur angezweifelt wurde.⁵⁰² Die Länderöffnungsklausel ist der zweite Teil der Grundgesetzänderung und erlaubt es den Ländern, von der bundesgesetzlichen Regelung bei Bedarf abzuweichen. Durch diese Föderalisierung konnten die politischen Meinungsverschiedenheiten befriedet werden. Die Öffnungsklausel ermöglicht es den Ländern, eine eigene Bemessungsgrundlage zu entwickeln. Hierbei sind alle diskutierten Varianten von einer Wertbasierung bis zur reinen Flächenorientierung denkbar. Die Bundesländer Bayern, Hessen, Hamburg, Sachsen und Baden-Württemberg haben bereits angekündigt, die Öffnungsklausel zu ziehen.⁵⁰³ Durch die Anwendung der Länderöffnungsklausel wird die Neuregelung der Grundsteuer auch erhebliche Auswirkungen auf den Länderfinanzausgleich haben. Dies gilt allerdings unabhängig von der jeweiligen Modellwahl und entsteht bereits durch die neue Föderalisierung der Grundsteuer.⁵⁰⁴

Ökonomische Bewertung

Das Bewertungsziel ist die Erfassung pauschalierter Ertragswerte. Durch den Ertragswert des Gebäudes in Kombination mit dem Bodenrichtwert sollen die bei aktueller Marktlage zu erwartenden Erträge und somit der zukünftige Nutzen des Objekts realitätsnah abgebildet werden. Dieses Bewertungsziel ist im Sinne der ursprünglichen Konzeption der Grundsteuer die sogenannte Sollertragsteuer. Dahinter steht der Gedanke, dass die Steuerlast nicht aus der Vermögenssubstanz bezahlt werden soll, sondern aus den laufenden Erträgen bedient werden kann.

Dies ist gerade bei nicht liquiden Vermögensgegenständen wie Immobilien ein Grundsatz, um einem möglichen Vermögensverzehr zu begegnen. Im Vergleich zum Kostenwert wird der Ertragswert in der Finanzwissenschaft grundsätzlich als ein geeignetes Bewertungsziel eingestuft, da er nicht auf vergangenheitsbezogene Kosten, sondern auf zukunftsorientierte Werte abzielt.⁵⁰⁵

Die Beurteilung dieses Bewertungsziels im Rahmen der fiskalischen Funktion kürzt ein bereits durchgeführter Vergleich zur Bewertung des Verkehrswertmodells ab. Verglichen wird die Bemessungsgrundlage des Einfamilienhauses in Hofheim, die im folgenden

502 Vgl. zur konkurrierenden Gesetzgebung genauer Homburg 2018: 172 [115] oder Scheffler/Hey 2019: 61–66 [185].

503 Vgl. Haufe-Online [103].

504 Vgl. hierzu genauer Kapitel 7.3 dieser Arbeit oder Scherf 2020: 10 ff. [187].

505 Vgl. Feld/Hirsch 2019: 5 f [72].

Beispiel nach dem Verkehrswertmodell und mit dem vereinfachten Ertragswert ermittelt wird.

	Verkehrswertmodell	Scholz-Modell
Bemessungsgrundlage	580.648 Euro	419.564 Euro
Steermessbetrag	2.032 Euro	1.468 Euro
Relation	72 %	

Tabelle 7.8.: Proberechnung für ein Einfamilienhaus in Hofheim (Hessen)

Die Grundsteuerzahllast nach dem Scholz-Modell liegt – bei gleichen Parametern – im vorliegenden Beispiel um 28 % unter dem Verkehrswertansatz. Natürlich hat dieses Beispiel nur eine sehr begrenzte Aussagekraft. Andere Proberechnungen haben allerdings ebenfalls deutliche Abweichungen in beide Richtungen vom Verkehrswert festgestellt.⁵⁰⁶ Zusätzlich zeigt das Beispiel, dass es abseits von der lokalen Entwicklung insgesamt zu einer deutlichen Erhöhung der Bemessungsgrundlage kommen wird. Dieser Wertsprung kann nur durch eine Senkung der Steermesszahl bzw. über eine Verminderung der örtlichen Hebesätze ausgeglichen werden. Die Bemessungsgrundlage soll alle sieben Jahre aktualisiert werden, wodurch eine gewisse Glättung der Wertentwicklung erfolgt, was im Rahmen der fiskalischen Anforderung, eine ergiebige und stetige Einnahmequelle für die Gemeindeebene zu sichern, auch sinnvoll ist.

Neben den fiskalischen Anforderungen ist auch die distributive Funktion des wertabhängigen Modells zu bewerten. Im Gesetzesentwurf wird die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip wie folgt begründet: „Die mit dem Grundbesitz vermittelte Möglichkeit einer ertragsbringenden Nutzung, die durch den Sollertrag widerspiegelt wird, vermittelt eine objektive Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners.“⁵⁰⁷ Zusätzlich wird im weiteren Gesetzestext auch noch die Überleitung zum Äquivalenzprinzip vorgenommen: „Einerseits wird über die Erfassung des Grund und Bodens ein Zusammenhang mit kommunalen Infrastrukturleistungen hergestellt, die durch Beiträge und Gebühren nicht vollständig abgegolten werden können und dem Grundstückseigentümer zu Gute kommen. Andererseits wird durch die Erfassung der Gebäude und die dadurch vermittelte objektive Leistungsfähigkeit gewährleistet, dass vielfältige freiwillige Aufgaben einer Gemeinde finanziert werden, die der Allgemeinheit andernfalls regelmäßig nur mit Zuschüssen zur Verfügung gestellt werden können.“⁵⁰⁸

⁵⁰⁶ Vgl. Löhr 2019: 4–5 [152] und Scheffler/Hey 2018: 42–44 [185].

⁵⁰⁷ Gesetzesentwurf zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrecht, Drucksache 19/11085 [88].

⁵⁰⁸ Gesetzesentwurf zur Reform des Grundsteuer und Bewertungsrecht, Drucksache 19/11085 [88].

Eine stringente und eindeutige Begründung führt der Gesetzgeber nicht an, sondern lässt weiterhin Raum für eine Auslegung nach dem Äquivalenz- und/oder dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Diese fehlende Klarstellung des Gesetzgebers wurde bereits in der Vergangenheit häufig durch die Literatur bemängelt und dieses Defizit wurde auch durch den neuen Gesetzentwurf nicht beseitigt.⁵⁰⁹ Die Rechtfertigung der Grundsteuer scheitert auch bei diesem Bewertungsmodell. Die Gründe zur Widerlegung des Legitimationsversuchs über das Leistungsfähigkeitsprinzip liegen schon in der Grundkonzeption der Grundsteuer und wurden in dieser Arbeit bereits bei den anderen Modellvarianten ausführlich dargelegt.⁵¹⁰ Auch in der finanzwissenschaftlichen Literatur herrscht hierüber weitgehend Konsens.⁵¹¹ Die Grundsteuer bleibt auch nach dem wertabhängigen Modell eine Objektsteuer, die über die persönliche Leistungsfähigkeit der Zensiten keine Aussage zulässt. Auch die Rechtfertigung über das Äquivalenzprinzip scheitert erneut an der verbundenen Bemessungsgrundlage, da die dominante Gebäudekomponente den Zusammenhang zu lokalen Infrastrukturleistungen verfälscht.⁵¹²

Abschließend werden die allokativen Wirkungen des wertorientierten Modells knapp analysiert. Die Grundkonstruktion ist, wie bereits angeführt, eine verbundene Bemessungsgrundlage. Damit ändern sich die Schlussfolgerungen, die bereits bei der Analyse der verbundenen Bemessungsgrundlage im Status quo und in den anderen Modellvarianten identifiziert worden sind, im Prinzip nicht.⁵¹³

Die allokativen Implikationen der neuen Berechnungsparameter im wertabhängigen Modell haben Scheffler und Hey in einer Studie umfassend untersucht, deren Ergebnisse im folgenden Text kurz zusammengefasst werden.⁵¹⁴ Bei dem Ermittlungsverfahren wurden viele Berechnungsparameter typisiert, was grundsätzlich im Sinne einer effizienten Erhebung ist, aber eher zulasten der Gerechtigkeit geht. Die Wirkungen lassen sich in zwei grundlegende Effekte aufteilen: zum einen die lokalen Auswirkungen, d. h. die intra- und interkommunalen Belastungsunterschiede, und zum anderen die altersbedingten Auswirkungen, die die Unterschiede zwischen Neubau und Altbau erfassen.

Ausgangspunkt der Wertermittlung ist die normierte Nettokaltmiete. Die durchschnittlich höchste Nettokaltmiete wird für Bayern ausgewiesen. Hessen, Baden-Württemberg, Saarland und Rheinland-Pfalz liegen über dem Bundesdurchschnitt. Unter dem Bundesdurchschnitt liegen die Länder Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Brandenburg und

509 Vgl. Scheffler 2016: 24 [183].

510 Siehe beispielsweise in Kapitel 7.5.2 dieser Arbeit.

511 Für eine ausführliche Analyse siehe Bohe 2018: 57 ff. [20].

512 Das gleiche Argument gilt auch beim Verkehrswertmodell und Kostenwertmodell. Siehe hierzu genauer Kapitel 7.4.3 dieser Arbeit oder Fuest u. a. 2018: 28 [82].

513 Zu den Wirkungen der verbundenen Bemessungsgrundlage im Status quo vgl. Kapitel 7.4.3, S. 169.

514 Vgl. Scheffler/Hey 2018: 23 [185].

Nordrhein-Westfalen. Die Schlusslichter – mit deutlichem Abstand zum Bundesschnitt – sind Thüringen, Sachsen und Sachsen-Anhalt.⁵¹⁵ Gerade in Grenzregionen kann dieses Gefälle bei der Grundsteuer die Entscheidung des Zensiten bei der Standortwahl beeinflussen. Da allerdings viele andere Faktoren wie die Hebesätze eine deutlich stärkere Durchschlagskraft auf die endgültige Steuerlast haben, ist dieser Effekt zwischen den Ländern nicht ausschlaggebend.

Neben dem Länderniveau gibt es im Wesentlichen drei Parameter, die ein unterschiedliches Belastungsniveau innerhalb der Länder, also das Bewertungsverhältnis zwischen und innerhalb der Kommunen, regeln: die sechs Mietniveaustufen, der Großstadtzuschlag in Höhe von 10 % und die zonierte Bodenrichtwerte. Die vom Bundesverfassungsgericht geforderten Unterschiede innerhalb einer Kommune werden durch den Bodenwert erzielt. Die Bodenrichtwerte sind zonierte Marktwerte innerhalb einer Gemeinde, die von den Gutachterausschüssen aus den vergangenen Kauffällen für den Grund und Boden im zweijährigen Turnus abgeleitet werden. Die Bodenrichtwerte sind bereits seit 2009 auch Grundlage der Wertfeststellung für die Erbschaftsteuer und haben sich bewährt. Die Mietniveaustufen und der Metropolenzuschlag wirken sich auf das interkommunale Belastungsniveau aus. Durch die Mietniveaustufen fließen die regionalen Disparitäten bereits in die Bemessungsgrundlage ein, da die landesweite Nettokaltmiete auf die Gemeinde angepasst wird. Der Großstadtzuschlag erhöht die örtliche Nettokaltmiete nochmals um 10 %. Für den Großstadtzuschlag müssen in der Gemeinde mehr als 600.000 Einwohner gemeldet sein und der Bodenrichtwert muss gewisse Grenzwerte übersteigen. Durch diese drei Elemente lassen sich die regionalen Wertverhältnisse unter Akzeptanz eines notwendigen Pauschalierungsgrads realitätsnah anpassen. Dass gerade in Metropolregionen nochmals ein Aufschlag erfolgt, ist unter Beachtung des derzeit hohen Mietpreisniveaus in Großstädten schwer vermittelbar.

Ein weiterer Parameter in der Wertermittlung ist das „Alter des Gebäudes“, das sowohl beim vereinfachten Ertragswertverfahren als auch beim Sachwertverfahren einen Einfluss auf die Höhe der Bemessungsgrundlage hat. Das Baujahr des Gebäudes wirkt sich im vereinfachten Ertragswertverfahren in gleich drei Schritten aus, da es die Nettokaltmiete, die Bewirtschaftungskosten und den Vervielfältiger beeinflusst. Die Nettokaltmiete und die Bewirtschaftungskosten sinken mit zunehmendem Alter. Der Effekt aus der Anwendung des Vervielfältigers ist umso höher, je länger die Restnutzungsdauer respektive Abzinsungsdauer des Gebäudes ist. Bei allen drei Schritten wirkt sich das Alter wertmindernd auf die Bemessungsgrundlage aus. Die altersbedingte Komponente geht folglich zulasten des Neubaus. Der Altbau wird durch das wertabhängige Modell tenden-

⁵¹⁵ Vgl. für eine Simulation im Länderfinanzausgleich Hentze 2019 [109].

ziell geringer belastet. Dieser Effekt stagniert allerdings mit fortschreitendem Alter, da als Restnutzungsdauer eine Untergrenze von mindestens 30 % der Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes anzusetzen ist.⁵¹⁶

Durchführbarkeit

Das beschriebene Gesetzespaket zur Reform der Grundsteuer, das aus der Bewertungsvorschrift nach dem wertorientierten Modell, dem kommunalen Wahlrecht zur Einführung der Grundsteuer C und der verfassungsrechtlichen Änderung der Gesetzgebungskompetenz besteht, wurde im Bundestag und Bundesrat fristgerecht beschlossen. Nun läuft die Übergangsfrist bis zum Jahr 2022. Ob die neue Grundsteuer in der vom Bundesverfassungsgericht vorgeschriebenen Zeit durchführbar ist, hängt von zwei Faktoren ab: zum einen von der politischen Entscheidung auf Länderebene, die Öffnungsklausel zu ziehen oder das wertorientierte Modell umzusetzen, zum anderen von der Leistungsfähigkeit der Finanzverwaltung. Die Umsetzung des wertorientierten Modells erfordert neben einer hohen Personalaufstockung, deren Kosten allein auf 42 Mio. Euro geschätzt werden, auch einen hohen Digitalisierungsfortschritt in der Kataster- und der Finanzverwaltung. Bislang haben sich die Länder Berlin und Schleswig-Holstein für die Umsetzung des wertorientierten Modells entschieden.⁵¹⁷

7.5.5. Gegenüberstellung

Das Bundesverfassungsgericht hat die Einheitswerte der Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt. Die politische Entscheidungsfindung zur Neufassung der Grundsteuer endete im Dezember 2019 mit der Verabschiedung eines Gesetzespakets zum sog. Scholz-Modell. Dieser Gesetzentwurf basiert auf einem vereinfachten Ertragswertverfahren und führt im Grundsatz das geltende System mit aktualisierten Daten fort. Neben der Neuordnung der Bemessungsgrundlage enthält das Gesetzespaket noch eine Länderöffnungsklausel und die Option zur Einführung der Grundsteuer C für Bauland. Die Länderöffnungsklausel erlaubt es den Ländern, vom Bundesmodell abzuweichen und andere Reformmodelle einzuführen, die vorher im Reformprozess bereits entwickelt wurden und Anhänger gefunden haben. Aus diesem Grund wurden neben dem wertorientierten Modell noch das Bodenwertmodell, das Verkehrswertmodell und das Kostenwertmodell vorgestellt und analysiert. Die folgende Tabelle fasst die Ergebnisse dieser Analyse kurz zusammen. Die Kernergebnisse werden mit +, – und 0 zusammengefasst, müssen aber gemeinsam mit

⁵¹⁶ Vgl. für eine genaue Berechnung des Alterseffekts Scheffler/Hey 2018: 27–41 [185].

⁵¹⁷ Vgl. Haufe online [103].

den zugehörigen Erläuterungen interpretiert werden. Die fiskalische Funktion ist in dieser Gegenüberstellung nicht berücksichtigt, da die Reform aufkommensneutral sein soll.

	Bodenwert	Verkehrswert	Kostenwert	Wertorientiertes Modell
Bewertungsziel	aktuelle Marktwerte	Vergleichswerte	Pauschalherstellungskosten	pauschalierte Ertragswerte
Allokation	+	0	-	-
Distribution	0	-	-	-
Durchführbarkeit	0	0	0	+

+ - Kriterium ist erfüllt
 - - Kriterium ist nicht erfüllt
 0 - Kriterium ist eingeschränkt erfüllt/nicht anwendbar

Tabelle 7.9.: Reformmodelle im Überblick

Resümierend kann keines der vier Modelle vollkommen überzeugen. Am besten schneidet das Bodenwertmodell ab, gefolgt von dem wertorientierten Modell und dem Verkehrswertmodell. Das Kostenwertmodell ist im direkten Vergleich das Schlusslicht. Hauptursache für die Abstufung der Modelle nach Allokationskriterien ist die Verbundenheit von Boden und Gebäude bei der Bemessungsgrundlage. Mit Ausnahme des Bodenwertmodells schließen alle anderen drei Bewertungsmodelle die Gebäudekomponente in die Bemessungsgrundlage ein. Dies führt neben allokativen Verzerrungen zu einem deutlich höheren Erhebungsaufwand und erhöht das Risiko einer verfassungswidrigen Umsetzung.

Für alle Modelle gilt, dass die Wahrscheinlichkeit einer aufkommensneutralen Besteuerung durch den starken Wertsprung sinkt, der allerdings beim Bodenwertmodell am schwächsten ausgeprägt sein dürfte. Die Legitimationsprobleme der Grundsteuer können von keinem der analysierten Modelle überzeugend gelöst werden. Eine Rechtfertigung nach dem Äquivalenzprinzip lässt im Ansatz das Bodenwertmodell zu, da zumindest eine unspezifische Verknüpfung zwischen dem Bodenwert und den kommunalen Leistungen möglich ist.

Der Rechtfertigungsversuch über das Leistungsfähigkeitsprinzip scheitert bei allen Reformvarianten, da der Wert des genutzten Wohnraums keine belastbare Aussage über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bewohners zulässt. Im Reformprozess versucht der Gesetzgeber immer wieder durch das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Rechtfertigung für die Abschöpfung von Immobilienwertzuwächsen bei der Grundsteuer zu finden. Die steigenden Immobilienpreise in den vergangenen Jahren führen dazu, dass die Bedeutung dieser Steuerquelle, die derzeit nicht vollständig erfasst wird, zunimmt. Dieser Mangel wurde bereits in Kapitel 4 festgestellt. Selbst genutztes Wohneigentum unterliegt aktuell

keiner Einkommensbesteuerung. Bei vermieteten Immobilien sind mögliche Wertzuwächse nach Ablauf einer Zehnjahresfrist einkommensteuerfrei. Es scheint, dass dieses fehlende Element in der Einkommenssteuer nun zumindest teilweise über die Integration in die Grundsteuer gelöst werden soll. Die Grundsteuer ist hierfür allerdings steuersystematisch ungeeignet. Die Verbindung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip überfrachtet die Grundsteuer. Aus diesem Grund ist – bei politisch motiviertem Bedarf einer Wertkomponente – das Bodenwertmodell die überlegene Lösung. Der richtige Platz für eine Besteuerung von Immobilienwertzuwächsen nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ist die Einkommensteuer oder die Erbschaftsteuer.⁵¹⁸

⁵¹⁸ Vgl. hierzu auch Kapitel 4.2.5 dieser Arbeit.

8. Zweitwohnungsteuer

Den historischen Ursprung der Zweitwohnungsteuer stellt das Jahr 1972 dar, in dem die am Bodensee gelegene Gemeinde Überlingen einen zunehmenden Trend beobachtete, Zweitwohnungen aus Prestige- und Luxusbestrebungen heraus zu errichten und zu unterhalten. Um die gestiegene Inanspruchnahme der örtlichen Ressourcen und die daraus resultierende finanzielle Belastung der Gemeinden zu kompensieren sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Inhaber einer Zweitwohnung zu berücksichtigen, wurde eine Zweitwohnungsteuer eingeführt.⁵¹⁹ Kurz nach der Einführung wurden mehrere Verfassungsbeschwerden eingereicht. Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts überprüfte daraufhin die Verfassungskonformität und stellte mit seinem Beschluss vom 06.12.1983 die Rechtmäßigkeit der Zweitwohnungsteuer als örtliche Aufwandsteuer fest. Diese juristische Legitimation der Zweitwohnungsteuer trifft keine Aussage über deren Berechtigung im Steuersystem aus finanzwissenschaftlicher Sicht. Aus diesem Grund wird im folgenden Kapitel die Zweitwohnungsteuer als Bestandteil der Immobilienbesteuerung anhand des Zielsystems analysiert.

8.1. Steuerrechtliche Konzeption

Die Zweitwohnungsteuer⁵²⁰ ist klassifiziert als örtliche Aufwandsteuer gem. Art. 105 Abs. 2 a GG. Die Gesetzgebungskompetenz obliegt grundsätzlich den Ländern, während das Steueraufkommen nach Art. 106 Abs. 3 Nr. 6 GG den Gemeinden zusteht. Über die Kommunalabgabengesetze der Länder wurde die Gesetzgebungskompetenz für die Aufwandsteuern an die Gemeinden delegiert, solange die Länder keine gleichartigen Steuern erheben.⁵²¹ Durch dieses Konstrukt liegt keine einheitliche Regelung vor, sondern eine

⁵¹⁹ Vgl. Bayer 1982: 5 f. [7].

⁵²⁰ Die Bezeichnung „Zweitwohnungsteuer“ ist in den folgenden Ausführungen äquivalent zu den Begrifflichkeiten „Nebenwohnsitzsteuer“ oder „Zweitwohnsitzsteuer“.

⁵²¹ Siehe hierzu die folgenden Rechtsgrundlagen: Thüringen gem. § 5 (1) TKAG, Sachsen-Anhalt gem. § 3 (1) KAG LSA, Schleswig-Holstein gem. § 3 (1) KAG SH, Sachsen gem. § 7 (2) SächsKAG, Hessen gem. § 7 (2) HessKAG, Niedersachsen gem. § 3 (1) NKAG, Rheinland-Pfalz gem. § 5 (2) KAG RP, Saarland gem. § 3 (1) SaarKAG, Mecklenburg-Vorpommern gem. § 3 (1) KAG MV mit dem Ausschluss von Gartenlauben, Brandenburg gem. § 3 (1) BraKAG, Bayern gem. § 3 (1) BayKAG ab einem Einkommen von 29.000 Euro (37.000 Euro), Baden-Württemberg gem. § 9 (4)

dezentrale Steuergesetzgebungshoheit. Die Ausgestaltung wird bei den Kommunen über die Satzung bestimmt.⁵²² Abbildung 8.1 zeigt die Anzahl der Gemeinden mit Zweitwohnungsteuer pro Flächenland.⁵²³ In den Ländern Rheinland-Pfalz, Saarland und Thüringen ist die Zweitwohnungsteuer vergleichsweise schwach vertreten. Im Saarland erheben – absolut betrachtet – mit dem Wert 2 die wenigsten Gemeinden eine Zweitwohnungsteuer. Relativ betrachtet bilden Thüringen und Rheinland-Pfalz das Schlusslicht mit ca. 1 % der zugehörigen Gemeinden. Spitzenreiter bei der Erhebung der Zweitwohnungsteuer sind Brandenburg mit 18 % der gesamten Gemeinden und – absolut gesehen – Bayern mit ca. 100 Kommunen.

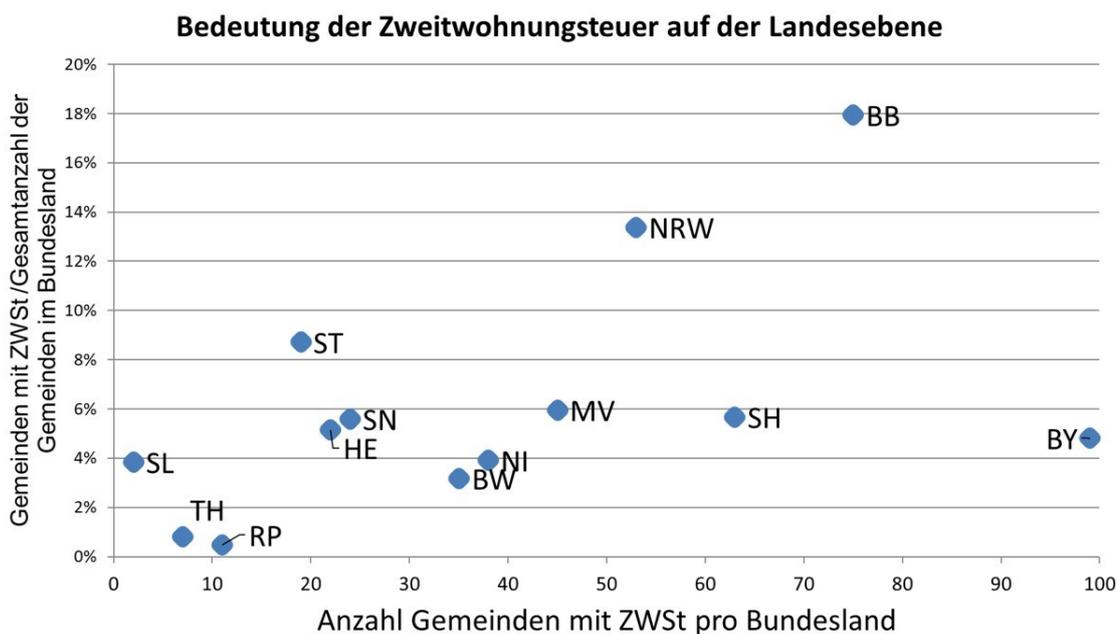


Abbildung 8.1.: Bedeutung der Zweitwohnungsteuer nach Bundesländern, eigene Darstellung in Anlehnung an die Satzungen der Gemeinden (Stand: 2015) auf der Basis von [216]

Innerhalb und zwischen den Gemeinden differiert die Ausgestaltung der Zweitwohnungsteuer hinsichtlich der Bemessungsgrundlage, der Höhe und des Tarifverlaufs. Grundsätzlich ist der Anknüpfungspunkt das Innehaben einer Zweitwohnung in der betreffenden Gemeinde, das den subjektiven und objektiven Voraussetzungen genügen muss. Zu

KAG BW, Hamburg gem. Hbg. ZwStG, Bremen gem. § 1 BrZwWStG, Berlin gem. BlnZwStG und Nordrhein-Westfalen gem. § 3 (1) KAG NRW.

522 Vgl. hierzu exemplarisch die Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer im Gebiet der Universitätsstadt Gießen vom 21.11.2013, veröffentlicht im Gießener Anzeiger am 18.12.2013.

523 Der Ausweis inkl. der Stadtstaaten Bremen, Berlin und Hamburg würde die Übersicht verzerren, da die Anzahl der Städte mit Zweitwohnungsteuer im diesem Fall bei 100 % liegen würde.

den objektiven Voraussetzungen zählt die notwendige Mindestausstattung der Räume, wie Kochmöglichkeit, Trinkwasseranschluss, Stromversorgung und sanitäre Anlagen. Die subjektiven Voraussetzungen sind an das Melderecht geknüpft, da die Wohnung erst durch eine andere Hauptwohnung zur Zweitwohnung wird.⁵²⁴

Überwiegend bemisst sich die Steuer anhand der innerhalb eines Jahres vereinbarten Nettokaltmiete⁵²⁵ bzw. der Jahresrohmiete in Anlehnung an § 79 (1) BewG. Hiernach ist die Jahresrohmiete definiert als das vereinbarte Jahresentgelt für die Nutzung des Grundstücks inklusive der Betriebskosten, die die Gemeinde von den Mietern erhebt, aber ohne die Heiz-, Warmwasserversorgungs- und sonstigen Kosten. Als Alternative wird bei Eigennutzung oder unentgeltlicher Nutzung eine übliche Vergleichsmiete im Sinne von § 79 (2) BewG aus dem örtlichen Mietspiegel festgesetzt. Eine Abwandlung davon findet sich in einigen Gemeinden Schleswig-Holsteins. Hier wird der Mietwert, multipliziert mit dem Verfügbarkeitsgrad der Wohnung, angesetzt. Der Verfügbarkeitsgrad ist entscheidend, wenn die Zweitwohnung zudem vermietet wird. In den Phasen der Fremdvermietung (beispielsweise von Ferienwohnungen) steht dem Zweitwohnungsinhaber die entsprechende Wohnung nicht zur Nutzung zur Verfügung und wird auch bei der Berechnung der Steuerlast nicht berücksichtigt.⁵²⁶ Die Ausgestaltung des Steuertarifs ist überwiegend proportional und bewegt sich zwischen 5 % und 14 %, wobei auch progressive Tarifverläufe in den Satzungen zu finden sind.

Steuerbefreiungen liegen auch in unterschiedlichen Formen vor. Häufig wird die Zweitwohnung zu Erwerbszwecken von der Besteuerung ausgenommen. Andere Satzungen sehen Steuerbefreiungen für Studenten, Auszubildende, Schüler und Wehr- oder Zivildienstleistende ohne Einkommen (ggf. auf Antrag) vor. Ein genereller Ausschluss der Besteuerung von Zweitwohnungen aufgrund der Berufstätigkeit oder Ausbildung ist aufgrund des Gleichheitsgrundsatzes gem. Art. 3 Abs. 1 GG verboten.⁵²⁷

8.2. Beurteilung anhand des Zielsystems

Nach der grundlegenden Verortung und der kurzen Vorstellung der Zweitwohnungsteuer wird in den folgenden Abschnitten der Kriterienkatalog aus Kapitel 3 zur Beurteilung des Status quo angewendet.

524 In den Satzungen der Gemeinden mit Zweitwohnungsteuer wird auf die Meldepflicht gem. § 12 (1), (3) MRRG verwiesen. Vgl. Kasper 2006: 2008 [123].

525 Dies wird in den Satzungen auch oft als Mietwert bezeichnet.

526 Vgl. hierzu exemplarisch die Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Stadt Flensburg in der Fassung vom 07.12.2012.

527 Siehe hierzu die laufende Rechtsprechung der entsprechenden Länder mit dem exemplarischen Urteil der VG Mannheim v. 09.02.1989, 2 S 1575/88, NVwZ-RR 1990, 16.

8.2.1. Fiskalische Funktion

Innerhalb der fiskalischen Funktion sind die Kriterien Ergiebigkeit, Anpassungsfähigkeit und Erhebungsbilligkeit nur eingeschränkt anwendbar, da es sich bei der Zweitwohnungsteuer aufgrund des geringen Aufkommens im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen der Kommunen lediglich um eine Bagatellsteuer handelt. Deswegen wird für die letzten beiden Kriterien keine separate Analyse vorgenommen, sondern sie werden in Abschnitt 8.2.1.1 gemeinsam behandelt.

Das Kriterium „Geringe räumliche Streuung des Steueraufkommens“ ist zwar grundsätzlich anwendbar, da es sich um eine Steuer handelt, bei der die kommunale Ebene die Ertrags- und Gesetzgebungshoheit innehat. Allerdings wird dieses Kriterium bei der Zweitwohnungsteuer in dieser Arbeit nicht analysiert, da die Auswirkungen beim Vorliegen von Mängeln aufgrund ihres geringen Aufkommens nicht entscheidend wären.

Ergiebigkeit

Das Aufkommen der Zweitwohnungsteuer errechnet sich, indem die Bemessungsgrundlage (oft die Miete) mit dem örtlichen Steuersatz (5–14 %) multipliziert wird. Die Einnahmen aus der Zweitwohnungsteuer sind durch die wachsende Beliebtheit dieser noch recht jungen Steuer in den letzten Jahren stetig angestiegen. Die steigende Anzahl von Gemeinden mit Zweitwohnungsteuer ist durch mehrere Faktoren bedingt, die aus der Entwicklung und Struktur der Kommunalfinanzen resultieren.⁵²⁸

Die Rezession im Jahr 2003 sowie die Finanz- und Wirtschaftskrise in den Jahren 2008 bis 2010 führten zu hohen kommunalen Finanzierungsdefiziten. Um sie zu decken, wurden in den kommunalen Haushaltsplänen verstärkt Kassenkredite eingesetzt. Durch diese hohen Kredite stehen die Kommunalfinanzen bereits seit vielen Jahren unter einem starken Konsolidierungsdruck. Gleichzeitig bekamen die Kommunen im Zeitablauf viele (neue) Aufgaben, z. B. bei der Migration, die diese Situation auch zu Zeiten sprudelnder Steuereinnahmen ab dem Jahr 2015 wieder verschärften.⁵²⁹ Auch der Ausbruch der Corona-Virus-Pandemie führte wieder zu stark einbrechenden Steuereinnahmen im Jahr 2020, wodurch die zunehmende Stabilisierung der Kommunalfinanzen in den letzten Jahren erneut unter Druck geraten ist.⁵³⁰

Aufgrund des Konsolidierungsdrucks durch die Verpflichtungen aus den Kassenkrediten sind die Kommunen stets bestrebt, ihre Einnahmen zu verbessern. Dominiert werden

⁵²⁸ Eine Grafik zur Entwicklung der Zweitwohnungsteuer findet sich im Anhang dieser Arbeit.

⁵²⁹ Vgl. für eine umfassende Analyse der Kommunalfinanzen genauer Müller/Junkernheinrich 2017: 289–308 [159] und Beznoska/Kauder 2019: 3–19 [18].

⁵³⁰ Vgl. Brand/Steinbrecher 2021: 46–53 [28].

die kommunalen Einnahmen von dem Gemeindeanteil an den Gemeinschaftsteuern, von der Gewerbesteuer und der Grundsteuer, wobei die Kommunen nur einen begrenzten Einfluss darauf haben, sie an ihre Ausgaben anzupassen.⁵³¹ Ergänzt werden können diese großen kommunalen Steuerquellen durch die Erfindung von kleinen Aufwands- und Verbrauchsteuern. Durch diese zusätzlichen Steuern können die Kommunen weitere Einnahmen generieren. Hierzu zählt auch die Zweitwohnungsteuer. In der Literatur werden diese Steuern auch als Bagatellsteuern bezeichnet, da sie sich durch eine schmale Bemessungsgrundlage mit vielen Steuerbefreiungen auszeichnen und somit nur ein geringes Aufkommen haben. Die Zweitwohnungsteuer trägt trotz ihrer Beliebtheit nur bis zu 0,2 % zu den Steuereinnahmen bei. Somit ist sie eindeutig den Bagatellsteuern zuzuordnen. Da deren Bedeutung im Verhältnis zu den gesamten kommunalen Einnahmen sehr gering ist, kann sie durch ihr Aufkommen keinen Beitrag zur Verbesserung der kommunalen Finanzlage leisten. Somit kann das Kriterium der Ergiebigkeit der Steuerquelle nicht als erfüllt angesehen werden.

Steuerautonomie

Steuerautonomie besitzen die Gemeinden bei mehreren Gemeindesteuerarten. Bei der Grundsteuer⁵³² und der Gewerbesteuer gem. Art. 106 Abs. 6 GG ist die Autonomie der Gemeinden auf das Hebesatzrecht begrenzt. Die Bemessungsgrundlage ist (noch) bundesweit einheitlich geregelt und bietet für die Gemeinden keinen Ansatzpunkt, ihr Steueraufkommen zu beeinflussen. Vollständige Gestaltungsfreiheit durch eine zusätzliche Satzungshoheit besitzen die Gemeinden nur bei den Aufwands- und Verbrauchsteuern über die entsprechenden Regelungen in den Kommunalabgabengesetzen. Hieraus hat sich im Zeitablauf in Kombination mit dem Verbot der Gleichartigkeit⁵³³ das sogenannte Steuerfindungsrecht der Gemeinden entwickelt. Da Bund und Länder die breiten Bemessungsgrundlagen beanspruchen, bleiben den Gemeinden nur schmale Bemessungsgrundlagen übrig, woraus sich der Name „Bagatellsteuern“ entwickelt hat.⁵³⁴

Innerhalb der Bagatellsteuern zählt die Zweitwohnungsteuer zu den aufkommensstärksten. Der Grund zur Einführung der Zweitwohnungsteuer ist ganz offensichtlich der (bescheidene) fiskalische Effekt.⁵³⁵ Steuererhöhungen sind grundsätzlich nicht besonders be-

531 Vgl. für einen genaueren Überblick zur Entwicklung der kommunalen Steuereinnahmen und Finanzierungssalden BMF 2014 [38] sowie Buchberger 2015: 601 [37].

532 Nähere Erläuterungen hierzu siehe Kapitel 3.5.1.

533 Die Gemeinden dürfen nicht auf die gleichen Bemessungsgrundlagen zugreifen, auf die der Bund bereits Steuern erhebt.

534 Vgl. Karl-Bräuer-Institut 1980: 31 [122].

535 Vgl. Schwarting 2007: 169 ff. [203].

liebt, da auf der Seite der Bevölkerung mit Widerstand zu rechnen ist, was durch einen möglichen Stimmverlust negative Auswirkungen auf ein zukünftiges Wahlergebnis haben kann. Bei der Zweitwohnungsteuer stellt sich dieses Hindernis nicht. Innerhalb einer Gemeinde sind immer nur die Einwohner mit Erstwohnsitz wahlberechtigt, die von einer Zweitwohnungsteuer im Regelfall nicht betroffen sind. So ist im Sinne der Public-Choice-Theorie⁵³⁶ bei der Einführung der Zweitwohnungsteuer mit fast keinem Widerstand aus der wahlberechtigten Bevölkerung zu rechnen, was die Umsetzung tendenziell erleichtert.⁵³⁷

Resümierend bleibt festzuhalten, dass die Kommunen vollkommene Gestaltungsfreiheit bei der Zweitwohnungsteuer haben. Die zentrale Eigenschaft einer Immobilie ist deren feste Bindung an eine Gemeinde, wodurch sich beim Zweitwohnsitz eine unmittelbare, wenngleich unspezifische Verknüpfung zwischen Zweitwohnsitzinhaber und Nutzer regional verfügbarer öffentlicher Leistungen ergeben kann. Der Steuerautonomiegrad der Gemeinden wird durch die Zweitwohnungsteuer tendenziell positiv beeinflusst. Da das Verhältnis des Zweitwohnungsteueraufkommens zu den gesamten kommunalen Einnahmen eher gering ist, kann allerdings der Autonomiegrad der Gemeinden nicht wesentlich gesteigert werden.

8.2.2. Distributive Funktion

Die Rechtfertigung einer Steuer kann grundsätzlich nach dem Äquivalenzprinzip oder dem Leistungsfähigkeitsprinzip erfolgen. Besondere Steuern können zudem mithilfe von Lenkungs Zwecken gerechtfertigt werden. Im Folgenden sollen diese Fundamentalprinzipien der Besteuerung kasuistisch auf die Zweitwohnungsteuer angewendet werden.

Leistungsfähigkeitsprinzip

Zunächst wird die Rechtfertigung der Zweitwohnungsteuer anhand des Leistungsfähigkeitsprinzips mit den Postulaten der horizontalen und der vertikalen Gerechtigkeit untersucht, da das Bundesverfassungsgericht und die ständige Rechtsprechung hierauf zurückgreifen. Hier heißt es, dass

„das Innehaben einer weiteren Wohnung für den persönlichen Lebensbedarf (Zweitwohnung) neben der Hauptwohnung [...] [einen] besonderen Aufwand [darstellt, d. Vf.], der gewöhnlich die Verwendung von finanziellen Mitteln erfordert und in der Regel wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck

⁵³⁶ Für die Public-Choice-Theorie siehe Buchanan/Tollison 1984 [36].

⁵³⁷ Vgl. Blankenburg 2003: 272 [19].

bringt.“⁵³⁸

Die Aufwandsteuern, zu denen die Zweitwohnungsteuer zählt, knüpfen an der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf an. Im vorliegenden Sachverhalt wird ein Teil des Einkommens für das Innehaben einer zweiten Wohnung verausgabt. Dem eben zitierten Urteil folgend wäre die zweite Wohnung als Teil der Einkommensverwendung ein Indikator für eine gesteigerte Leistungsfähigkeit im Vergleich zu einem Menschen, der mit dem gleichen Einkommen nur eine Wohnung unterhält.⁵³⁹ Diese Annahme unterstellt der Zweitwohnung einen bestimmten Verwendungszweck. Im Regelfall kann eine Zweitwohnung aus einer beruflichen bzw. berufsqualifizierenden Tätigkeiten veranlasst sein oder zu Erholungszwecken unterhalten werden.⁵⁴⁰ Im Falle der Ferienwohnung ist eine Zweitwohnungsteuer als indirekte Besteuerung der Freizeitaktivitäten anzusehen. Dies war auch der ursprüngliche Gedanke der Stadt Überlingen, die den Bau von Zweitwohnungen für touristische Zwecke besteuern wollte.

Bei der Analyse des Charakters der Gemeinden mit Zweitwohnungsteuer ergibt sich kein eindeutiges Ergebnis. Für die Analyse wird das Bundesland Bayern als Stichprobe herangezogen, da es mit Schleswig-Holstein das stärkste Steueraufkommen aus der Zweitwohnungsteuer erwirtschaftet.⁵⁴¹

Das Bundesland Bayern hat die Gesetzgebungskompetenz der Zweitwohnungsteuer erst seit dem 01.08.2004 über § 3 (3) BayKAG an seine Gemeinden weitergegeben. Die Legitimation der Zweitwohnungsteuer löste eine Einführungsflut aus. Allein im folgenden Jahr führten 68 Gemeinden die Zweitwohnungsteuer ein. Die oberflächliche Gruppierung der Gemeinden in Bayern mit Zweitwohnungsteuer in die Kategorien Erholungsorte, Ballungsgebiete, Studentenstädte und Sonstige zeigt eine klare Dominanz der Erholungsgebiete mit 87%. Die Städte wurden als Erholungsgebiet klassifiziert, wenn sie als Kurort anerkannt waren oder eine direkte Lage bei einem Skigebiet oder am Tegernsee, Starnberger See oder Chiemsee haben. Die Studentenstädte und Ballungszentren lassen sich nicht scharf voneinander trennen, was aber auch für das Ziel der Auswertung bedeutungslos ist. Hier wurden die Gemeinden bei den vorliegenden Kriterien Universität und/oder hoher Bevölkerungsstand eingestuft. Nicht eindeutig zurechenbare Gebiete wurden unter der Rubrik Sonstige zusammengefasst.

Diese stichprobenartige Analyse zeigt, dass Zweitwohnungen zumindest in Bayern vorrangig für Freizeitaktivitäten unterhalten werden. Werden die Städte allerdings mit der Einwohnerzahl gewichtet, ergibt sich ein anderes Bild. Unter die Kategorie Ballungsgebiet

538 BVerwG, Urteil vom 17.09.2008 – 9 C 17.07.

539 Vgl. Blankenburg 2003: 274 [19].

540 Zur Untersuchung der Motive der Zweitwohnsitzinhaber genauer Dijkstra u. a. 2005 [57].

541 Das Bundesland Bayern wird auch für die Grunderwerbsteuer als Beispiel angeführt.

fallen München, Nürnberg, Augsburg, Fürth und Freising, die zu den größten bayrischen Städten zählen. Dieser Widerspruch zeigt die Pluralität des Verwendungszwecks einer Zweitwohnung. Das Innehaben einer Zweitwohnung kann auch, wie bereits zu Beginn erläutert, aus beruflichen oder anderen Gründen veranlasst sein. Daraus ergibt sich, dass das Innehaben einer Zweitwohnung nicht immer mit der Freizeit gleichzusetzen ist. Aber selbst wenn, wie in einigen Satzungen festgeschrieben, die beruflich veranlasste Zweitwohnung ausgenommen wäre, könnte eine gesonderte Besteuerung der Erholung in Form einer Zweitwohnung nicht gerechtfertigt werden, da andere Formen der Erholung (Sport, Urlaub etc.) auch keiner gesonderten Besteuerung unterliegen. Zudem lässt allein das Innehaben einer Ferienwohnung keine eindeutigen Rückschlüsse auf die Leistungsfähigkeit der Zensiten zu.

Vielmehr ist die Interpretation zu reduzieren auf eine Präferenz des Wirtschaftssubjekts für einen zusätzlichen Aufenthaltsort. Folglich führt die Zweitwohnungsteuer zur abweichenden Besteuerung zwischen unterschiedlichen Konsumententscheidungen. Hierdurch wird gleiches Einkommen bei der Verwendung unterschiedlich belastet, was einen Verstoß gegen das Postulat der horizontalen Gerechtigkeit und somit gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip darstellt.⁵⁴²

Gestützt wird diese Argumentation durch eine Analyse der jüngsten Einführungswelle der Zweitwohnungsteuer. Gerade hier spielen nicht nur die Touristikzentren eine Rolle, wie die vorangegangene Argumentation vermuten lassen würde, sondern auch Städte in der Nähe von Ballungsräumen und Universitäten.⁵⁴³ In diesen Städten wird die Zweitwohnung nicht zu Erholungszwecken unterhalten, sondern Studenten und Pendler begründen einen Zweitwohnsitz aufgrund ihrer beruflichen oder berufsqualifizierenden Tätigkeit. Studierende sind oft gleichzeitig am Studienort und am Heimatort bei ihren Eltern gemeldet. Die Wohnung am Studienort ist im engeren Sinne nicht als zweite Wohnung einzustufen, sondern die einzige Wohnung, die vom Studenten tatsächlich unterhalten wird. Das Elternhaus wird typischerweise von den Eltern unterhalten und ist diesen auch zuzurechnen. So wird der Zweitwohnsitz faktisch zum Erstwohnsitz des Studenten, der dem Grundbedarf zuzurechnen und gleichzeitig für ein erfolgreiches Studium notwendig ist.⁵⁴⁴ Das Studium wird häufig als meritorisches Gut eingestuft und über die Zahlung von BAföG-Leistungen zweckgebunden subventioniert.⁵⁴⁵ Eine Besteuerung aufgrund der gesteigerten Leistungsfähigkeit des Studenten, begründet über den Neben-

542 Vgl. Steinrücken/Jaenichen 2003: 207 [235].

543 Als Beispiel hierfür sind die Städte Gießen, Offenbach, Siegen und Krefeld zu nennen, die eine Zweitwohnungsteuer eingeführt haben und nicht als Fremdenverkehrsorte bekannt sind.

544 Vgl. Wernsmann 2000: 117 [256].

545 Vgl. Scherf 2011: 75 [191].

wohnsitz am Studienort, kann folglich nicht gerechtfertigt sein.

Neben den Studenten und den Ferienwohnungsinhabern sind die Pendler die größte Gruppe der Zweitwohnungsinhaber. Kurzfristig sind die Unternehmen an den Beschäftigungsort und die Arbeitnehmer an den Wohnort gebunden. Nun kann ein neues Jobangebot mit höherem Gehalt oder aus anderen Gründen dazu führen, dass der Arbeitsort und der Wohnort räumlich auseinanderfallen. Aus gesamtwirtschaftlicher Sicht steigert die Annahme des Angebots bei herrschendem Wettbewerb die Wertschöpfung.⁵⁴⁶

Dem Arbeitnehmer bleiben zwei Wahlmöglichkeiten. Zum einen könnte er zwischen Wohnort und Arbeitsort täglich pendeln, was Fahrtkosten auslösen würde, die als gemischt veranlasste Aufwendungen in der Einkommensteuer gem. § 9 (1) Nr. 4 EStG abziehbar wären. Zum anderen könnte der Arbeitnehmer einen zusätzlichen Wohnsitz in der Nähe des Beschäftigungsortes begründen. Die Kosten der zweiten Wohnung am Beschäftigungsort sind im Sinne der doppelten Haushaltsführung ebenfalls gemischt veranlasste Aufwendungen und in der Einkommensteuer gem. § 9 (1) Nr. 5 EStG abziehbar. Die Abziehbarkeit beruht auf dem objektiven Nettoprinzip, wonach nur der Überschuss oberhalb der Kosten, die mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, besteuert werden darf.⁵⁴⁷

In diesem Fall wird der gleiche Tatbestand – doppelte Haushaltsführung vs. Zweitwohnsitz – von zwei unterschiedlichen Steuerarten erfasst, deren Rechtfertigung in beiden Steuerarten über das Leistungsfähigkeitsprinzip erfolgen soll, allerdings mit einer sich diametral gegenüberstehenden Begründung. Innerhalb der Einkommensteuer verursacht die Zweitwohnung eine Minderung der Leistungsfähigkeit, während das Innehaben einer Zweitwohnung bei der Zweitwohnungsteuer eine gesteigerte Leistungsfähigkeit ausdrücken soll. Diesem offenkundigen Widerspruch hat der Gesetzgeber nach einem Beschluss des ersten Senats des BVerfG zumindest teilweise Rechnung getragen. Hiernach ist die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer ein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG, wenn die Zweitwohnung eines Ehepartners beruflich veranlasst ist.⁵⁴⁸ Für unverheiratete Pendler sind die Belastungen aus der Zweitwohnungsteuer im Rahmen der doppelten Haushaltsführung absetzbar. Damit wird für Pendler die fehlgeleitete ökonomische Wirkung durch die Abziehbarkeit gemildert, aber nicht die widersprüchliche Rechtfertigung aufgehoben.

Insgesamt ist keine Begründung der Zweitwohnungsteuer über das Leistungsfähigkeitsprinzip haltbar.

⁵⁴⁶ Vgl. Homburg 2008: 47 f. [114].

⁵⁴⁷ Vgl. Scherf 2011: 286 [191].

⁵⁴⁸ BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 11.10.2005 – 1 BvR 1232/00 – Rn. (1–114).

Äquivalenzprinzip

Im Mittelpunkt der fiskalischen Äquivalenz steht der Grundgedanke, dass zur optimalen Allokation der Ressourcen eine räumliche Kongruenz zwischen der Gruppe der Nutzer, der Finanzierer und der Entscheider realisiert werden soll.⁵⁴⁹ Durch diese Identität entsteht eine fiskalische Eigenverantwortung bei der Gestaltung der kommunalen Aufgaben und dem daraus abgeleiteten Finanzbedarf. Die kommunalen Aufgaben determinieren den Finanzbedarf der Gemeinden, der durch kommunale Steuern, zu denen unter anderen die Zweitwohnungsteuer zählt, gedeckt werden soll. Zu den bedeutenden kommunalen Aufgaben zählt die Bereitstellung der leistungs- und versorgungsbezogenen Infrastruktur, über die ein Zusammenhang zum Zweitwohnsitz indirekt herstellbar ist.

Die Infrastruktur kann von allen Einwohnern der Gemeinde, egal ob sie mit Erst- oder Nebenwohnsitz in der Gemeinde gemeldet sind, genutzt werden. Es wäre folglich im Sinne der fiskalischen Äquivalenz, dass alle Einwohner zur Finanzierung beitragen. Die Zweitwohnungsinhaber leisten im Vergleich zu den Einwohnern mit Erstwohnsitz einen geringeren finanziellen Beitrag, da die Verteilung der Steuereinnahmen und der Finanzzuweisungen von der Einwohnerzahl mit Erstwohnsitz abhängt. Die Einwohner mit Zweitwohnsitz werden nicht einbezogen. Durch die Einnahmen aus der Zweitwohnungsteuer kann diese Verteilungslücke reduziert werden.⁵⁵⁰

Neben diesen grundsätzlich positiven Argumenten sind im folgenden Aspekte zu berücksichtigen, die schließlich eine Rechtfertigung der Zweitwohnungsteuer mit dem Äquivalenzprinzip nicht erlauben. Das Interesse der Zweitwohnungsinhaber ist oftmals auf ihre Arbeits- oder Ausbildungstätigkeit beschränkt. So werden bestimmte öffentliche Leistungen wie beispielsweise der Kindergarten, der Friedhof oder andere öffentliche Einrichtungen des Gemeindelebens am Zweitwohnsitz nicht oder zumindest nicht im gleichen Umfang genutzt wie von den Einwohnern mit Erstwohnsitz. Hinzu kommt, dass die von Zweitwohnungsinhabern genutzte verkehrsbezogene Infrastruktur nicht zusätzlich von der Gemeinde bereitgestellt werden muss.⁵⁵¹ Außerdem nutzen Pendler, die keinen Zweitwohnsitz am Arbeitsort innehaben, sondern die Wegstrecke täglich mit dem Auto bewältigen, die Verkehrsinfrastruktur in ähnlichem Umfang und müssen dafür keine Sonderabgabe entrichten. Aufgrund dieser Eigenschaft kann die Beziehung zwischen der Leistung im Sinne der Steuer für die Zweitwohnung und die Gegenleistung in Form der angebotenen öffentlichen Güter und Dienste in Zweifel gezogen werden.⁵⁵² Zudem besteht

549 Zurückzuführen auf Olson 1969 [168].

550 Vgl. Kasper 2006: 2005 f. [123].

551 Einschränkend ist zu berücksichtigen, dass bei einem sehr hohen Anteil an Zweitwohnungsinhabern die Gemeinde das Angebot an verkehrsbezogener Infrastruktur ausweiten müsste.

552 Vgl. Blankenburg 2003: 276 [19].

auch dann, wenn man den Gleichklang aus Nutzer- und Finanziererkreis noch partiell als erfüllt bewertet, eine Diskontinuität zwischen dem Finanzierer- und dem Entscheiderkreis. Die Zweitwohnungsinhaber haben keinen unmittelbaren Einfluss auf das öffentliche Angebot, da man nur am Hauptwohnsitz wahlberechtigt ist. Das Äquivalenzprinzip kann somit aus finanzwissenschaftlicher Sicht in Summe die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer nur sehr begrenzt rechtfertigen.

Resümierend kann die Rechtfertigung der Zweitwohnungsteuer aus finanzwissenschaftlicher Sicht nicht überzeugen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip führt zu widersprüchlichen Ergebnissen und ist nicht geeignet. Das Äquivalenzprinzip liefert über die Nutzung der Infrastruktur zwar einen prinzipiellen Anknüpfungspunkt, der im engeren Sinne aber nicht ausreicht, um die Zweitwohnungsteuer zu rechtfertigen.

8.2.3. Allokative Funktion

Während aus finanzwissenschaftlicher Sicht die Rechtfertigung nach dem Äquivalenzprinzip und dem Leistungsfähigkeitsprinzip weitgehend scheitert, stellt sich die Frage nach den Wirkungen der Zweitwohnungsteuer. Bei einer Lenkungssteuer wird auf eine Verhaltensänderung der Zensiten zur Korrektur eines Marktversagens abgestellt. Das Marktversagen beruht auf externen Effekten oder verzerrten Präferenzen, die ein Pareto-Optimum verhindern. Bezogen auf das Innehaben eines zweiten Wohnsitzes liegen aber keine externen Effekte oder Präferenzstörungen vor, die einen Staatseingriff berechtigen könnten.⁵⁵³ Mit der Zweitwohnungsteuer verfolgt der Gesetzgeber dennoch einen Lenkungszweck. Dieser dient allerdings nicht der Korrektur eines Marktversagens, sondern fiskalischen Zielen.

Im Rahmen der ökonomischen Wirkungen der Besteuerung werden die Steuerüberwälzung und die Struktur der Steuerinzidenzarten eruiert. Die Steuerüberwälzung umfasst die Steuerausweichung, die Steuerüberwälzung i. e. S. und die Steuereinhaltung.⁵⁵⁴ Grundsätzlich ist die Steuervermeidung bzw. Steuerausweichung der erste Anknüpfungspunkt in der ökonomischen Analyse. Führt eine Gemeinde die Zweitwohnungsteuer ein, müssen die Nebenwohnsitzinhaber mehr Steuern zahlen als zuvor. Ein Zweitwohnsitzinhaber hat nun verschiedene Möglichkeiten, dieser Mehrbelastung durch räumliche Anpassung auszuweichen. Neu hinzuziehende Bürger könnten die Steuer umgehen, indem sie den zweiten Wohnsitz nicht melden, sondern schwarz am neuen Standort wohnen. Neben dieser illega-

⁵⁵³ Vgl. Homburg 2021: 181 [116].

⁵⁵⁴ Die Möglichkeit, der Zweitwohnungsteuer durch Steuereinhaltung entgegenzuwirken, kann nur als schwaches Argument angesehen werden, da diese bei jeder Steuer besteht. Aufgrund der relativ geringen finanziellen Belastung ist diese Form der Steuerüberwälzung nicht maßgeblich im Verhältnis zum Einkommen, sodass dieses Prinzip nicht zur Anwendung kommt.

len Vermeidungsmöglichkeit kann der Zweitwohnsitz aufgelöst und durch Pendeln ersetzt werden. Denkbar ist auch der Umzug in eine Nachbargemeinde ohne Zweitwohnsitzsteuer.⁵⁵⁵

Das implizite Ziel der Gemeinden ist es, die letztmögliche räumliche Anpassungsreaktion zu provozieren, also die Ummeldung vom Nebenwohnsitz zum Hauptwohnsitz. Der Nebenwohnsitzinhaber wird durch die Steuer angereizt, seinen bisherigen Nebenwohnsitz zum neuen Hauptwohnsitz zu erklären. Dieser Wechsel ist eigentlich an die juristischen Vorgaben aus dem Melderecht in Verbindung mit § 7 BGB gebunden, in dem es heißt, dass der Hauptwohnsitz am Lebensmittelpunkt einer Person ist. Der Begriff Lebensmittelpunkt ist sehr offen und lässt viel Interpretationsspielraum zu. Faktisch ist es auch unmöglich, die tatsächliche Aufenthaltsdauer am Haupt- bzw. Nebenwohnsitz zu überprüfen. Die Folge ist, dass durch die Ummeldung der Zweitwohnungsteuer recht leicht ausgewichen werden kann.

Ein praktisches Beispiel ist ein Student, der zunächst nur seinen Zweitwohnsitz in der Universitätsstadt anmeldet, da er an den Wochenenden bei seinen Eltern in einer anderen Gemeinde lebt. Durch die Ummeldung aufgrund der Einführung der Zweitwohnungsteuer gewinnt die Universitätsstadt einen Einwohner, während die ehemalige Hauptwohnsitzgemeinde einen Einwohner verliert. Aus finanzwissenschaftlicher Perspektive ist der durch die Zweitwohnungsteuer ausgelöste Anreiz zur Ummeldung effizient, wenn der faktische Lebensmittelpunkt des Studenten der Studienort und nicht der Heimatort ist. Andernfalls ist eine Ummeldung, die sich nicht am faktischen Lebensmittelpunkt orientiert, sondern nur der Steuerausweichung dient, ineffizient.

Die Anzahl der Hauptwohnsitze (Einwohner) ist für die Verteilung des Steueraufkommens und für den kommunalen Finanzausgleich entscheidend. Ohne auf die landesspezifischen Sonderregeln innerhalb der unterschiedlichen Finanzausgleichssysteme einzugehen, werden im kommunalen Finanzausgleich allgemein die Kennzahlen Finanzkraft und Finanzbedarf bei der Verteilung der Schlüsselmasse zugrunde gelegt. Übersteigt der Finanzbedarf die Finanzkraft der Gemeinde, wird die Differenz über die Schlüsselzuweisungen partiell ausgeglichen. Bei der Ermittlung des Finanzbedarfs sind nicht die tatsächlichen Kosten aus der Aufgabenerfüllung, sondern die Anzahl der Einwohner bzw. ihre Steuerleistung entscheidend.⁵⁵⁶ Dieser Ansatz entspringt der Auffassung, dass die Einwohner den Bedarf determinieren, da sie die Nachfrager kommunaler Leistungen sind. Die gemeldeten Nebenwohnsitze einer Gemeinde haben keine Auswirkungen auf die Höhe der

⁵⁵⁵ Diese Anpassungsmöglichkeit ist natürlich nur bei einer nicht flächendeckenden Einführung der Zweitwohnungsteuer möglich.

⁵⁵⁶ Vgl. Lenk 2004: 11 [142].

Finanzzuweisungen, da hier nur die Hauptwohnsitze zählen.⁵⁵⁷

Weichen die Zensiten nun der Zweitwohnungsteuer aus, indem sie ihren Nebenwohnsitz zum Hauptwohnsitz erklären, gewinnt die Gemeinde mit Zweitwohnungsteuer einen Einwohner, der bei der Zuteilung der Schlüsselzuweisung im Hauptansatz⁵⁵⁸ positiv berücksichtigt wird. Somit kann eine Gemeinde durch Einführung der Zweitwohnungsteuer nur gewinnen. Entweder erhöhen die Einnahmen aus der Zweitwohnungsteuer direkt das örtliche Steueraufkommen oder die Gemeinde gewinnt Einwohner durch die Ausweichreaktion der Zensiten und verbessert ihre Position im kommunalen Finanzausgleich. Der Standort ohne Zweitwohnungsteuer bekommt durch die Ummeldung nun weniger Mittel aus dem kommunalen Finanzausgleich. Es kommt also zu einer Umverteilung, bei dem die Kommunen ohne Zweitwohnungsteuer tendenziell einen Einnahmenverlust haben, während die Kommunen mit Zweitwohnungsteuer entweder direkte Steuereinnahmen oder eine bessere Position im Finanzausgleich haben.⁵⁵⁹

Die Zweitwohnungsteuer kann den Anreiz setzen, eine Fehlallokation zu korrigieren, wenn die Meldung des Wohnorts nicht am faktischen Lebensmittelpunkt ausgerichtet ist. Ein praktisches Beispiel ist der Beginn eines Studiums und der damit einhergehender Wohnortwechsel. In diesem Fall wechselt häufig der Lebensmittelpunkt ohne entsprechende Ummeldung. Dies erklärt auch die Beliebtheit der Zweitwohnungsteuer in den sogenannten Studentenstädten. In anderen Fällen dient die Einführung der Zweitwohnungsteuer dem strategischen Zweck, die Position der Gemeinde bei der Steuerverteilung und im kommunalen Finanzausgleich zu verbessern. Die Berücksichtigung von Nebenwohnsitzen im kommunalen Finanzausgleich wäre ein möglicher Reformansatz, um dieses Lenkungsziel sinnvoll umzusetzen. Dieser Reformansatz wird im letzten Kapitel noch einmal genauer aufgegriffen.

8.2.4. Steuertechnische Funktion

In diesem Kapitel wird überprüft, ob die steuertechnische Funktion bei der Zweitwohnungsteuer als erfüllt angesehen werden kann. Hierfür wird die Zweitwohnungsteuer auf

557 Die einzige Ausnahme von dieser Regel ist das Bundesland Bayern. Dies ist auf den ersten Blick erstaunlich, da gerade in Bayern sehr viele Gemeinden die Zweitwohnungsteuer eingeführt haben. Siehe hierzu genauer S. 140 dieser Arbeit. Die Anzahl der Nebenwohnsitze in den bayrischen Kommunen wird nur im Rahmen einer Volkszählung aktualisiert. Da die letzte Volkszählung bereits sieben Jahre zurückliegt, ist die berücksichtigte Anzahl von Nebenwohnsitzen nicht auf dem aktuellen Stand. Wegen der fehlenden Aktualisierung ist die Zweitwohnungsteuer auch in Bayern ein probates Instrument. Vgl. Steinrücken/Jaenichen 2003: 212 [235].

558 Die Ausgangsmesszahl, die die Höhe der Schlüsselzuweisung bestimmt, ergibt sich durch Multiplikation des durchschnittlichen Aufkommens pro Einwohner mit der Anzahl der Einwohner.

559 Siehe hierzu auch Steinrücken/Jaenichen 2006: 230–233 [236].

systematische Gestaltung und ihre Einbettung im Gesamtsystem analysiert.

Die Zweitwohnungsteuer zählt zu den Bagatellsteuern, die durch das kommunale Steuererfindungsrecht nach Art. 28 Abs. 2 GG entstehen.⁵⁶⁰ Zu diesen Bagatellsteuern zählen neben der Zweitwohnungsteuer noch viele weitere, teils skurrile Steuerarten, wie beispielsweise die Pferde-, die Betten- oder auch die Solariensteuer. In der finanzwissenschaftlichen Literatur herrscht weitgehend Konsens darüber, dass die Bagatellsteuern und somit auch die Zweitwohnungsteuer nicht mehr zeitgemäß sind und abgeschafft werden sollten. Die Bagatellsteuern erhöhen die Anzahl der Steuerarten und damit die Komplexität des Gesamtsystems. Jede einzelne Steuerart verursacht zudem einen speziellen Verwaltungsaufwand. Somit ist die Anzahl der Steuerarten möglichst zu begrenzen.⁵⁶¹

Die Nachvollziehbarkeit der Finanzierungslast durch den Bürger ist wichtig, um die Beziehung zwischen den Leistungen der Gebietskörperschaft und den damit verbundenen Finanzierungslasten herstellen zu können.⁵⁶² Bei der Zweitwohnungsteuer liegt keine Identität zwischen Finanzierer- und Entscheiderkreis vor, wie bereits im Rahmen des Äquivalenzprinzips erläutert wurde. Die Zweitwohnungsinhaber sind nicht wahlberechtigt und können ihre Präferenzen nicht zum Ausdruck bringen.

Das Kriterium der Einfachheit kann die Zweitwohnungsteuer ebenfalls nur eingeschränkt erfüllen. Der oftmals lineare Tarif der Zweitwohnungsteuer kann zwar als positiv gewertet werden. Allerdings existieren zahlreiche Ausnahmen von der Steuerpflicht.⁵⁶³

Resümierend erhöht die Zweitwohnungsteuer die Komplexität des Systems und unterläuft die Steuertransparenz. Da die Zweitwohnsitzinhaber nicht wahlberechtigt sind, können sie keinen direkten Widerstand gegen den Steuertatbestand leisten. Die einfache Ausgestaltung des Tarifs steht bei der Beurteilung des Kriteriums der Einfachheit einer

560 Das kommunale Steuererfindungsrecht ergibt sich durch das Gleichheitsgebot aus Art. 105 Abs. 2a GG. Derselbe Steuertatbestand darf immer nur von einem Gesetzgeber belastet werden. Folglich müssen die Gemeinden auf kleine Bemessungsgrundlagen ausweichen, da Bund und Länder die breiten Bemessungsgrundlagen für sich beanspruchen.

561 Vgl. Beck/Prinz 2011: 341 [11] und Fichte u. a. 2013: 311–322 [74].

562 Vgl. Torgler/Werner 2005: 1–21 [243].

563 Zu den Ausnahmen zählen Wohnungen von öffentlichen oder freien Trägern der Wohlfahrtshilfe oder der freien Jugendhilfe; Wohnungen in Pflegeheimen und sonstigen Einrichtungen; Wohnungen in Frauenhäusern; Wohnungen, die nachweislich überwiegend zum Zweck der Einkommenserzielung gehalten werden; Minderjährige, die zum Zwecke der Schul- oder Berufsausbildung eine Zweitwohnung benötigen; Verheiratete, die aus beruflichen Gründen die Zweitwohnung innehaben; Studenten und Azubis, die (vor Vollendung des 27. Lebensjahres) zum Zweck des Studiums oder der Ausbildung die Zweitwohnung nutzen. Zusätzlich muss für die Berechnung der Bemessungsgrundlage häufig noch der Verfügbarkeitsgrad der Zweitwohnung ermittelt werden. Die Ermittlung des Umfangs für den Inhaber wird nach Tagen bemessen. So gilt z. B. in Flensburg, dass bis zu 90 Tage nur 25 %, bis zu 180 Tage nur 50 %, bis zu 270 Tage nur 75 % und erst bei mehr als 270 Tagen 100 % der Steuer zu entrichten sind. Vgl. hierzu die Satzung über die Erhebung einer Zweitwohnungsteuer in der Stadt Flensburg vom 06.12.2012.

recht komplexen Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die durch die vielen Ausnahmeregelungen und die Berücksichtigung des Verfügbarkeitsgrads der Zweitwohnungen in einigen Kommunen bedingt ist, diametral entgegen. Folglich kann die steuertechnische Funktion nicht als erfüllt angesehen werden.

8.2.5. Zusammenfassung und Reformansatz

Die vorliegende Analyse bewertet die Zweitwohnungsteuer als Teil der Immobilienbesteuerung unter fiskalischen, distributiven, allokativen und steuertechnischen Aspekten. Tabelle 8.1 fasst die Bewertungsergebnisse zu einem komprimierten Überblick zusammen.

Kriterien	Zweitwohnungsteuer
Fiskalische Funktion	
Ergiebigkeit	–
Erhebungsbilligkeit	–
Steuerautonomie	0
Allokationsfunktion	
Neutralität	–
Lenkungszweck	0
Distributionsfunktion	
Leistungsfähigkeitsprinzip	–
Äquivalenzprinzip	0
Steuertechnische Funktion	
Widerspruchslosigkeit bzw. Systemhaftigkeit	–
Steuertransparenz	–
Einfachheit	0

+ – Kriterium ist erfüllt
– – Kriterium ist nicht erfüllt
0 – Kriterium ist eingeschränkt erfüllt

Tabelle 8.1.: Ergebnisse zur Beurteilung der Zweitwohnungsteuer

Die Zweitwohnungsteuer kann keine Funktion des Kriterienkatalogs vollständig erfüllen. Ursächlich für das geringe Aufkommen ist die schmale Bemessungsgrundlage, wodurch kein nennenswerter Beitrag zur Finanzierung des Gemeindehaushalts geleistet werden kann. Dieser Mangel lässt sich auch durch den positiven Befund einer leichten Zunahme der kommunalen Steuerautonomie nicht ausgleichen.

Der finanzwissenschaftlichen Rechtfertigung über das Leistungsfähigkeits- oder das

Äquivalenzprinzip hält die Zweitwohnungsteuer ebenfalls nicht stand. Die Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips führt in Abhängigkeit von der Nutzung der Zweitwohnung (Ferienwohnung vs. beruflich veranlasste Zweitwohnung) zu widersprüchlichen Ergebnissen. Während die Aufwendungen durch die Zweitwohnung im Einkommensteuerrecht als eine Minderung der Leistungsfähigkeit gewertet werden, ist die Begründung des Zweitwohnsitzes nach Auffassung des Gesetzgebers ein Ausdruck von gesteigerter Leistungsfähigkeit. Ein weiterer Ansatz zur Rechtfertigung der Zweitwohnungsteuer entsteht aus der fiskalischen Äquivalenz. Alle Einwohner einer Gemeinde sollen zur Finanzierung der lokalen Infrastruktur beitragen. Da der kommunale Finanzausgleich nur auf die Hauptwohnsitze abstellt und die Nebenwohnsitzinhaber nicht einbezieht, soll die Einführung der Zweitwohnungsteuer diese Verteilungslücke reduzieren.

Aus dieser Perspektive hat die Einführung der Zweitwohnungsteuer für die Gemeinde gleich zwei Vorteile. Zum einen sind die betroffenen Bürger (Zweitwohnsitzinhaber) nicht wahlberechtigt, wodurch mit wenig Widerstand aus der Bevölkerung zu rechnen ist. Zum anderen würde eine Ummeldung der Zensiten, als eine denkbare Steuerausweichreaktion, zur Erhöhung der Einwohneranzahl führen und die Einnahmen der betreffenden Gemeinde aus dem kommunalen Finanzausgleich steigern. Diese rein fiskalisch motivierten (Lenkungs-)Ziele führen zwar zu einem Anstieg der Einnahmen, sind aber mit dem Äquivalenzprinzip nicht zwingend vereinbar, da kein Gleichklang aus Finanzierer- und Entscheiderkreis besteht.⁵⁶⁴ Zudem werden die öffentlichen Leistungen von den Zweitwohnsitzinhabern nicht im gleichen Umfang konsumiert wie von Einwohnern mit Erstwohnsitz. Auch die steuertechnische Ausgestaltung der Zweitwohnungsteuer ist weder einfach noch transparent.

Somit ist die einzig verbleibende Anforderung aus dem Diskurs die zumindest partielle Beteiligung der Zweitwohnsitzinhaber an den öffentlichen Leistungen bzw. Ausgaben der Gemeinde. Die Zweitwohnsitzinhaber sind, wenn auch nicht im gleichen Ausmaß wie die Einwohner mit Erstwohnsitz, die Mitnutzer kommunaler Leistungen. Viel einfacher wäre es dann aber, die sich daraus ergebenden Belastungen über den kommunalen Finanzausgleich zu lösen. Eine anteilige Berücksichtigung von Zweitwohnsitzen bei der Bemessung der Schlüsselzuweisungen würde diesen Mangel systematisch korrigieren. Ein alternativer Ansatz wäre die Veredlung der Einwohnerzahlen. Hierbei ist allerdings zu bedenken, dass die anteilige Berücksichtigung genauer ist und zudem praktisch wirkungsgleich. Der finanzielle Nachteil von Gemeinden mit vergleichsweise vielen Zweitwohnsitzinhabern (z. B. Studentenstädte, Ferienorte) würde so bei der Einnahmenverteilung im kommunalen

⁵⁶⁴ Einzige Ausnahme ist, wenn der Hauptwohnsitz nicht dem Lebensmittelpunkt entspricht und der Bürger durch die Zweitwohnungsteuer zur Ummeldung angereizt wird.

len Finanzausgleich ausgeglichen werden. Die Erhebung der Zweitwohnungsteuer wäre in diesem Fall überflüssig.

Die Zweitwohnungsteuer ist kein adäquates Instrument für einen nutzungsbezogenen Beitrag der Zweitwohnsitzinhaber, da sie mit steuersystematischen Mängeln behaftet ist. Aus ökonomischer Sicht wäre der Ersatz der Zweitwohnungsteuer durch eine partielle Berücksichtigung der Nebenwohnsitze bei der Finanzverteilung aus dem kommunalen Finanzausgleich die überlegene Lösung.

9. Fazit

9.1. Zusammenfassung der Ergebnisse

Die erforderliche Neuregelung der Grundsteuer anlässlich des Urteils des Bundesverfassungsgerichts⁵⁶⁵ und die wachsende Bedeutung der Grunderwerbsteuer seit der Föderalismusreform II stellen umfangreiche Änderungen im Rahmen der Immobilienbesteuerung dar. Diese weitreichenden Veränderungen boten den Anknüpfungspunkt für diese Arbeit, die Immobilienbesteuerung insgesamt aus finanzwissenschaftlicher Sicht zu analysieren. Ziel dieser Arbeit war die Vorstellung und Bewertung der auf die Wohnimmobilien im Privatvermögen zugreifenden Steuerarten und ihre Stellung bzw. Verzahnung im deutschen Steuersystem. Auf der Basis der im Zuge der Analyse gewonnenen Erkenntnisse werden abschließend mögliche Reformansätze formuliert. Konkretisiert wurde das Ziel dieser Arbeit anhand von sieben Forschungsfragen.

Zuerst ist die Forschungsfrage, warum Immobilien besteuert werden dürfen, aus ökonomischer Sicht zu klären. Nur bei einem legitimierten Zugriff ist die Frage über die konkrete Ausgestaltung der Besteuerung überhaupt relevant. Die ökonomische Rechtfertigung der Immobilienbesteuerung kann über die Grundrententheorie hergestellt werden. Vereinfacht ergibt sich der Immobilienpreis aus den zukünftig erwarteten Erträgen (Nutzen) aus der Immobilie. Staatliche Aktivitäten können (neben anderen Determinanten) einen Einfluss auf diese Erträge haben. Die – auf staatliche Maßnahmen zurückzuführende – Wertveränderung ist von den Begünstigten (mit) zu finanzieren. Sowohl bei der Nutzung als auch bei der Veräußerung einer Immobilie kann folglich eine Besteuerung grundlegend gerechtfertigt sein.

Nach der allgemeinen Herleitung des Steuerzugriffs ist die Frage nach der konkreten Ausgestaltung der Besteuerung zu klären. Diese ist anhand eines speziell ausgearbeiteten Kriterienkatalogs bewertet worden. Die Immobilienbesteuerung vereint fünf Steuerarten, wobei unterschiedliche Indikatoren als Bemessungsgrundlage dienen: die Einkommensteuer, die Erbschaftsteuer, die Grundsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Zweitwohnungsteuer. Im Folgenden werden die Immobiliensteuern im Steuersystem verortet und

⁵⁶⁵ Vgl. das Urteil des ersten Senats vom 01.04.2018, 1 BvL 11/14 und 2 BvR 287/11.

die Ergebnisse der Analyse für eine bessere Übersicht tabellarisch zusammengefasst.

Der kritischen Überprüfung anhand finanzwissenschaftlicher Kriterien kann das historisch geprägte Konstrukt der Immobilienbesteuerung überwiegend nicht standhalten.

Die Einkommensteuer wurde in Kapitel 4 nicht ganzheitlich analysiert, sondern es wurden nur die relevanten Regelungen zur Behandlung der Wohnimmobilien im Privatvermögen näher betrachtet. Bei der Analyse der Steuerwirkungen ist grundsätzlich zu unterscheiden zwischen vermietetem und selbst genutztem Wohnraum. Der selbst genutzte Wohnraum wird nicht mit Einkommensteuer belastet, während die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Immobilie einkommensteuerpflichtig sind. Die Veräußerung einer Immobilie, die ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, ist steuerfrei (Konsumgutlösung), was für die Einkünfte aus der Veräußerung einer vermieteten Immobilie (Investitionsgutlösung) erst nach zehn Jahren Haltedauer gilt. Diese parallele Verwendung von Konsumgutlösung und Investitionsgutlösung bei der Wohnimmobilienbesteuerung führt bei allen vier Funktionen des Kriterienkatalogs zu unsystematischen Belastungswirkungen, die als Verstoß gegen fundamentale Besteuerungsprinzipien zu werten sind. Die Untersuchung der fiskalischen Funktion führt zu einem negativen Ergebnis, das auf die steuersystematische Fehlkonstruktion aus einer zulässigen Absetzung für Abnutzung bei gleichzeitig fehlendem Gegenpol der Veräußerungsgewinnbesteuerung zurückzuführen ist. Die Belastungsdifferenzen zwischen vermietetem und selbst genutztem Wohneigentum sind unter Gerechtigkeitsaspekten problematisch und führen zu Effizienzverlusten. Das Gebot der Finanzierungsneutralität wird durch die steuerliche Bevorzugung der Fremdfinanzierung gegenüber der Selbstfinanzierung verletzt. Reformbedarf besteht folglich in der Angleichung der steuerlichen Erfassung der Nutzungsarten und der Integration der Veräußerungsgewinnbesteuerung in die Einkommensteuer.

Gegenüber der Einkommensteuer sind die immobilienbezogenen Regelungen bei der Erbschaftsteuer (Kapitel 5) weniger reformbedürftig. Die finanzwissenschaftlichen Herausforderungen, die einen Bezug zur Immobilie aufweisen, waren vor dem umfassenden Reformprozess im Jahr 2009 vorrangig die Bewertungsprobleme zur Feststellung der Bemessungsgrundlage. Diese Diskussion ist ähnlich gelagert wie im Fall der Bewertungsproblematik bei der Grundsteuer, da bei beiden Steuerarten der Wert des Grundvermögens neu bestimmt werden muss. Die neue Bewertung des Immobilienvermögens über das Vergleichswertverfahren fordert eine realitätsnahe Bewertung ein und geht als deutliche Verbesserung aus dem zurückliegenden Reformprozess hervor. Neben der Bewertungsdiskussion, die ausführlich im Kapitel zur Grundsteuer dieser Arbeit geführt wird, resultieren, so zeigt die Analyse, aus den Verschonungsregeln für das Familienwohnheim und dem zehnprozentigen Bewertungsabschlag für vermietetes Wohneigentum eindeutig negative

Ziel	Kriterien	ESt	ErbSt	GrErwSt	GrSt	ZwSt
Fiskalische Funktion	Ergiebigkeit	-	-	+	+	-
	Erhebungsbilligkeit	+	-	-	-	-
	Steuerautonomie	0	-	0	+	0
	Anpassungsfähigkeit			0	0	0
	Streuung des Steueraufkommens			-	-	-
Allokationsfunktion	Neutralität	-	-	-	-	-
	Lenkungszweck	-	-	-	-	0
Distributionsfunktion	Leistungsfähigkeitsprinzip	-	+	-	-	-
	Äquivalenzprinzip			-	-	0
	Redistribution	0	0			
Steuertechnische Funktion	Widerspruchslosigkeit bzw. Systemhaftigkeit	0	+	-	-	-
	Steuertransparenz bzw. Einfachheit	0	0	+	+	-
+	- Kriterium ist erfüllt					
-	- Kriterium ist nicht erfüllt					
0	- Kriterium ist eingeschränkt erfüllt					
-	- Kriterium ist nicht anwendbar					

Tabelle 9.1.: Die Bewertung der Immobilienbesteuerung

ökonomische Wirkungen. Viele Immobilienerbschaften sind durch die hohen Freibeträge in Kombination mit den speziellen Verschonungsregeln nicht von der Besteuerung betroffen, obwohl sie ein Hauptindikator für eine ungleiche Vermögensverteilung sind. Die doppelte Verwandtschaftsprogression führt zwar theoretisch zu einem starken Progressionseffekt, dieser wird aber durch die umfassenden Verschonungsmöglichkeiten für Immobilienvermögen wieder untergraben. Da die Redistributionsfunktion der Erbschaftsteuer im Rahmen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ein zentrales Argument für deren Platz im Steuersystem ist, sollte sie gerade für Immobilienvermögen wirkungsvoller ausgestaltet werden. Die ökonomische Effizienz könnte ebenfalls durch die Abschaffung der Verschonungsregeln für das Familienwohnheim und vermietete Wohnungen verbessert werden.

Im Gegensatz zur Erbschaftsteuer erfüllt die Grunderwerbsteuer ihren primär fiskalischen Zweck. Seit der Föderalismusreform II im Jahr 2006 haben die meisten Länder von ihrem Steuergestaltungsrecht bei der Grunderwerbsteuer Gebrauch gemacht und den Steuersatz sukzessive von ursprünglich 3,5 % auf bis zu 6,5 % angehoben. Auch die Bemessungsgrundlage hat sich durch die steigenden Immobilienpreise kontinuierlich erhöht. Allerdings führt die Anspannung der Steuerquelle zu einer Reihe von unerwünschten Nebenwirkungen. Die Grunderwerbsteuer verstößt gegen die Gerechtigkeitsprinzipien der Besteuerung und verzerrt die ökonomischen Entscheidungen auf den Immobilienmärkten. Die empirischen Ergebnisse in Kapitel 6 bestätigen weitgehend diese theoretischen Erwartungen zum Wohn- und Gewerbeimmobilienmarkt in Deutschland. Durch die Besteuerung des Bruttoumsatzes kann ein Kaskadeneffekt entstehen, der sich als Transaktionshemmnis auf dem Immobilienmarkt erweisen kann. Die empirische Analyse zeigt einen Zusammenhang zwischen einem Anstieg des Steuersatzes um 1 % und einem Rückgang der Bürotransaktionen um bis zu 0,41 % sowie reduzierten Preisen von bis zu 0,22 %. Zusätzlich finden sich signifikant positive Preiseffekte bei unbebauten Grundstücken als Reaktion auf eine Steuererhöhung in angrenzenden Bundesländern, was die Erwartung von räumlichen Ausweichreaktionen – durch das Steuersatzgefälle zwischen den Ländern – bestätigt. Durch die Ähnlichkeit mit der Umsatzsteuer kann es zudem zu steuersystematischen Widersprüchen kommen, wodurch auch die Bewertung der steuertechnischen Funktion negativ ausfällt. Reformen innerhalb der Grunderwerbsteuer, wie die Einführung eines Freibetrags oder die Limitierung der Steuersätze, lösen diese schwerwiegenden Mängel nicht durchgreifend. Die umfangreichen Defekte können nur durch eine vollumfängliche Reform überzeugend behoben werden.

Die Grundsteuer wurde in Kapitel 7 analysiert. Sie ist eine wichtige Einnahmequelle auf Gemeindeebene, da sie durch ihr stetiges Aufkommen einen essentiellen Beitrag zur

stabilen Finanzierung kommunaler Aufgaben leistet. In Kombination mit dem Hebesatzrecht wird die kommunale Steuerautonomie durch die Grundsteuer sinnvoll gestärkt. Der Vorteil der aktuellen Grundsteuer ist folglich eindeutig ihre Erhebungssystematik, die auch nach der Reform beibehalten werden sollte. Die bereits festgestellten verfassungsrechtlichen Defizite beruhen vorwiegend auf der veralteten Bemessungsgrundlage. Diesen Mangel gilt es durch eine Reform der Bemessungsgrundlage zu lösen. Hierzu wurden das Verkehrswertmodell, das Bodenwertmodell, das wertabhängige Modell und das Kostenwertmodell auf ihre Eignung untersucht. Resümierend kann keines der vier diskutierten Modelle vollkommen überzeugen. Am besten schneidet das Bodenwertmodell ab, gefolgt von dem wertorientierten Modell und dem Verkehrswertmodell. Das Kostenwertmodell fällt im direkten Vergleich ab. Abgesehen vom Bodenwertmodell schließen alle anderen drei Bewertungsmodelle die Gebäudekomponente in die Bemessungsgrundlage mit ein. Dies führt neben allokativen Verzerrungen zu einem deutlich höheren Erhebungsaufwand und steigert das Risiko einer nicht verfassungskonformen Umsetzung. Die Legitimationsprobleme der Grundsteuer können nur durch das Bodenwertmodell gelöst werden. Aus diesem Grund ist das Bodenwertmodell die überlegene Lösung, wenn eine Wertkomponente als erforderlich angesehen wird.⁵⁶⁶

Die Analyse der Zweitwohnungsteuer in Kapitel 8 hat zum Ergebnis, dass kein Kriterium des Zielsystems überzeugend erfüllt werden kann. Durch die schmale Bemessungsgrundlage wird kein ergiebiger Finanzierungsbeitrag erzielt. Die finanzwissenschaftliche Legitimation über die Gerechtigkeitspostulate schlägt fehl. Es verbleiben rein fiskalisch motivierte (Lenkungs-)Ziele. Die Zweitwohnungsteuer ist ein kommunales Hilfskonstrukt, das einer Schwachstelle im kommunalen Finanzausgleich entgegenwirken soll. Gemeinden mit vielen Zweitwohnsitzinhabern leiden unter der fehlenden Berücksichtigung der Nebenwohnsitze im Finanzausgleich. Diesen Fehlanreiz versuchen die Kommunen durch die Zweitwohnungsteuer auszugleichen. Die Anwendung einer Sondersteuer ist hierfür aber keine zu befürwortende Lösung. Diese Anforderung sollte direkt über den kommunalen Finanzausgleich umgesetzt werden. In diesem Punkt besteht durchaus Reformbedarf.

9.2. Handlungsempfehlungen

Nachdem der Reformbedarf für die Immobilienbesteuerung festgestellt ist, werden die einzelnen Ansätze zur Verbesserung der Immobilienbesteuerung in eine politische Handlungsempfehlung für eine Neugestaltung des Steuersystems zusammengeführt. Die folgen-

⁵⁶⁶ Alternative Reformansätze ohne Wertkomponente, etwa das Flächenmodell, sind in dieser Arbeit nicht analysiert worden.

den Handlungsempfehlungen sind nicht isoliert voneinander zu bewerten, sondern müssen gemeinsam im Steuersystem verortet werden. Die Handlungsempfehlungen (1) und (2) sind zwei unterschiedliche Alternativen. Die Handlungsempfehlungen (3) bis (5) sollen die ersten beiden Handlungsoptionen – egal, welche gewählt wird – flankieren. Mit dieser politischen Handlungsempfehlung wird die siebte und abschließende Forschungsfrage dieser Arbeit beantwortet.

1. *Wertzuwächse bei der Einkommensteuer anstatt bei der Grundsteuer oder Grunderwerbsteuer besteuern*

Im gesamten deutschen Steuersystem werden die Wertzuwächse von Immobilien nicht nach den Grundsätzen des Leistungsfähigkeitsprinzips erfasst. Schon die Einkommensteuer stellt sowohl die Nutzung als auch die Veräußerung von selbst genutztem Wohneigentum steuerfrei. Auch die Erbschaftsteuer verschont selbst genutzten Wohnraum durch die aktuellen Sonderregelungen weitgehend. Durch die Grunderwerbsteuer wird die Veräußerung bzw. Übertragung von Wohneigentum zwar besteuert. Hier liegt allerdings nicht der Wertzuwachs, sondern der Kaufpreis für die gesamte Immobilie zugrunde. Damit wird auf die falsche Bemessungsgrundlage rekurriert, da auf diese Weise nicht der tatsächliche Wertzuwachs, sondern der Gesamtumsatz besteuert wird.

Die fehlende Besteuerung der Wertzuwächse wird bei der ganzheitlichen Analyse der derzeitigen Immobilienbesteuerung deutlich. Aktuell versucht man, diesen Defekt bei der Neugestaltung der Grundsteuer auszugleichen. Durch das neue wertabhängige Modell, das durch die Bundesebene als Grundmodell eingeführt wurde, soll der Immobilienwert auf der Basis zukünftiger Erträge aus der Nutzung der Immobilien im Sinne der objektiven Leistungsfähigkeit ermittelt werden. Damit würden Wertveränderungen beim Immobilienwert zwar wieder in das Steuersystem integriert werden, aber am systematisch falschen Platz. Die Grundsteuer ist eine Gemeindesteuer, die nicht nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern nach dem Äquivalenzprinzip zu legitimieren ist. Für ein derartiges Bewertungsziel ist die Grundsteuer nicht geeignet.

Der richtige Platz im Steuersystem für die Lösung der derzeitigen Nichtbesteuerung ist die Einkommensteuer. Durch Integration der Veräußerungsgewinnbesteuerung im Einkommensteuerrecht würden die tatsächlich realisierten Wertzuwächse im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips gerecht erfasst werden. Zudem verbessert dieser Vorschlag die Effizienz des Steuersystems. Flankierend könnte die Grunderwerbsteuer im Zuge dieses Reformschritts abgeschafft werden, da der Besteuerungszu-

griff schon im Rahmen der Einkommensteuer erfolgen würde.

2. *Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer*

Eine Alternative zur Reform der Veräußerungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Einkommensteuer ist die Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer. Im Gegensatz zur Grunderwerbsteuer belastet die Umsatzsteuer durch den Vorsteuerabzug konzeptionell korrekt den Nettoumsatz. Nur der Nettoumsatz reflektiert den Wertzuwachs. Eine entsprechende Umstellung auf den Nettoumsatz wäre auch im Rahmen des heutigen Systems der Grunderwerbsteuer denkbar, aber für eine eigenständige Steuer gäbe es dann überhaupt keinen überzeugenden Grund mehr. Durch diese Reform würden die Immobilientransaktionen mit anderen Umsätzen gleichgestellt werden. Die Steuerekumulation bei mehrfachem Besitzerwechsel und die willkürliche Differenzierung zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken würden entfallen. Der einheitliche Umsatzsteuersatz würde die Anreize zur räumlichen Steuerausweichung, die bei der Grunderwerbsteuer nicht durch unterschiedliche Leistungen der Länder für Immobilienbesitzer begründet sind, zulasten der Steuerautonomie reduzieren.

3. *Verschonungsregeln bei der Erbschaftsteuer abschaffen*

Die immobilienbezogenen Verschonungsregeln sind abzuschaffen, da sie nicht überzeugend zu rechtfertigen sind. Die Übertragung von Immobilienvermögen im Rahmen einer Schenkung oder im Erbfall ist – unabhängig von der Nutzungsart der Immobilie – ein Zugang wirtschaftlicher Leistungskraft beim Empfänger, der mit Erbschaftsteuer für die Erreichung der korrekten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu belasten ist. Dieser Reformschritt würde zu einer ansteigenden Bemessungsgrundlage und dadurch zu einer Stärkung der fiskalischen Funktion der Erbschaftsteuer führen. Durch die Abschaffung würde zudem eine Gleichstellung der Nutzungsarten und somit eine Annäherung an das Neutralitätspostulat erreicht.

4. *Zweitwohnsitze im kommunalen Finanzausgleich einbeziehen*

An den Steuereinnahmen von Bürgern mit zwei Wohnsitzen partizipiert durch den derzeitigen Verteilungsmechanismus im kommunalen Finanzausgleich regelmäßig nur die Kommune, in der der Bürger mit seinem Erstwohnsitz gemeldet ist. Folglich haben Kommunen mit einer überdurchschnittlichen Anzahl von Zweitwohnungen einen finanziellen Nachteil. Die Einführung der Zweitwohnungsteuer sollte diesem Nachteil entgegenwirken. Die Zweitwohnungsteuer fungiert derzeit vorrangig als fiskalisches Lenkungsinstrument zur Förderung von Erstwohnsitzanmeldungen. Systematisch sollte dieses Problem am Ursprung – dem kommunalen Finanzausgleich

– gelöst werden. Eine anteilige Berücksichtigung von Zweitwohnsitzen bei der Bemessung der Schlüsselzuweisungen würde diesem Umstand Rechnung tragen. Eine nachrangige Alternative wäre die Veredlung der Einwohnerzahlen in Regionen mit überdurchschnittlich hohem Anteil an Zweitwohnsitzinhabern. Bei beiden Reformvarianten könnte die Zweitwohnungsteuer abgeschafft werden.

5. *Länderöffnungsklausel zur Wahl des Bodenwertmodells nutzen*

Das wertabhängige Scholz-Modell kann keine besonderen Vorteile im Vergleich zu den anderen untersuchten Modellen für sich reklamieren. Durch die neue Länderöffnungsklausel haben die Länder aber nun die Möglichkeit, vom Bundesmodell abzuweichen. Das Bodenwertmodell ist – bei politischer Notwendigkeit einer Wertkomponente – im direkten Vergleich eine gute Alternative. Es ist das einzige Modell, das auf den Zusammenhang zwischen kommunalen Leistungen und den daraus entstehenden Standortvorteilen für den Immobiliennutzer abstellt. Um eine unangemessen hohe Belastung in besonderen Lagen auszuschließen, sollte allerdings eine Obergrenze für den Bodenrichtwert festgelegt werden. Baden-Württemberg erarbeitet derzeit ein Landesgesetz zur Umsetzung des Bodenwertmodells. Dies zeigt die Durchführbarkeit dieses Reformmodells.

Die Umsetzung der hier vorgestellten Handlungsempfehlungen kann einen Beitrag zur Verbesserung der Immobilienbesteuerung und für das gesamte Steuersystems leisten. Allerdings würde durch diese Reformansätze auch ein fundamentaler Eingriff in die derzeitige finanzielle Ausstattung der Gebietskörperschaften erfolgen. Das zu beobachtende politische Beharrungsvermögen, das den Status quo beizubehalten sucht, beruht oft auf fiskalischen Interessen. Eine Steuerreform bei der Immobilienbesteuerung wird somit eine umfassende Korrektur der föderalen Finanzbeziehungen mit sich bringen. Aus diesem Grund besteht weiterer Forschungsbedarf zu den konkreten finanziellen Auswirkungen der Reformansätze auf die einzelnen staatlichen Ebenen und zur Konkretisierung eines verteilungsgerechten und adäquaten Ausgleichs.

Insgesamt hat sich gezeigt, dass die historisch und politisch geprägte Entwicklung der Besteuerung von Wohnimmobilien in Deutschland durch die gezielte Änderung der identifizierten Stellschrauben eine Steigerung sowohl unter Effizienz- als auch unter Gerechtigkeitsaspekten erfahren würde.

Literaturverzeichnis

- [1] D. Andrews, A. C. Sánchez und Å. Johansson. Housing markets and structural policies in OECD countries. *OECD Economic Department Working Papers*, 2011.
- [2] S. Bach. Erbschaftsteuer: die schlummernde Reichensteuer. *Wirtschaftsdienst*, 95 Jg.(7):504–506, 2015.
- [3] S. Bach. Erbschaftsteuer, Vermögensteuer oder Kapitaleinkommensteuer: Wie sollen hohe Vermögen stärker besteuert werden? *DIW Berlin Discussion Paper 1619*, 2016.
- [4] S. Bach, M. Broer und F. Fossen. Sollen Freiberufler und Landwirte Gewerbesteuer zahlen? *Jahrbuch für Regionalwissenschaft*, 30:71–90, 2010.
- [5] S. Bach und A. Thiemann. Hohe Erbschaftswelle, niedriger Erbschaftsteueraufkommen. *DIW Wochenbericht Nr. 3*, 2016.
- [6] E.-R. Bauer. Was kostet die Steuererhebung. *Eine kritische Analyse des Steuersystems*, Göttingen, 1988.
- [7] H.-W. Bayer. *Die Zweitwohnsitzsteuer: eine Dokumentation*. Kohlhammer, Stuttgart, 1982.
- [8] Bayerisches Landesamt für Steuern. Leistungsvergleich zwischen Finanzämtern. <http://bit.ly/39GFBdM>.
- [9] Bayrisches Landesamt. Teststrecke Steuerrecht. <https://bit.ly/2YUy3lX>, 2006.
- [10] A. Beater. Die Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung anhand des Quellengedankens. *Steuer und Wirtschaft*, 68(1):33–37, 1991.
- [11] H. Beck und A. Prinz. Eine allgemeine kommunale Wohnungsteuer als Alternative zu kommunalen Bagatellsteuern. *Wirtschaftsdienst*, 91(5):339–346, 2011.
- [12] H.-J. Beck. Die Reform der Grundsteuer. *DStR*:2689–2693, 2016.
- [13] J. Becker, R. Loitz und V. Stein. *Steuroptimale Verlustnutzung*. Springer, 2009.

-
- [14] M. Behnisch, O. Kretschmer und G. Meinel. *Flächeninanspruchnahme in Deutschland: Auf dem Wege zu einem besseren Verständnis der Siedlungs- und Verkehrsflächenentwicklung*. Springer-Verlag, 2018.
- [15] N. Berthold und A. B. Brunner. Zielkonflikt zwischen Effizienz und Gerechtigkeit - Welten europäischer Sozialstaaten. *WiSt*, 38(4):193–199, 2009.
- [16] M. C. Best und H. J. Kleven. Housing market responses to transaction taxes: Evidence from notches and stimulus in the UK. *The Review of Economic Studies*, 85(1):157–193, 2017.
- [17] S. Best. Erbschaftsteuerreform: Auswirkungen steuerlicher Befreiungen. *Wirtschaftsdienst*, Jg. 99(11):769–775, 2019.
- [18] M. Beznoska und B. Kauder. Schieflagen der kommunalen Finanzen. Ursachen und Lösungsansätze. *IW-Policy Papers Nr. 15*, 2019.
- [19] G. Blankenburg. Rechtliche und finanzwissenschaftliche Aspekte der Zweitwohnungsteuer. *Wirtschaftsdienst*, 83:272–276, 2003.
- [20] J. Bohe. Die Legitimationsproblematik der Grundsteuer und Alternativen. *Beiträge zur Kommunalwirtschaft: Band 1*, 2018.
- [21] P. Bohley. *Die öffentliche Finanzierung*. München, 2013.
- [22] S. Bone-Winkel, K.-W. Schulte und C. Focke. Band 1: Einführung in die Immobilienökonomie. In K.-W. Schulte, S. Bone-Winkel und W. Schäfers, Herausgeber, *Immobilienökonomie*. De Gruyter Oldenbourg, 2008.
- [23] R. Borck. Führt fiskalische Äquivalenz zu einer effizienten Allokation? Die Rolle von Mehrheitsabstimmungen. *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung*, Jg. 72(3):444–457, 2003.
- [24] A. Börsch-Supan, F. Heiss und M. Seko. Housing demand in Germany and Japan. *Journal of Housing Economics*, 10(3):229–252, 2001.
- [25] J. Boysen-Hogrefe. Grunderwerbsteuer im Länderfinanzausgleich: Umverteilung der Zusatzlast der Besteuerung. *Wirtschaftsdienst*, 97(5):354–359, 2017.
- [26] J. Boysen-Hogrefe. Trotz voller Kassen: Nicht jedes Wahlversprechen im nächsten Koalitionsvertrag umsetzen! *Kiel Policy Brief Nr. 112*, 2018.
- [27] J. Boysen-Hogrefe, W. Scherf, C. Dresselhaus, K. Petkova, A. J. Weichenrieder, R. Holznagel, J. Lemmer, M. Krause, N. Potrafke u. a. Stagnierende Wohneigentumsquote, Share Deals: Wie sollte die Grunderwerbsteuer reformiert werden? *ifo Schnelldienst*, 70(21):03–24, 2017.

- [28] S. Brand und J. Steinbrecher. Kommunalfinanzierung in der Corona-Krise - Einschnitte, aber keine Zeitenwende. *Wirtschaftsdienst*, 101:46–53, 2021.
- [29] R. Braun. Fünf Fallstricke für eine doppelte Dividende. Warum eine steuerliche Förderung für Wohnungsneubau gerade jetzt falsch wäre. *empirica-paper Nr. 223*, 2014.
- [30] R. Braun und U. Pfeiffer. Mieter oder Eigentümer - Wer wird stärker gefördert? Eine Analyse der Folgen des Subventionsabbaus zum Jahresbeginn 2004. Forschungsbericht, empirica, 2004.
- [31] M. Broer. Möglichkeiten zur Stabilisierung der kommunalen Einnahmen. *Wirtschaftsdienst*, 83(2):132–136, 2003.
- [32] M. Broer. Wirkungen einer Ausweitung der Steuersatzautonomie der Länder. *Wirtschaftsdienst*, 95(2):135–142, 2015.
- [33] R. Brügelmann, T. Clamor und M. Voigtländer. Abschreibungsbedingungen für den Mietwohnungsneubau. *IW-Trends-Vierteljahresschrift zur empirischen Wirtschaftsforschung*, 40(2):63–79, 2013.
- [34] J. K. Brunner. Die Erbschaftssteuer - Bestandteil eines optimalen Steuersystems. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 15(3):199–218, 2014.
- [35] J. M. Buchanan. Federalism and fiscal equity. *The American Economic Review*, 40(4):583–599, 1950.
- [36] J. M. Buchanan und R. D. Tollison. *The Theory of public choice*. University of Michigan Press, 1984.
- [37] E. Buchberger. Kleine Gemeindesteuern – Möglichkeiten und Grenzen gemeindlicher Bagatellsteuern, insbesondere einer gemeindlichen Bettensteuer. *Deutsches Verwaltungsblatt*, 130(10):601–607, 2015.
- [38] Bundesministerium der Finanzen. Eckdaten zur Entwicklung und Struktur der Kommunal Finanzen 2011 bis 2020. <https://bit.ly/3BStiHC>, 2014.
- [39] Bundesministerium der Finanzen. Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel. *BMF-Schreiben v. 26.03.2004 - IV A 6 - S 2240*:46/04 BStBl. 2004 I S. 434.
- [40] Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat. Pressemitteilung: Ein Jahr Baukindergeld. <https://bit.ly/30as2Sp>, 12. September 2019.
- [41] Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung. Bericht über die Wohnungs- und Immobilienwirtschaft. <https://bit.ly/3mSstrS>, 2009.

- [42] Bundestag. Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts (Grundsteuer-Reformgesetz – GrStRefG). Bundesgesetzblatt Jahrgang 2019 Teil I Nr. 43. <https://bit.ly/3q6eItd>.
- [43] T. Büttner. Welfare cost of the real estate transfer tax. *CESIFO Working Paper*, 6321, 2017.
- [44] T. Büttner und T. Görbert. Neuregelung des bundesstaatlichen Finanzausgleichs: Umverteilungs- und Verbleibseffekte. *Wirtschaftsdienst*, 96(11):818–824, 2016.
- [45] T. Büttner und R. Schwager. Länderautonomie in der Einkommensteuer: Konsequenzen eines Zuschlagsmodells. *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, 223(5):532–555, 2003.
- [46] T. Büttner und H. Zimmermann. Eine Bodenwertsteuer als Grundsteuer? *Wirtschaftsdienst*, 100:380–383, 2020.
- [47] T. Büttner und M. Krause. Föderalismus im Wunderland: Zur Steuerautonomie bei der Grunderwerbsteuer. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik, De Gruyter*, 19(1):32–41, 2018.
- [48] D. Cansier. *Finanzwissenschaftliche Steuerlehre*, Band 2563. UTB, 2004.
- [49] K. E. Case. Taxes and speculative behavior in land and real estate markets. *Review of Urban and Regional Development Studies*, 4(2):226–239, 1992.
- [50] CDU, CSU und SPD. Deutschlands Zukunft gestalten. Koalitionsvertrag der 18. Legislaturperiode. <https://bit.ly/2YO26uZ>, 2013.
- [51] CDU, CSU und SPD. Ein neuer Aufbruch für Europa, Eine neue Dynamik für Deutschland, Ein neuer Zusammenhalt für unser Land. 19. Koalitionsvertrag. <https://bit.ly/3j84SSW>, 2018.
- [52] C. Crowe, G. Dell’Ariccia, D. Igan und P. Rabanal. How to deal with real estate booms: Lessons from country experiences. *Journal of Financial Stability*, 9(3):300–319, 2013.
- [53] B. Dachis, G. Duranton und M. A. Turner. The effects of land transfer taxes on real estate markets: evidence from a natural experiment in Toronto. *Journal of economic Geography*, 12(2):327–354, 2011.
- [54] I. Davidoff und A. Leigh. How do stamp duties affect the housing market? *The Economic Record*, 89(286):396–410, 2013.

- [55] Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler. Bausteine für eine Reform des Steuersystems: Schrift 1. *Das DSi-Handbuch Steuern, DSi Schrift*, 2019.
- [56] S. Devaney, P. McAllister und A. Nanda. Determinants of transaction activity in commercial real estate markets: evidence from European and Asia-Pacific countries. *Journal of Property Research*, 34(4):251–268, 2017.
- [57] M. Dijst, M. Lanzendorf, A. Barendregt und L. Smit. Second homes in Germany and the Netherlands: Ownership and travel impact explained. *Tijdschrift voor economische en sociale geografie*, 96(2):139–152, 2005.
- [58] A. Dinkelbach. *Ertragsteuern. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer*. Springer, 7. Auflage, 2017.
- [59] T. Döring. *Staatsfinanzierung und Verhaltensökonomik – Zur Psychologie der Besteuerung (und Verschuldung)*. Springer, 2015.
- [60] U. Eberle und E. Wenger. Investitions- und Konsumgütlösung im Bereich der Immobilienbesteuerung. *StuW*, 3:256–268, 1986.
- [61] J. Eekhoff und A. Lemmer. Anreiz- und Belastungseffekte verschiedener Grundsteuersysteme. In *Bundesverband für Wohnen und Stadtentwicklung e. V., Forum Wohnen und Stadtentwicklung*, Seiten 308–315, 2001.
- [62] J. Eekhoff. *Wohnungspolitik*. Mohr Siebeck, 2002.
- [63] J. Eekhoff. *Wohnungs- und Bodenmarkt*. Mohr Siebeck, 2006.
- [64] S. Eichfelder, L. E. and Sven Christian Gläser, F. Heinemann u. a. Auswirkungen von Steuervereinfachungen: Abschlussbericht Forschungsprojekt I C 4 - 18/10 im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie. *Z. für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW)*, Herausgeber. <https://bit.ly/3ANVw56>, 2010.
- [65] T. Eigenthaler, G. Färber, G. Landsberg, S. Homburg und u. a. Eine gerechte und aufkommensneutrale Grundsteuerreform? *Wirtschaftsdienst*, 98(3):159–178, 2018.
- [66] D. Eisele. *Erbschaftsteuerreform 2009*. NWB, 2009.
- [67] EZB und Macrobond. Renditen langfristiger staatlicher Schuldverschreibungen. Österreichische Nationalbank, Herausgeber. <https://bit.ly/3Aqn5Bf>, 15. Januar 2021.
- [68] B. Faller, R. Braun, T. Heyn und U. Pfeiffer. Hemmnisse der Wohneigentumsbildung. Forschungsbericht i. A. d. Bundesamts für Bauwesen. <https://bit.ly/3mXn7fb>, 2001.

- [69] G. Färber. Asymmetrie im Finanzföderalismus: Mehr Steuerautonomie für die Länder? In *Auf dem Weg zu asymmetrischem Föderalismus?* E. Alber, R. Hrbek, F. Palermo, C. Zwilling, 2007.
- [70] G. Färber, M. Salm und S. Hengstwerth. Grundsteuerreform in Deutschland: eine unendliche Geschichte? *Wirtschaftsdienst*, 94(10):740–747, 2014.
- [71] H. Fehr und J. Kindermann. Finanzausgleich zum Selberrechnen. <http://bit.ly/28J6dNK>.
- [72] L. P. Feld und P. Hirsch. Zur Grundsteuerreform. *Freiburger Diskussionspapiere zur Ordnungsökonomik*, 19, 2019.
- [73] M. Feuchthofen. Auswirkungen der Niedrigzinspolitik auf die Bruttoanfangsrendite bei direkten Immobilieninvestitionen in den TOP 7-Standorten Deutschlands. *Zeitschrift für Immobilienwissenschaft und Immobilienpraxis*, 5(1):24–32, 2017.
- [74] D. Fichte, K. Herrmann, J. Lemmer, L. Schemmel, V. Stern und M. Warneke. Bausteine für eine Reform des Steuersystems: Das DSI-Handbuch Steuern. Technischer Bericht, DSI Schrift, Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler eV, 2013.
- [75] Finanzministerkonferenz der Länder. Reform der Grundsteuer. Pressemitteilung. <https://bit.ly/3BacPy6>, 3. Juni 2016.
- [76] K. Fischer. *Bundesergänzungszuweisungen im Länderfinanzausgleich: eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung von Verfassung, aktueller verfassungsrechtlicher Judikatur und einfachem Recht*, Band 5145. Peter Lang, 2011.
- [77] C. Frenzel-Baudisch und C. Dresselhaus. Impact of the German real estate transfer: Tax on the commercial real estate market. *Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere*, 100, 2018.
- [78] C. Fritzsche und L. Vandrei. The German real estate transfer tax: evidence for single-family home transactions. *ifo Working paper*, 2016.
- [79] Y. Fu, W. Qian und B. Yeung. Speculative Investors and Tobin’s Tax in the Housing Market. Technischer Bericht, National Bureau of Economic Research, 2013.
- [80] C. Fuest und M. Thöne. Der Finanzföderalismus in Deutschland und seine Reform. In *Handbuch Föderalismus: Föderalismus als demokratische Rechtsordnung und Rechtskultur in Deutschland, Europa und der Welt*, Seiten 265–321. Härtel, Ines, 2012.

- [81] C. Fuest und M. Thöne. Durchsetzung der Schuldenbremse in den Bundesländern. *Kurzstudie im Auftrag des Bayerischen Staatsministeriums für Wirtschaft, Infrastruktur, Verkehr und Technologie*, 2013.
- [82] C. Fuest, L. Immel, V. Meier und F. Neumeier. Reformoptionen für die Grundsteuer B: Eine empirische Analyse der Belastungswirkungen. *ifo Schnelldienst*, 71(22):23–29, 2018.
- [83] C. Fuest und C. Spengel. Abgeltungsteuer: reformieren statt abschaffen. *Wirtschaftsdienst*, 96(2):83–87, 2016.
- [84] B. Fuisting. *Die preußischen direkten Steuern*. C. Heymann, 1907.
- [85] E. Gabele, J. Dannenberg und M. Kroll. *Immobilien-Leasing: Vertragsformen, Vor- und Nachteile, steuerliche Analyse*. Springer-Verlag, 2001.
- [86] Geoportal Hessen. Boris. H. L. für Bodenmanagement und Geoinformation, Herausgeber. <https://bit.ly/3a8H8cu>, 2020.
- [87] Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/ CSU und SPD. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundsteuergesetzes zur Mobilisierung von baureifen Grundstücken für die Bebauung. <https://bit.ly/2ZDAr0K>.
- [88] Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD. Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts. <https://bit.ly/3pPh1Aq>.
- [89] Gesetzentwurf des Bundesrates. Drucksache 515/16 - Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes. <https://bit.ly/3nFEdyE>.
- [90] U. Glogowski. Behavioral Responses to Wealth Transfer Taxation: Bunching Evidence from Germany. VfS Annual Conference 2016 (Augsburg): Demographic Change, Verein für Socialpolitik, 8. September 2016.
- [91] H. Gondring. *Immobilienwirtschaft: Handbuch für Studium und Praxis*. Vahlen, 3. Auflage, 2013.
- [92] M. Grabka und A. Tiefensee. Das Erbvolumen in Deutschland dürfte um gut ein Viertel größer sein, als bisher angenommen. *DIW Wochenbericht Nr. 27*:567–570, 6. Juli 2017.
- [93] M. Grabka und C. Westermeier. Vermögensungleichheit in Deutschland bleibt trotz deutlich steigender Nettovermögen anhaltend hoch. *DIW Wochenbericht Nr. 40*:736–745, 2019.

- [94] H. Haas, R. Henger und M. Voigtländer. Reale Nachfrage oder bloße Spekulation: Ist der deutsche Wohnimmobilienmarkt überhitzt? Technischer Bericht 8, IW policy paper, 2013.
- [95] F. Haase und M. Jachmann. § 7 Nutzungsphase. In *Beck'sches Handbuch Immobiliensteuerrecht*. C. H. Beck, 2. Auflage, 2020.
- [96] G. Haller. Privates Wohneigentum - Konsumgut oder Investitionsgut? Fragen einer adäquaten Besteuerung. In *Steuerpolitik - Von der Theorie zur Praxis*, Seiten 48–504. Springer Berlin Heidelberg, 2003.
- [97] H. Haller. *Finanzpolitik Grundlagen und Hauptprobleme*. J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) Tübingen, 5. Auflage, 1972.
- [98] H. Haller. Zur Diskussion über das Leistungsfähigkeitsprinzip. *FinanzArchiv*:461–494, 1973.
- [99] H. Haller. *Die Steuern*. Mohr Tübingen, 1981.
- [100] K. Hamberger. Grundlagen der nationalen Besteuerung von Investitionen in deutsche Immobilien. In H. K. Rottke N. Goepfert A., Herausgeber, *Immobilienwirtschaftslehre - Recht*, Seiten 993–1146. Springer, 2016.
- [101] B. W. Hamilton. Zoning and property taxation in a system of local governments. *Urban studies*, 12(2):205–211, 1975.
- [102] K.-H. Hansmeyer und G. Schmölders. *Allgemeine Steuerlehre*. Duncker und Humblot - Berlin, 5. Auflage, 1980.
- [103] Haufe. Die Bundesländer und ihre Modelle. Haufe Online Redaktion, Herausgeber. <https://bit.ly/3oIIMLS>, 7. September 2020.
- [104] K.-H. Hausner. Die ökonomische Theorie des Föderalismus. *Wirtschaftsdienst*, 85:55–60, 2005.
- [105] T. Held und M. Waltersbacher. Wohnungsmarktprognose 2030. BBSR-Analysen Komakt. <https://bit.ly/3vjstFk>, 2015.
- [106] T. Hellmann. *Die Besteuerung des privaten Grundeigentums: ökonomische Analyse und steuersystematische Beurteilung bodenbezogener Steuerformen*. Zentralinstitut für Raumplanung und Insitut für Siedlungs- und Wohnungswesen der Universität Münster, 2003.
- [107] R. Henger und T. Schaefer. Mehr Boden für die Grundsteuer - Eine Simulationsanalyse verschiedener Grundsteuermodelle. *IW policy paper*, 32, 2015.

- [108] T. Hentze. Fehlanreize bei der Grunderwerbsteuer im Länderfinanzausgleich. *IW-Kurzberichte*, 32, 2017.
- [109] T. Hentze. Finanzausgleich konterkariert Grundsteuerreform. *IW-Kurzbericht*, 59, 2019.
- [110] J. Hey. Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze. I. A. der Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland, Herausgeber. <https://bit.ly/3BVcKyU>, 2017.
- [111] N. Hiller und S. Gröbel. Am Puls des deutschen Immobilienmarktes. *Wirtschaftsdienst*, 96(5):333–339, 2016.
- [112] N. Hiller und D. Schultewolter. Quo vadis Wohnungspolitik? *Wirtschaftsdienst*, 94(1):34–40, 2014.
- [113] J. R. Hines, N. Potrafke, M. Riem und C. Schinke. Inter Vivos Transfers of Ownership in Family Firms. *International Tax and Public Finance*, 26(2):225–256, 2019.
- [114] S. Homburg. Die Entfernungspauschale als steuertheoretische Herausforderung. *Zeitschrift für Wirtschaftspolitik*:45–53, 2008.
- [115] S. Homburg. Ein Vorschlag zur Grundsteuerreform. *Zeitgespräch: Eine gerechte und aufkommensneutrale Grundsteuerreform?*, 98(3):159–178, 2018.
- [116] S. Homburg. *Allgemeine Steuerlehre*. München: Vahlen, 8. Auflage, 2021.
- [117] H. A. Höper. *Die Bestimmungsfaktoren des Bodenpreises, die Bodenpreisbildung und die Auswirkungen staatlicher Eingriffe gemäß Grundstückverkehrsgesetz auf den Bodenmarkt*. Kieler Wiss.-Verlag Vauk, 1985.
- [118] H. Houben und R. Maiterth. Erbschaftsteuer und Erbschaftsteuerreform in Deutschland - Eine Bestandsaufnahme. *Vierteljahresheft zur Wirtschaftsforschung*, 80(4):161–188, 2011.
- [119] Impulsprogramm IPBAU. Alterungsverhalten von Bauteilen und Unterhaltskosten. Grundlagendaten für den Unterhalt und die Erneuerung von Wohnbauten. B. für Konjunkturfragen, Herausgeber. <https://bit.ly/3DEciW9>, 1994.
- [120] D. Joulafain und K. McGerry. Estate and gift tax incentives and inter vivos giving. *National Tax Journal*, 57:429–444, 2004.
- [121] W. Kantzow. Grundrente und Bodenpolitik. *Zur ökonomischen und politischen Relevanz der Naturressource Boden*. Berlin, 1995.

- [122] Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler. *Die Bagatellsteuern*. Heft 45. DSi - Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e.V., 1980.
- [123] A. Kasper. Die Zweitwohnungsteuer. *DStR*, 45:2005–2012, 2006.
- [124] D. Kiesewetter und K. Schönemann. Der Einfluss von Steuern und Subventionen auf die Rendite fremd- und selbst genutzter Wohnimmobilien in Deutschland. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 12(2):104–131, 2011.
- [125] G. Kirchgässner. *Homo oeconomicus: Das ökonomische Modell individuellen Verhaltens und seine Anwendung in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften*, Band 74. Mohr Siebeck, 2008.
- [126] P. Kirchhof und R. Seer. *Einkommensteuergesetz: EStG. Kommentar*. Otto Schmidt, 20. Auflage, 2021.
- [127] V. Kley. Zur Ausgestaltung einer effizienz sichernden Erbschaftsteuer. *Schriftenreihe Steuerinstitut Nürnberg*, 2008-06, 2008.
- [128] W. Kopczuk. Economics of estate taxation: A brief review of theory and evidence. *Tax Law Review*, 63(1):139–157, 2009.
- [129] W. Kopczuk. Taxation of Intergenerational Transfers and Wealth. *Handbook of Public Economics*, 5:329–390, 2013.
- [130] J. Körner. Die Aufkommenselastizität des deutschen Steuersystems 1950-1973. *Ifo-Inst. für Wirtschaftsforschung*, Nr. 16, 1974.
- [131] U. Kriese und D. Löhr. Grundsteuerreform in Zeiten und Räumen mit steigenden Bodenwerten: Modellanalyse, Bewertung, Empfehlungen. *Wohnungswirtschaft und Mietrecht*, 71(6):321–329, 2018.
- [132] L. Kühne-Büning. Besonderheiten des Wirtschaftsgutes Wohnung und seiner Nutzungsleistungen. In *Grundlagen der Wohnungs- und Immobilienwirtschaft*. Lidwina Kühne-Büning, Jürgen H.B. Heuer, 3. Auflage, 1994.
- [133] K. Kümpel. *Umlagen im kommunalen Finanzausgleich*. Dissertation, Justus-Liebig-Universität Gießen, 2020.
- [134] J. Lang und K. Tipke. *Steuerrecht*. Verlag Dr. Otto Schmidt, 24. Auflage, 2021.
- [135] J. Lang. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. O. Schmidt, 1988.

- [136] J. Lang. Einfachheit und Gerechtigkeit der Besteuerung von investierten Einkommen. In M. Rose, Herausgeber, *Integriertes Steuer- und Sozialsystem*, Seiten 83–146. Physica, Heidelberg, 2003.
- [137] J. Lemmer. Steigende Grundsteuerbelastung: Fehlanreize im kommunalen Finanzausgleich vermeiden. Technischer Bericht, DSi kompakt, Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler, 2015.
- [138] J. Lemmer. Zur Diskussion um die Wiedereinführung der Baulandsteuer. *DSi kompakt*, 25, 14. September 2016.
- [139] T. Lenk, M. Hesse und O. Lück. Synoptische Darstellung der kommunalen Finanzausgleichssysteme der Länder aus finanzwissenschaftlicher Perspektive. *Studie im Auftrag des Landesrechnungshofs Mecklenburg-Vorpommern, Leipzig*, 2013.
- [140] T. Lenk und F. Schneider. Grundzüge der föderalen Finanzverfassung aus ökonomischer Perspektive: Trennsystem vs. Verbundsystem. *Economics working papers, Department of Economics, Johannes Kepler University Linz*, 2000.
- [141] T. Lenk und P. Glinka. Länderfinanzausgleich: Reform mit (zu) hohen Risiken. *Wirtschaftsdienst*, 97(1):6–6, 2017.
- [142] T. Lenk und H.-J. Rudolph. Die kommunalen Finanzausgleichssysteme in der Bundesrepublik Deutschland: Der Ausgleich zwischen Finanzbedarf und Finanzkraft. *Arbeitspapiere des Lehrstuhls Finanzwissenschaft, Universität Leipzig*, 26, 2004.
- [143] O. Lerbs. Besteuerung von Immobilien aus ökonomischer Sicht. In N. Rottke und M. Voigtländer, Herausgeber, *Immobilienwirtschaftslehre: Ökonomie*. Springer Gabler, Wiesbaden, 2017.
- [144] K. Lieser und A. P. Groh. The determinants of international commercial real estate investment. *The Journal of Real Estate Finance and Economics*, 48(4):611–659, 2014.
- [145] J. Lindauer. *Immobilien und Steuern*. Springer Gabler, Wiesbaden, 3. Auflage, 2020.
- [146] D. Löhr. Die Verteilung der Property Rights an Grund und Boden aus ordnungspolitischer Sicht. In H. Dieterich, D. Löhr und S. Tomerius, Herausgeber, *Jahrbuch für Bodenpolitik*, Seiten 195–209. 2004.
- [147] D. Löhr. Reform der Grundsteuer. *Wirtschaftsdienst*, 91(5):333–338, 2011.

- [148] D. Löhr. (Grund-) Steuerreform - Die Diskussion der länderoffenen Arbeitsgruppe der Finanzminister. *Wirtschaftsdienst*, 92(12):815–821, 2012.
- [149] D. Löhr. Beschlussmodell der Länderfinanzminister zur Grundsteuerreform: Der große Wurf? *DStR*, 27:1497–1503, 2016.
- [150] D. Löhr. Ein neues Modell zur Grundsteuerreform: die ewige Wiederkehr des Gleichen. *Wirtschaftsdienst*, 96(10):732–739, 2016.
- [151] D. Löhr. Zum neuen Grundsteuer-Reformmodell der Länderfinanzminister - gerecht und verlässlich? *Betriebsberater*, 35:2075–2080, 2016.
- [152] D. Löhr. Kurzstellungnahme zum Referentenentwurf zum Grundsteuer - Reformgesetz. <https://bit.ly/2XjMChU>, 2019.
- [153] W. Maennig und L. Dust. Shrinking and growing metropolitan areas asymmetric real estate price reactions?: The case of German single-family houses. *Regional Science and Urban Economics*, 38(1):63–69, 2008.
- [154] T. Matheson. Security transaction taxes: issues and evidence. *International Tax and Public Finance*, 19(6):884–912, 2012.
- [155] A. Mayer. Theorie und Politik des Wohnungsmarktes. Eine Analyse der Wohnungspolitik in Deutschland unter besonderer Berücksichtigung der ökonomischen Theorie der Politik. *Volkswirtschaftliche Schriften, Heft 484*, 1998.
- [156] L. Menkhoff. Die Kreditkrise: Individuelle Fehler oder systemische Schwäche? *Wirtschaftsdienst*, 88(5):296–300, 2008.
- [157] T. Mentel. Sonstige Änderungen des Erbschaftsteuergesetzes. In R. Pauli und M. Maßbaum, Herausgeber, *Erbschaftsteuerreform 2009*. Verlag Dr. Otto Schmidt, 2009.
- [158] A. Moxter. *Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung*. Mohr Siebeck, 1982.
- [159] C. Müller und M. Junkernheinrich. Kommunalfinanzen 2016: Zwischen Haushaltsüberschüssen und Altschulden. In M. Junkernheinrich, S. Koriath, T. Lenk, H. Scheller und M. Woisin, Herausgeber, *Jahrbuch für öffentliche Finanzen 2017*. BWV - Berliner Wissenschafts-Verlag, 2017.
- [160] R. Musgrave. *Theory of public finance*. New York, 1959.
- [161] D. Nehls und W. Scheffler. Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells. *ifst-Schrift*, 503, 2015.

- [162] F. Neumark. *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Mohr Siebeck, 1970.
- [163] J. Niehues und M. Voigtländer. Wohneigentumsquote: Geringe Dynamik in der Wohneigentumsbildung. *IW-Kurzbericht Nr. 22*, 2016.
- [164] W. E. Oates. Fiscal federalism. *Books*, 1972.
- [165] A. Oberhauser. Ein Vorschlag zur Reform der einheitswertabhängigen Steuern. *Wirtschaftsdienst*, 69(10):512–514, 1989.
- [166] J. Oldenburg. Crashtest: Immobilien und Wirtschaftskrisen. Eine Untersuchung der Immobilienmarktrenditen in Deutschland und den USA seit 1980 mit Corona Ausblick. *IUBH Discussion Papers*, 7, Mai 2020.
- [167] M. Olson. *The logic of collective action Cambridge*. Harvard University Press, 1965.
- [168] M. Olson. The principle of fiscal equivalence: the division of responsibilities among different levels of government. *The American economic review*, 59(2):479–487, 1969.
- [169] R. Parsche, P. Haug, A. Marcelo, C. W. Nam und B. Reichl. Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft. *ifo Forschungsberichte*, 2001. ifo Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, Herausgeber.
- [170] K. Petkova und A. J. Weichenrieder. Price and quantity effects of the German real estate transfer tax. *CESIFO Working Paper No. 6538*, 2017.
- [171] H.-J. Pezzer. *Vermietung und Verpachtung – eine strukturell defizitäre Einkunftsart*. In *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*. Verlag Dr. Otto Schmidt, 2005, Seiten 239–254.
- [172] T. Piketty und E. Saez. A Theory of Optimal Inheritance Taxation. *Journal of the Econometric Society*, 81(5):1851–1886, 18. September 2013.
- [173] P. Quantschnigg. Vereinfachung des Einkommensteuerrechts. In P. Fischer, Herausgeber, *Steuervereinfachung*. Dr. Otto Schmidt, Köln, 1998.
- [174] H. Rappen. Probleme der Grunderwerbsteuer und ihrer Anhebung durch die Länder: Endbericht-Januar 2012. Forschungsprojekt im Auftrag der Bundesvereinigung Spitzenverbände der Immobilienwirtschaft (BSI), Berlin. Technischer Bericht, RWI Projektberichte.

- [175] C. M. Reinhart und K. S. Rogoff. *This time is different: Eight centuries of financial folly*. princeton university press, 2009.
- [176] D. Ricardo. *Principles of political economy and taxation*. G. Bell und sons, 1891.
- [177] W. F. Richter und J. Heckmann. Die nicht umlagefähige Mietsteuer als Modell für eine Reform der Grundsteuer. *StuW*:331–340, 2011.
- [178] D. Rumpf und W. Wiegard. Kapitalertragsbesteuerung und Kapitalkosten. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik*, 13(1-2):52–81, 2012.
- [179] C. Rüsçh. *Wohnungsbau-und Wohneigentumspolitik im Rahmen der Einkommensteuer: eine Analyse unter steuersystematischen, verteilungspolitischen und fiskalischen Aspekten*. Lang, 1996.
- [180] Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung. Jahresgutachten 2007/2008. Das Erreichte nicht verspielen. Statistisches Bundesamt, Herausgeber. <https://bit.ly/3j6U5bF>.
- [181] P. A. Samuelson und W. D. Nordhaus. *Economics*. McGraw-Hill International Editions, 1981.
- [182] C. A. Sánchez und A. Johansson. The price responsiveness of housing supply in OECD countries. *OECD Economics Department Working Papers Nr. 837*, 2011.
- [183] W. Scheffler. Reform der Grundsteuer: Ein Plädoyer für eine wertorientierte und gleichmäßige Besteuerung von Boden und Gebäuden. *ifo Institut*, 69(22):22–25, 2016.
- [184] W. Scheffler. Werden die Bürger, die für 2027 geplante Grundsteuerreform akzeptieren? *ifo Schnelldienst*, 69(18):3–26, 2016.
- [185] W. Scheffler und J. Hey. Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz. *ifst Schrift 530*, 2018.
- [186] W. Scherf. Steuerwettbewerb zwischen Effizienz und Gerechtigkeit. *WiSt*, 11:608–613, 2014.
- [187] W. Scherf. Grenzbelastungen im Länderfinanzausgleich. *Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere Nr. 103*, 2020.
- [188] W. Scherf. *Der Länderfinanzausgleich in Deutschland: Ungelöste Probleme und Ansatzpunkte einer Reform*. Peter Lang, 2000.
- [189] W. Scherf. Perspektiven in der kommunalen Besteuerung. In *Probleme der Kommunal финанzen*. Andel, Norbert, 2001.

- [190] W. Scherf. Ersatz der Gewerbesteuer durch eine anrechenbare Wertschöpfungssteuer. *Wirtschaftsdienst*, 82(10):603–608, 2002.
- [191] W. Scherf. *Öffentliche Finanzen*. UTB GmbH, 2011.
- [192] W. Scherf. Kommunaler Finanzausgleich. *WiSt*, 4:194–199, 2016.
- [193] W. Scherf. Missglückte Reform des Länderfinanzausgleichs. *WiSt*, 12:627, 2016.
- [194] W. Scherf. Symmetrieeigenschaften des kommunalen Finanzausgleichs in Rheinland-Pfalz. *Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere*, 92, 2017.
- [195] W. Scherf und C. Dresselhaus. Plädoyer für einen Ersatz der Grunderwerbsteuer. *Wirtschaftsdienst*, 96(10):740–747, 2016.
- [196] W. Scherf und K. Hofmann. Die kommunale Finanzverfassung in Deutschland. In A. Kost und H.-G. Wehling, Herausgeber, *Kommunalpolitik in den deutschen Ländern*, Seiten 313–334. Springer, Wiesbaden, 2003.
- [197] C. Schinke. Wealth and Politics: Studies on Inter Vivos Transfers and Partisan Effects. *Ifo Institut*, Nr. 67, 2016.
- [198] G. Schmölders. Unmerkliche Steuern. *FinanzArchiv*:23–34, 1959.
- [199] H. K. Schneider und R. Vieregge. *Die Grundsteuer in der Finanzreform: eine Studie zur wirtschafts- und finanzpolitischen Problematik der Grundsteuer*. Institut für Siedlungs- und Wohnungswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität, 1969.
- [200] O. Schulemann. Reform der Grundsteuer: Handlungsbedarf und Reformoptionen. Technischer Bericht, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, 2011.
- [201] K.-W. Schulte, V. Sturm und M. Wiffler. Band 4: Volkswirtschaftslehre und Immobilienökonomie. In K.-W. Schulte, S. Bone-Winkel und W. Schäfers, Herausgeber, *Immobilienökonomie*. 4 Bände. De Gruyter Oldenbourg, 4. Auflage, 2013.
- [202] D. Schultewolter. *Reform des Gemeindefinanzsystems. Eine ökonomische Analyse unter besonderer Berücksichtigung der Grundsteuer und des kommunalen Finanzausgleichs*. Vandenhoeck & Ruprecht, 2018.
- [203] G. Schwarting. Kommunale Steuern. Grundlagen - Verfahren - Entwicklungstendenzen. *Finanzwesen der Gemeinde*, 9, 2007.
- [204] R. Schwinger. *Einkommens- und konsumorientierte Steuersysteme: Wirkungen auf Investition, Finanzierung und Rechnungslegung*. Physica-Verlag Heidelberg, 1992.
- [205] S. Sebastian. Reform von Mietspiegel und ortsüblicher Vergleichsmiete. *Zeitschrift für Wirtschaftspolitik*, 65(3):240–252, 2016.

- [206] Senatorin für Finanzen. Grundsteuer auf der Basis von Verkehrswerten. Machbarkeitsstudie. <https://bit.ly/2XjM3EM>, 2009.
- [207] E. A. Senger. *Die Reform der Finanzverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland*, Band 32. Springer-Verlag, 2009.
- [208] J. Shaw, J. Slemrod und J. Whiting. Administration and compliance. *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review. Oxford University Press*:1100–1162, 2010.
- [209] T. Siegel. Konsum-oder einkommensorientierte Besteuerung? Aspekte quantitativer und qualitativer Argumentation. *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 52(8):724–741, 2000.
- [210] C. Siegert. Steuerliche Betrachtung zu Immobilien. In Brauer KU, Herausgeber, *Grundlagen der Immobilienwirtschaft*. Gabler, 2011.
- [211] J. Slemrod und C. Gillitzer. *Tax systems*. MIT Press, 2013.
- [212] J. Slemrod, C. Weber, H. Shan und G. Sachs. The Lock-In Effect of Housing Transfer Taxes: Evidence From a Notched Change in DC Policy. *Journal of Urban Economics*, 100:137–153, 2017.
- [213] A. Smith. *The Wealth of Nations: An inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations*. Harriman House Limited, 2010, 1983.
- [214] M. Söder, T. Schäfer, W. Scheffler, G. Färber u. a. Reform der Grundsteuer: Gerechtere Verteilung der Steuerlasten oder Kostenexplosion? *ifo Schnelldienst*, 69(18):3–26, 2016.
- [215] Y.-d. Song und T. E. Yarbrough. Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public administration review*, 38(5):442–452, 1978.
- [216] Statistische Ämter des Bundes und der Länder. Steuern regional. Ergebnisse der Steuerstatistiken – Aktualisierung ausgewählter Karten. <https://bit.ly/3jUyC6l>, 2017.
- [217] Statistisches Bundesamt. Finanzen und Steuern. Lohn- und Einkommensteuer. *Fachserie 14 Reihe 7.1*, 2012.
- [218] Statistisches Bundesamt. Statistisches Jahrbuch 2015. Deutschland und Internationales. <https://bit.ly/2X8JOUT>, 2015.
- [219] Statistisches Bundesamt. Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung. Lange Reihe ab 1925. *Fachserie 18 Reihe 1.5*, 2018.
- [220] Statistisches Bundesamt. Finanzen und Steuern. Rechnungsergebnisse der Kernhaushalte der Gemeinden. *Fachserie 14 Reihe 3*, 2019.

- [221] Statistisches Bundesamt. Eigentümerquote nach Bundesländern im Zeitvergleich. Zitiert nach de.statista.com. <https://bit.ly/3iNGeXL>, 26. Mai 2020.
- [222] Statistisches Bundesamt. Finanzen und Steuern. Steuerhaushalt. *Fachserie 14 Reihe 4*, 2020.
- [223] Statistisches Bundesamt. Finanzen und Steuern. Realsteuervergleich. *Fachserie 14 Reihe 10.1*, 2020.
- [224] Statistisches Bundesamt. Entwicklung der Hauspreise in Deutschland in den Jahren von 2000 bis 2020. Zitiert nach de.statista.com. <https://bit.ly/3oIjvjM>, 12. Mai 2021.
- [225] Statistisches Bundesamt. Entwicklung des Mietpreisindex für Deutschland in den Jahren von 1995 bis 2020. <https://bit.ly/3akMMZn>, 22. Juli 2021.
- [226] Statistisches Bundesamt. Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik. Qualitätsbericht. <https://bit.ly/3aimhUg>, 25. August 2021.
- [227] Statistisches Bundesamt. Finanzen und Steuern. Vierteljährliche Kassenergebnisse des Öffentlichen Gesamthaushalts. *Fachserie 14 Reihe 2*, 9. April 2021.
- [228] Statistisches Bundesamt. Grunderwerbsteuersatz in Deutschland nach Bundesländern. Zitiert nach de.statista.com. <https://bit.ly/3o99E65>, 12. Mai 2021.
- [229] Statistisches Bundesamt. Preisindizes für Bauwirtschaft. *Fachserie 17 Reihe 4*, 2021.
- [230] Statistisches Bundesamt. Verbraucherpreisindex insgesamt, kalender- und saisonbereinigt nach dem Berliner Verfahren, Version 4.1. Tabelle und Diagramme. <https://bit.ly/2YxDF52>, 2021.
- [231] Statistisches Bundesamt. Bevölkerung am 31.12.2020 nach Nationalität und Bundesländern. <https://bit.ly/3G8stgo>.
- [232] Statistisches Bundesamt. Struktur der Konsumausgaben in den Gebietsständen 2019. <https://bit.ly/3DJ3ZZ9>.
- [233] Statistisches Bundesamt. Zensus 2011. <https://bit.ly/3ALGmNt>.
- [234] Stefan Bach. Grundlegende Reform der Einkommensbesteuerung: inwieweit kann die Bemessungsgrundlage verbreitert und das Steuerrecht vereinfacht werden? *Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW)*, 72:523–527, 2005.
- [235] T. Steinrücken und S. Jaenichen. Die Besteuerung von Nebenwohnsitzen auf kommunaler Ebene - eine Analyse aus finanzwissenschaftlicher Sicht. *Kommunale Steuer-Zeitschrift*, 52:207–212, 2003.

- [236] T. Steinrücken und S. Jaenichen. Lokale Aufwandsbesteuerung als strategischer Parameter im vertikalen Finanzausgleich am Beispiel der Residenzbesteuerung. In T. Steinrücken und S. Jaenichen, Herausgeber, *Wirtschaftspolitik und Wirtschaftsförderung auf kommunaler Ebene*. Universitätsverlag Ilmenau, 2006.
- [237] Stuttgarter Zeitung. Grundsteuer im Südwesten: Land bringt eigenes Modell auf den Weg. dpa, Herausgeber. <https://bit.ly/3oIjoEU>, 10. Juli 2020.
- [238] The German Socio-Economic Panel Study (SOEP) - Scope, Evolution and Enhancements. G. Wagner, J. R. Frick und J. Schupp. *Schmollers Jahrbuch 127*, 127:139–170, 2007.
- [239] S. L. Thomsen, D. Vogt und L. Brausewetter. Wohnungsmarkt und Wohnungspolitik in Deutschland: Situation und Optionen. *IZA Standpunkte Nr. 97*, 2019.
- [240] M. Thöne. *Tragfähigkeit der Finanzpolitik bei Lenkungsbesteuerung*. Dissertation, Universität zu Köln, 2005.
- [241] M. Thöne. Eine neue Grundsteuer - nur Anhängsel der Gemeindesteuerreform. *Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge*, 3(6), 2006.
- [242] J. Tobin. A Proposal for International Monetary Reform. *Eastern Economic Journal*, 4(3/4):153–159, 1978.
- [243] B. Torgler und J. Werner. Fiscal autonomy and tax morale: Evidence from Germany. *CREMA Working Paper*, 7, 2005.
- [244] A. Toschka und M. Voigtländer. Das Bestellerprinzip für Immobilienkäufe. *IW-Kurzberichte*, 6, 2017.
- [245] U. van Suntum und D. Schultewolter. Die Besteuerung des Wohneigentums. In M. Voigtländer und O. Depenheuer, Herausgeber, *Wohneigentum: Herausforderungen und Perspektiven*, Seiten 191–211. Springer, 2014.
- [246] U. van Suntum und A. Westermeier. *Verbesserung der Rahmenbedingungen für den Wohnungsbau in Deutschland*. 2009.
- [247] Verband deutscher Pfandbriefmarken. Preisindex für Gewerbeimmobilien. Zitiert nach de.statista.com, Herausgeber. <https://bit.ly/3mWCapj>, 2018.
- [248] M. Voigtländer, T. Hentze und B. Seipelt. Reform der Grunderwerbsteuer. Studie für die FDP Fraktionsvorsitzendenkonferenz. I. der deutschen Wirtschaft Köln e. V., Herausgeber. <https://bit.ly/3lQJPWP>, 2017.

- [249] M. Voigtländer. Die Besteuerung von selbstgenutzten und vermietetem Wohneigentum: Ein Update. In T. Eekhoff und S. J. Roth, Herausgeber, *Grenzgänge zwischen Wirtschaftswissenschaften und Wirtschaftspolitik*, Seiten 259–274. De Gruyter Oldenbourg, 2014.
- [250] M. Voigtländer und B. Seipelt. Private Vermieter: Aus allen Schichten. Pressemitteilung Nr. 43. I. der deutschen Wirtschaft, Herausgeber. <https://bit.ly/3n7lsDH>.
- [251] H.-D. von Loeffelholz und H. Rappen. *Ermittlung von Tax Compliance Cost: Gutachten im Auftrag des Bundesministers der Finanzen*. Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., 2003.
- [252] C. von Malottki und H. Cischinsky. Führt eine Senkung der Grunderwerbsteuer zu niedrigeren Wohnkosten? *Wirtschaftsdienst*, 98(4):284–290, 2018.
- [253] J. H. von Thünen. *Der isolierte Staat - Beziehung auf Landwirtschaft und Nationalökonomie. Nachdruck des Originals von 1921*. Salzwasser Verlag GmbH, Paderborn, 1826.
- [254] H.-G. Wehling und A. Kost. *Kommunalpolitik in den deutschen Ländern*. VS Verlag für Sozialwissenschaften, 2. Auflage, 2010.
- [255] Y. Weiss. Capital gains, discriminatory taxes, and the choice between renting and owning a house. *Journal of Public Economics*, 10(1):45–55, 1978.
- [256] R. Wernsmann. Verfassungsrechtliche Probleme der Heranziehung von Studierenden zur Zweitwohnungsteuer. *Jura*:175–179, 2000.
- [257] P. Westerheide und C. Dick. Determinanten für die langfristige Wertentwicklung von Wohnimmobilien-Gutachten im Auftrag der Arbeitsgemeinschaft Baden-Württembergischer Bausparkassen. *ZEW, Mannheim*, 2010.
- [258] W. Wiegard. Was brachte - oder bringt - die Optimalsteuertheorie. *Beschäftigungspolitik zwischen Abgabenwiderstand und Ausgabenwachstum*:99–137, 1987.
- [259] B. U. Wigger. *Grundzüge der Finanzwissenschaft, 2. Auflage*. Springer, 2006.
- [260] Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. Stellungnahme zur Reform der Grundsteuer. <https://bit.ly/2YPMacb>, 2010.
- [261] Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Finanzen. Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland. *Schriftenreihe des Bundesministerium für Finanzen*, Bd. 31, 1982.

- [262] Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. Die Begünstigung des Unternehmensvermögen in der Erbschaftsteuer. Bundesministerium der Finanzen, Herausgeber. <https://bit.ly/3vcWtCO>, 2012.
- [263] H. Zimmermann. Grundsteuer: Die Qual der Wahl. *Wirtschaftsdienst*, 99(7):490–493, 2019.
- [264] H. Zimmermann und T. Döring. Kommunal финанzen: Eine Einführung in die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Finanzwirtschaft. Band 244. S. zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Herausgeber. Berliner Wissenschafts-Verlag, 4. Auflage, 2019.
- [265] H. Zimmermann, K.-D. Henke und M. Broer. *Finanzwissenschaft. Eine Einführung in die Staatsfinanzen*. Franz Vahlen München, 13. Auflage, 2021.

Verteilung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer im Länderkreis

Im Finanzausgleich wird bei der Grunderwerbsteuer nicht das tatsächliche Aufkommen (T) einbezogen, sondern die Steuerkraft (SK) wird mit dem gewichteten Durchschnittssteuersatz. Der Steuersatz eines bestimmten Landes t_j wird mit dem Länderanteil an der gesamten Bemessungsgrundlage ($BMG_j/\sum BMG_i$) gewichtet. Die Länderanteile an der Bemessungsgrundlage sind in der folgende Tabelle für die Jahre von 2016 bis 2020 dargestellt.

Tabelle A.3.: Länderübersicht zur Aufteilung der Bemessungsgrundlage

Jahr	2016	2017	2018	2019	2020
NW	6%	6%	6%	6%	5%
BY	9%	8%	8%	8%	8%
BW	7%	7%	7%	7%	7%
NI	5%	5%	5%	5%	6%
HE	8%	8%	8%	8%	7%
RP	5%	5%	5%	5%	6%
SH	7%	7%	7%	7%	7%
SL	4%	4%	4%	3%	4%
HH	12%	12%	14%	12%	11%
HB	7%	8%	6%	6%	8%
SN	5%	5%	5%	5%	5%
ST	3%	3%	3%	3%	3%
TH	3%	2%	3%	3%	3%
BB	4%	5%	5%	5%	5%
MV	5%	5%	5%	5%	6%
BE	11%	10%	10%	12%	8%

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer pro Kopf

Die folgenden Tabellen zeigen die Immobilienumsätze pro Kopf in den deutschen Bundesländern von 2000 bis 2020. Ausgangspunkt für diese Berechnung ist das jährliche Grunderwerbsteueraufkommen.⁵⁶⁷ Das Grunderwerbsteueraufkommen wurde zur Ermittlung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage durch die landesspezifischen Steuersätze geteilt.⁵⁶⁸ Im Anschluss wurde die Bemessungsgrundlage mit der Einwohnerzahl aus 2020

⁵⁶⁷ Vgl. hierzu Statistisches Bundesamt [222].

⁵⁶⁸ Eine Übersicht zu den Steuersätzen befindet sich auf S. 125 dieser Arbeit.

gewichtet.⁵⁶⁹ Das Ergebnis aus dieser Berechnung ist die nachfolgende Datenbasis. Sie ist die Grundlage für die Grafiken 6.2 und 6.3 und die zugehörige Auswertung im Rahmen des Kriteriums „Räumliche Streuung der Bemessungsgrundlage“. Zur besseren Lesbarkeit wurde die Datenbasis in zwei Tabellen aufgeteilt.

Tabelle A.4.: Teil 1:Entwicklung im Zeitraum von 2000 bis 2020 in den Ländern

Jahr	NW	BY	BW	NI	HE	RP	SH	SL
2000	1.817	2.089	1.859	1.479	2.352	1.437	2.068	1.296
2001	1.789	2.018	1.768	1.452	2.371	1.441	1.984	1.209
2002	1.778	1.886	1.787	1.349	2.253	1.368	1.729	1.197
2003	1.802	1.933	1.870	1.429	2.015	1.299	1.901	1.339
2004	1.788	1.863	1.731	1.309	1.830	1.358	1.738	1.279
2005	1.792	1.830	1.815	1.382	1.861	1.343	1.862	1.165
2006	2.082	2.232	2.092	1.594	2.795	1.627	2.492	1.414
2007	2.240	2.492	2.224	1.752	3.361	1.609	2.398	1.490
2008	1.918	2.208	2.044	1.428	2.242	1.589	2.021	1.363
2009	1.612	1.989	1.773	1.240	1.879	1.379	1.865	1.147
2010	1.704	2.261	2.033	1.420	1.831	1.429	2.062	1.205
2011	2.009	2.561	2.427	1.422	2.354	1.659	2.288	1.176
2012	1.749	2.723	2.107	1.600	2.556	1.493	2.205	1.668
2013	1.912	2.929	2.373	1.771	2.283	1.786	2.417	1.461
2014	2.140	3.099	2.447	1.787	2.595	1.887	2.265	1.559
2015	2.175	3.415	2.890	2.061	3.048	2.107	2.880	1.313
2016	2.529	3.869	2.875	2.270	3.522	2.254	3.094	1.818
2017	2.663	3.882	3.157	2.432	3.674	2.567	3.228	1.829
2018	2.812	4.153	3.463	2.587	4.129	2.570	3.454	1.838
2019	3.148	4.576	3.767	2.993	4.402	2.922	3.899	1.909
2020	3.142	4.897	4.064	3.206	4.291	3.285	4.296	2.272

⁵⁶⁹ Vgl. Statistisches Bundesamt [231].

Tabelle A.5.: Teil 2: Entwicklung im Zeitraum von 2000 bis 2020 in den Ländern

Jahr	HH	HB	SN	ST	TH	BB	MV	BE
2000	2.162	1.982	1.275	1.035	973	1.358	1.520	2.340
2001	2.465	1.947	959	863	853	1.110	1.381	1.925
2002	2.173	1.646	901	932	764	1.072	1.165	2.142
2003	2.617	1.753	815	810	703	1.125	1.127	1.715
2004	2.492	1.703	857	684	695	1.055	1.080	1.969
2005	2.798	1.533	969	832	789	1.158	1.174	2.001
2006	4.332	2.612	1.361	1.347	954	1.278	1.351	3.784
2007	5.288	2.411	1.910	1.368	1.185	1.775	1.733	5.146
2008	3.607	1.867	1.415	1.152	1.032	1.244	1.548	3.036
2009	3.236	1.550	975	907	686	1.227	1.340	1.847
2010	3.212	1.719	1.056	892	760	971	1.255	2.388
2011	3.739	1.827	1.326	1.059	686	1.169	1.675	2.939
2012	3.806	2.168	1.139	897	889	1.190	1.267	3.155
2013	4.113	2.038	1.420	1.010	985	1.360	1.672	4.014
2014	4.319	2.566	1.732	1.071	1.018	1.414	1.857	3.621
2015	5.746	3.034	1.801	1.226	1.175	1.681	2.122	4.367
2016	5.300	2.957	2.015	1.413	1.119	1.920	2.092	4.997
2017	5.487	3.768	2.459	1.534	1.133	2.341	2.399	4.820
2018	6.828	3.115	2.381	1.712	1.561	2.493	2.598	4.841
2019	6.609	3.480	2.668	1.840	1.636	2.747	2.945	6.648
2020	6.349	4.566	2.924	1.880	1.642	3.034	3.353	4.864

Übersicht der Variablen zu den Tabellen in Kapitel 6

Zur Untersuchung der Auswirkungen von Grunderwerbsteuererhöhungen auf die Anzahl der Transaktionen von Gewerbeimmobilien sowie auf deren Preise werden die folgenden Variablen ausgewiesen.

Tabelle A.6.: Beschreibung der Variablen

Variable	Beschreibung	Quelle
ln Steuersatz	Gewichteter Durchschnitt Grunderwerbsteuersatz	Eigene Berechnung
Dummy ein Jahr zuvor	Bundesland-Vorjahr Kombinationen mit Steuererhöhung im Januar	Eigene Berechnung
Dummy Jahr der Steuererhöhung	Bundesland-Jahr Kombinationen mit Steuererhöhung im Januar	Eigene Berechnung
Dummy unterjährige Steuererhöhung	Bundesland-Jahr Kombinationen mit unterjähriger Steuererhöhung	Eigene Berechnung
BIP	Nominales BIP in Millionen Euro	Statistisches Bundesamt
Schuldenstand	Schuldenstand pro Bundesland, der Vorperiode	Statistisches Bundesamt
Arbeitslosigkeit	Anzahl der Arbeitslosen	Statistisches Bundesamt
Kapitalmarktrendite	Kapitalmarktrenditen von Bundeswert- papieren mit Restlaufzeit 9-10 Jahre	Statistisches Bundesamt
Kauffälle	Kauffälle von Gewerbeimmobilien	GEWOS GmbH
Umsätze	Geldumsatz durch Verkauf von Gewerbeimmobilien	GEWOS GmbH
Steueraufkommen	Einnahmen durch Grunderwerbsteuer in Tausend Euro	Statistisches Bundesamt
Spatial lag	Durchschnittlicher Grunderwerbsteuersatz der angrenzenden Bundesländer	Eigene Berechnung

Entwicklung der Steuereinnahmen aus der Zweitwohnungsteuer

In der folgenden Abbildung wird die Entwicklung der Steuereinnahmen aus der Zweitwohnungsteuer in allen deutschen Kommunen in den Jahren von 1997 bis 2016 dargestellt.

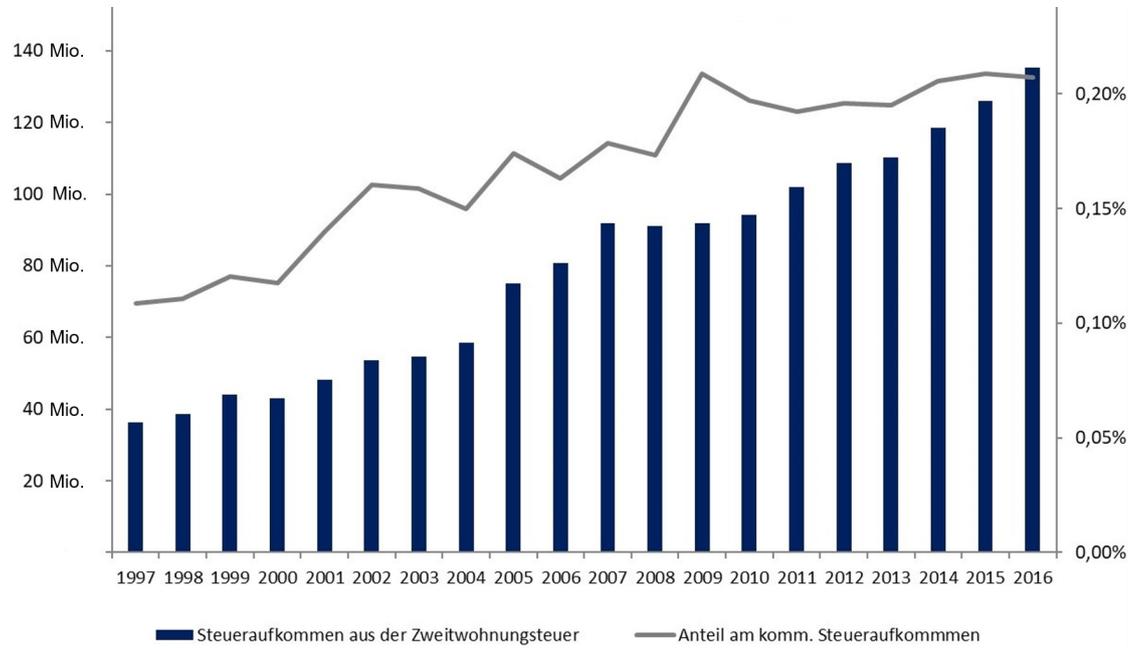


Abbildung A.1.: Entwicklung des Steueraufkommens der Zweitwohnungsteuer, Eigene Darstellung in Anlehnung an [222].

B. Erklärung zur Selbständigkeit

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne unzulässige Hilfe oder Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Alle Textstellen, die wörtlich oder sinngemäß aus veröffentlichten oder nicht veröffentlichten Schriften entnommen sind, und alle Angaben, die auf mündlichen Auskünften beruhen, sind als solche kenntlich gemacht. Bei den von mir durchgeführten und in der Dissertation erwähnten Untersuchungen habe ich die Grundsätze guter wissenschaftlicher Praxis, wie sie in der „Satzung der Justus-Liebig-Universität Gießen zur Sicherung guter wissenschaftlicher Praxis“ niedergelegt sind, eingehalten sowie ethische und datenschutzrechtliche Grundsätze befolgt.