

# Betriebs Berater

3 | 2019

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... **Datenschutz ... MwSt-Reform ... GrSt ... Enforcement ...** Recht ...

14.1.2019 | 74. Jg.  
Seiten 65–128

## DIE ERSTE SEITE

Dipl.-Kfm. **Dr. Stephan Schnorberger**, M.A., StB  
Steuerplanung und Steuerpolitik im Post-BEPS-Steuerwettbewerb

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Prof. Dr. Friedrich Graf von Westphalen**, RA  
Ersetzung einer missbräuchlichen Klausel durch dispositives nationales Recht? –  
Spannungsverhältnis zwischen EuGH- und BGH-Judikatur | 67

**Dr. Klaus von der Linden**, RA  
Hauptversammlungen – neue Herausforderungen durch die DSGVO | 75

## STEUERRECHT

Dipl.-Finw. (FH) **Dr. Carsten Höink**, RA/StB  
Quick fixes – die größte Mehrwertsteuer-Reform seit 25 Jahren –  
Sofortmaßnahmen für eine zukunftsfähige europäische Mehrwertsteuer doch nur Flickwerk!? (Teil II) | 87

**Prof. Dr. Dirk Löhr**  
Grundsteuerreform: Abschaffung der Umlagefähigkeit? | 91

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Olaf Haegler**, CPA, und **Dr. Rüdiger Schmidt**, CFA  
Enforcement-Prüfungsschwerpunkte 2019 | 107

## ARBEITSRECHT

**Dr. Sarah Reinhardt-Kasperek**, RAin/FAinArbR, und **Florian Denninger**, RA  
Kein Lohn für geleistete Überstunden? – Ein ausgewählter Rechtsprechungsüberblick mit  
Hinweisen für die Praxis | 116

Ebenso zu begrüßen ist die konsequente Umsetzung des EuGH-Urteils vom 7.3.2017 – C-390/15, RPO<sup>42</sup> durch die Gestattung ermäßigter Mehrwertsteuersätze auf elektronische Publikationen. Die freie Medienbranche und Pressefreiheit sind Säulen der freiheitlich-demokratischen Grundordnung. Der Umstand, dass die Medienwelt zunehmend digitale Produkte für ihre Veröffentlichungen verwendet, darf diese wichtige Tätigkeit nicht durch einen Regelsteuersatz konterkarieren. Die Gleichstellung der Informationsvermittlung in Print- und Digitalprodukt beim ermäßigten Steuersatz ist daher ein wichtiger Schritt.

Im Ergebnis hat die EU einmal mehr unter Beweis gestellt, dass – wenn der Wille vorhanden ist – auch Möglichkeiten zu Reformen bestehen. Die Maßnahmen und Beschlüsse führen hoffentlich im Ergebnis zu einer weiteren Erleichterung des Handels im EU-Binnenmarkt und machen die Mehrwertsteuer im Binnenmarkt zu einem europäischen Erfolg. Die Unternehmer (und ihre Berater) haben nun wieder eine Baustelle, denn Prozesse und Geschäftsmodelle müssen auf Handlungsbedarf geprüft und die Rechnungslegung und Deklaration

angepasst werden. Insgesamt überwiegt sicherlich aber der Nutzen am Ende, denn insbesondere die Differenzen beim Reihengeschäft und bei Lieferungen über Konsignationslager zeugten von der Reformbedürftigkeit der Regelungen im Mehrwertsteuerraum. Bleibt zu hoffen, dass die nationale Umsetzung die guten Reformen der EU sogar noch übertreffen wird und zugleich die Einfuhr- und Ausfuhrreihengeschäfte mitregelt.

**Dipl.-Finw. (FH) Dr. Carsten Höink**, RA/StB, ist geschäftsführender Gesellschafter der auf die Beratung in den Bereichen Umsatzsteuerrecht, Zollrecht und Außenwirtschaftsrecht spezialisierten AWB Rechtsanwaltskanzlei mbH, Münster, München, Hamburg.



<sup>42</sup> EuGH, 7.3.2017 – C-390/15, RPO, ECLI:EU:C:2017:174, BB 2017, 660 Tenor, DStRE 2017, 1183.

Prof. Dr. Dirk Löhr

## Grundsteuerreform: Abschaffung der Umlagefähigkeit?

**Im Rahmen der aktuellen Diskussion über eine Reform der Grundsteuer ist auch die Diskussion über Abschaffung der Umlagefähigkeit der Grundsteuer auf die Mieter neu entbrannt. Vorliegend wird aus mietrechtlicher, steuersystematischer und wirtschaftlicher Perspektive diskutiert, inwieweit eine etwaige Abschaffung der Umlagefähigkeit mit den verschiedenen Reformvarianten vereinbar ist.**

### I. Zum Hintergrund

Wie allgemein erwartet, hat das BVerfG am 10.4.2018 die Einheitsbewertung zu Grundsteuerzwecken wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) für nicht mehr mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt.<sup>1</sup> In seinem Urteil gewährte das BVerfG eine großzügig bemessene, zweistufige Übergangsfrist (Rn. 167–179):

- Bis spätestens zum 31.12.2019 muss der Gesetzgeber die Grundsteuer neu regeln;
- ab Verkündung der Neuregelung darf die „alte“ Grundsteuer noch für eine Dauer von maximal fünf Jahren erhoben werden, längstens bis zum 31.12.2024.

Können die gesetzten Fristen nicht eingehalten werden, droht die Aussetzung der Grundsteuer.

Bezüglich künftiger Reformoptionen ließ das Gericht dem Gesetzgeber einen weiten Spielraum. Allerdings müssen die neuen Bewertungsregeln in der Lage sein, den Belastungsgrund der Steuer zu er-

fassen und dabei die Relation der Wirtschaftsgüter realitäts- und gleichheitsgerecht abzubilden.<sup>2</sup> Bezüglich der Grundsteuer B (die für land- und forstwirtschaftliche Flächen relevante Grundsteuer A wird vorliegend nicht dargestellt) wird derzeit vor allem über die Bemessungsgrundlage diskutiert, da am kommunalen Hebesatzrecht nicht gerüttelt werden soll. Das ehemals von 14 Bundesländern favorisierte Kostenwertmodell (auch als „Bundesratsmodell“ in der Diskussion), das bereits im Herbst 2016 als Bundesratsinitiative von Hessen und Niedersachsen in den Gesetzgebungsprozess eingebracht wurde,<sup>3</sup> fiel mit dem Ende der abgelaufenen Legislaturperiode der sachlichen Diskontinuität zum Opfer. Es gilt mittlerweile als „politisch tot“: Einerseits wird das Modell allein wegen des engen Zeitrahmens als kaum noch umsetzbar angesehen, da es relativ aufwändig zu implementieren ist; andererseits besteht der Verdacht der Verfassungswidrigkeit.<sup>4</sup> Augenblicklich werden zwei „Verbundmodelle“ diskutiert, die neben dem Boden auch das aufstehende Gebäude in die Bemessungsgrundlage einbeziehen. Bundesfinanzminister Olaf Scholz stellte beide Ver-

<sup>1</sup> BVerfG, 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16, K&R 2018, 566.

<sup>2</sup> BVerfG, 18.7.2018 – 1 BvR 1675/16, K&R 2018, 566, Tenor, Nr. 1; Rn. 97.

<sup>3</sup> BR-Drs. 515/16 (Beschluss) v. 4.11.2016.

<sup>4</sup> Hey, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Reform der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und der Entwicklung der Grundsteuerhebesätze vor dem Hintergrund des Entwurfs eines zweiten Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes vom 22.7.2016 und der geplanten Länderautonomie zur Festsetzung eigener Grundsteueremesszahlen im Auftrag der BID Bundesarbeitsgemeinschaft Immobilienwirtschaft Deutschland, Köln 2017.

fahren den Länderfinanzministern im Rahmen der Finanzministerkonferenz am 29.11.2018 vor,<sup>5</sup> der Öffentlichkeit einen Tag später:

- Die Flächensteuer, auch „Südmodell“<sup>6</sup> oder „Äquivalenzmodell“ genannt, bezieht sich – ohne Wertkomponente – ausschließlich auf die Grundstücks- und die Gebäudeflächen. Die betreffenden Flächen werden jeweils mit einheitlichen, nach Grundstück und Gebäude differenzierten und in Eurocent ausgedrückten Äquivalenzzahlen versehen. Das Flächenmodell wird vor allem von Verbänden der Immobilienwirtschaft (GdW, ZIA) sowie von Hamburg, Bayern und Hessen befürwortet. Ebenfalls stehen die CDU/CSU-Fraktion sowie Teile der FDP-Fraktion im Bundestag hinter der Flächensteuer.
- Der Bundesfinanzminister stellte als die von ihm offenbar präferierte Alternative das „Mietwertmodell“ vor, das letztlich eine Aktualisierung der Einheitsbewertung darstellt. Es nähert sich jedoch stärker als das alte Ertragswertverfahren dem im Rahmen der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) geregelten Ertragswertverfahren zur Verkehrswertermittlung an.<sup>7</sup> Nichtwohngrundstücke, für die Mieten schwer feststellbar sind, sollen in einem Sachwertverfahren ermittelt werden, wobei ebenfalls das Sachwertverfahren der ImmoWertV als Vorbild dient. Offenbar stehen auch weite Teile der SPD-Bundestagsfraktion hinter dem Modell, das jedoch vor allem wegen des erzeugten Verwaltungsaufwandes bereits von verschiedenen Seiten schon eine teils harsche Kritik erfuhr.

Das von der Initiative „Grundsteuer: Zeitgemäß!“ ([www.grundsteuerreform.net](http://www.grundsteuerreform.net)) in die Diskussion gebrachte und zwischenzeitlich auch breit in den Medien erörterte *Bodenwertsteuermodell* befand sich nicht im Angebot des Bundesfinanzministers. In dessen Bemessungsgrundlage gehen nur die Bodenrichtwerte (multipliziert mit der Grundstücksfläche) ein, ohne dass der Wert oder die Fläche des aufstehenden Gebäudes berücksichtigt wird. Dieses „unverbundene“, nur den Boden besteuernde Modell wird von der Initiative auch in einer modifizierten Variante vertreten: Dabei wird die Bodenwertsteuer um eine Bodenflächenkomponente ergänzt („Difu-Modell“ oder „kombinierte Bodenwert- und Bodenflächensteuer“<sup>8</sup>). Diese modifizierte Variante spielt allerdings in der bisherigen politischen Diskussion kaum eine Rolle. Zu den Unterstützern des Bodenwertmodells bzw. der Initiative „Grundsteuer: Zeitgemäß!“ zählt u. a. auch der Deutsche Mieterbund. Obwohl der Bundesfinanzminister die Bodenwertsteuer übergang, ist es nicht unmöglich, dass es angesichts des sich abzeichnenden Streites zwischen den Koalitionspartnern und der immer knapper werdenden Zeit als Kompromissmodell schließlich wieder Eingang in die Diskussion findet. Die Umsetzung des Bodenwertmodells dürfte mit dem geringsten Aufwand von allen diskutierten Modellen verbunden sein; allerdings wäre (wie auch beim Flächenmodell) mit Blick auf Art. 72 Abs. 2 GG wohl eine Grundgesetzänderung notwendig, um dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungshoheit zuzuweisen. Ob eine Grundgesetzänderung beim Mietwertmodell entbehrlich ist, ist umstritten.<sup>9</sup>

Die Umstellung auf das neue Grundsteuersystem soll nach den politischen Vorgaben aufkommensneutral erfolgen; das Niveau der Grundsteuer soll also unverändert bleiben, lediglich die Belastungsstruktur würde sich entsprechend der gewählten Modellvariante verschieben. Überwiegend wird die politische Prämisse der Aufkommensneutralität dabei auf die einzelnen Kommunen bezogen verstanden, da es diesen frei steht, durch Anpassung der Hebesätze eine Veränderung des Aufkommensniveaus zu unterbinden.<sup>10</sup>

Die bei jeder Grundsteuerreformvariante zu erwartenden Belastungsstrukturverschiebungen innerhalb der Kommunen dürften in Abhängigkeit von der jeweiligen raumwirtschaftlichen Beschaffenheit (Agglomerationsraum, ländlicher Raum) sehr unterschiedlich ausfallen. Höhere strukturelle Verschiebungen werden dabei vor allem von den wertabhängigen Grundsteuervarianten erwartet (Mietwertmodell, Bodenwertmodell). Diese differenzieren umso stärker nach Lagen, je höher das Gewicht der Bodenwertkomponente in der Bemessungsgrundlage ausfällt. Die größten Lagedifferenzierungen würden dabei von der reinen Bodenwertsteuer ausgehen. Es ist jedoch zu betonen, dass die zu erwartenden Belastungsverschiebungen zu einem erheblichen Teil auch auf die lange Untätigkeit des Gesetzgebers zurückzuführen sind; die eigentlich vorgesehene periodische Aktualisierung der Einheitswerte unterblieb über Jahrzehnte.

Im Kontext mit den bei wertabhängigen Bemessungsgrundlagen zu erwartenden strukturellen Belastungsverschiebungen denkt offenbar Bundesfinanzminister Olaf Scholz auch über eine Abschaffung der Umlagefähigkeit der Grundsteuer auf die Mieter nach.<sup>11</sup> Eine Umstellung auf wertabhängige Bemessungsgrundlagen (Mietwertmodell, Bodenwertsteuer) kann vor allem in hochpreisigen Bezirken der größeren Städte durchaus zu spürbaren Grundsteuererhöhungen führen; diese kann nach derzeitigem Recht auf die Mieter umgelegt werden (s. Abschn. II. unten). Entsprechende Forderungen werden vor allem seitens des Deutschen Mieterbundes (DMB) schon seit vielen Jahren erhoben; die Grundsteuer sollte nach Auffassung des DMB eine Eigentümersteuer sein. Im aktuellen Diskussionskontext stellt der Verband diese Forderung unabhängig vom Grundsteuermodell auf. Er stößt dabei auf die Opposition der maßgeblichen Immobilienverbände (GdW, ZIA, Haus & Grund etc.).

Nachfolgend werden die mietrechtlichen, steuersystematischen und ökonomischen Gründe und Implikationen einer möglichen Abschaffung der Umlagefähigkeit der Grundsteuer untersucht.

## II. Mietrechtliche Implikationen einer Abschaffung der Umlagefähigkeit

Heutzutage zählt die Grundsteuer zu den nach im Rahmen des Katalogs des § 2 Betriebskostenverordnung (BetrKV) umlagefähigen Betriebskosten. Der Begriff der Betriebskosten wird durch den Gesetzgeber in § 1 Abs. 1 BetrKV definiert. Danach handelt es sich bei den Betriebskosten um solche Kosten, die dem Eigentümer oder Erbbauberechtigten durch das Eigentum oder Erbbaurecht am Grundstück oder durch den bestimmungsmäßigen Gebrauch des Gebäudes, der Nebengebäude, Anlagen, Einrichtungen und des Grundstücks laufend

<sup>5</sup> Nitsche, Der Neue Kämmerer, Stand. 29.11.2018, abrufbar unter [www.derneuekaemmerer.de/nachrichten/recht-steuern/gegenwind-fuer-scholz-vorschlaege-zur-grundsteuer-2000751/](http://www.derneuekaemmerer.de/nachrichten/recht-steuern/gegenwind-fuer-scholz-vorschlaege-zur-grundsteuer-2000751/) (Abruf: 2.1.2019; das Abrufdatum gilt, soweit nicht anders angegeben, auch für alle folgenden Links).

<sup>6</sup> Arbeitsgruppe der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen (AG Südländer), Eckpunkte für eine vereinfachte Grundsteuer nach dem Äquivalenzprinzip, 2010.

<sup>7</sup> Scholz, Neuregelung der Grundsteuer, BMF Papier v. 29.11.2018, abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2018-11-29-Neuregelung-der-Grundsteuer.html>.

<sup>8</sup> Lehmbrock/Coulmas, vhw FW 6/Dezember 2001, S. 289–295.

<sup>9</sup> FAZ v. 5.12.2018, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/grossstaedte-koennte-grundsteuer-reform-besonders-hart-treffen-15925696.html>.

<sup>10</sup> Landsberg, Wirtschaftsdienst (Zeitgespräch) 3/2018, 169. Anders: Fuest/Immel/Meier/Neumeier, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, ifo-Studie, 2018.

<sup>11</sup> Marschall, RP Online v. 4.7.2018, abrufbar unter [https://rp-online.de/politik/deutschland/grundsteuer-olaf-scholz-erwaegt-umlagefaehigkeit-zu-kappen\\_aid-23787607](https://rp-online.de/politik/deutschland/grundsteuer-olaf-scholz-erwaegt-umlagefaehigkeit-zu-kappen_aid-23787607).

entstehen. Seit dem 1.1.2007 ist dieselbe Definition in § 556 Abs. 1 S. 2 BGB enthalten.

Sofern im Zuge der Grundsteuerreform das Gebäude in die Bemessungsgrundlage einbezogen wird („verbundene Grundsteuer“), ändert sich an der Begründung der Umlagefähigkeit nichts. Soweit die Grundsteuer auf das Gebäude entfällt, handelt es sich nämlich wie heute auch um Kosten, die dem Eigentümer durch den bestimmungsmäßigen Gebrauch des Gebäudes und des Grundstücks entstehen. Die Begründung einer gesetzlichen Regelung zur Herausnahme der Grundsteuer aus der Umlagefähigkeit dürfte zumindest vor dem Hintergrund der Logik der Betriebskostendefinition schwerfallen.

Ganz anders verhält es sich jedoch im Falle der Einführung einer Bodenwertsteuer. Diese belastet ein ungenutztes Grundstück genauso wie ein optimal genutztes Grundstück – nämlich nicht entsprechend seiner tatsächlichen Bebauung, sondern nach seiner potenziellen Bebaubarkeit. Die Bindung zum bestimmungsmäßigen Gebrauch insbesondere des Gebäudes ist daher so lose, dass die Umlagefähigkeit nach § 1 BetrKV in Frage steht. *Groth*:<sup>12</sup>

„Im gegenwärtigen Grundsteuersystem ist sie (die Grundsteuer, d. Verf.) mit der Vermietung strukturell nur insoweit verbunden, wie sich ihre Höhe an dem Vorhandensein eines vermietbaren Gebäudes und dessen Wert orientiert. Im Rahmen einer Bodenwertsteuer würde dieser Zusammenhang vollständig fehlen, weil diese unabhängig von einem vermietbaren Gebäude allein auf den Bodenwert erhoben würde. Dieser orientiert sich zwar auch an den planungsrechtlichen Nutzungsmöglichkeiten, setzt aber deren Realisierung nicht voraus.“

Zudem handelt es sich bei der Bodenwertsteuer nach *Groth* auch um „keine ‚Bezahlung‘ irgendeiner Leistung, die dem Mieter zu Gute käme“.<sup>13</sup>

Die Umlegbarkeit der Grundsteuer müsste also infolge einer Reform in Richtung Bodenwertsteuer wahrscheinlich neu geregelt und aus dem Katalog des § 2 BetrKV entfernt werden. Hierbei wäre jedoch das Rückwirkungsverbot zu beachten. Die Lösung dieses Problems könnte mit Blick auf Wohnnutzungen folgendermaßen aussehen: Für Neuverträge wird die Umlage der Grundsteuer auf den Mieter ausgeschlossen. Für Altverträge wird die bislang überwältigte Grundsteuer „eingefroren“. Soweit es infolge eines Übergangs zur Bodenwertsteuer zu Steuererhöhungen kommt, sind diese vom Eigentümer zu tragen. Von Steuersenkungen profitiert hingegen der Mieter.

Resümierend kann gesagt werden, dass sich die Umlagefähigkeit der Grundsteuer auf die Mieter allenfalls bei Verbundsteuervarianten begründen lässt. Einer Bodenwertsteuer ist sie systemfremd.

### III. Steuersystematische Implikationen der Abschaffung der Umlagefähigkeit

Gegen die Abschaffung der Umlagefähigkeit der Grundsteuer auf den Mieter werden auch steuersystematische Gründe angeführt. Die Grundsteuer decke kommunale Leistungen ab, die vor allem dem Mieter zugutekommen. Soweit sie auf Wohnnutzungen entfällt, besteuere sie effektiv nicht das Grundvermögen, sondern das Gut „Wohnen“.<sup>14</sup> Daher sollten die Nutzer (Bewohner, Mieter) die Steuerträger und auch die Steuerdestinatäre sein. Nachfolgend wird (zweistufig) analysiert, inwieweit sich das jeweilige Steuermodell überhaupt rechtfertigen lässt und ob sich die Umlagefähigkeit im Rahmen der jeweiligen Bewertungsziele – im Sinne der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung – konsistent begründen lässt.

Hierbei ist es sinnvoll, ungeachtet der zivilrechtlichen Akzessorietät entsprechend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts zwischen den Wirtschaftsgütern „Grundstück“ und „Gebäude“ zu unterscheiden.

– Beim Grundstück handelt es sich um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut. Die Inwertsetzung geschieht regelmäßig nicht durch den Eigentümer selbst, sondern ist vor allem das Ergebnis externer Effekte – dabei spielt die Bereitstellung von Infrastruktur und sonstigen öffentlichen Gütern durch Kommune und Staat eine hervorragende Rolle.<sup>15</sup>

– Gebäude stellen hingegen abnutzbare Wirtschaftsgüter dar. Die Inwertsetzung geschieht regelmäßig durch den Eigentümer selbst.

Dementsprechend wird nachfolgend auch zwischen dem Eigentum und Besitz am Grundstück und am Gebäude (bei Miete wie bei selbstgenutztem Eigentum) in funktionaler Hinsicht unterschieden.

Ebenso wird eine Differenzierung getroffen zwischen

– den Bereitstellungskosten der Infrastruktur, die z.T. auch auf öffentliche Güter (keine Ausschließbarkeit von Nutzern) entfällt; hierbei handelt es sich weitgehend um fixe Kosten;

– den Kosten der Inanspruchnahme der Infrastruktur. Sofern es sich nicht um öffentliche Güter handelt, werden hierfür Gebühren erhoben, welche die Kosten der Inanspruchnahme decken sollten (Kostendeckungsprinzip). Aus ökonomischer Sicht wären dabei Gebühren ideal, die sich an den Grenzkosten der Leistungserstellung orientieren.

#### 1. Flächensteuer

Bezüglich der Belastung der Nutzer argumentieren die Protagonisten der Flächensteuer, dass diese danach zu bemessen sei, inwieweit Bereitstellungs- und Instandhaltungskosten für kommunale Infrastrukturen durch den Besitz bzw. die Nutzung („Teilhabe“) eines Grundstücks ausgelöst werden, die nicht schon durch Gebühren oder Beiträge abgedeckt sind.<sup>16</sup> Die „Teilhabe“ von Bewohnern wertvoller Wohnungen an der kommunalen Infrastruktur sei dieselbe wie diejenige von Bewohnern weniger wertvoller Wohnungen. Die Ausgestaltung des Gebäudes und die damit verbundenen Herstellungskosten sowie das Alter des Gebäudes hätten für den kommunalen Aufwand hingegen ebenso wenig Bedeutung wie der Verkehrs- oder Bodenrichtwert des Grundstücks.<sup>17</sup> Man stellt hier also offenbar auf Kostenäquivalenz ab. Nutzenäquivalenz würde hingegen auf die Erfassung der wert- bzw. ertragsmäßigen Auswirkungen der kommunalen Leistungen hinauslaufen, und dies wiederum auf eine an den Wert bzw. den Ertrag anknüpfende Bemessungsgrundlage.<sup>18</sup> Das (auf wertbezogene Bemessungsgrundlagen

12 *Groth*, Grundsteuerreform und soziales Mietrecht. Stellungnahme zur rechtlichen Überwälzbarkeit einer Bodenwertsteuer für die Initiative „Grundsteuer: Zeitgemäß!“, abrufbar unter [www.grundsteuerreform.net/wp-content/uploads/2018/09/180827\\_GGSC.pdf](http://www.grundsteuerreform.net/wp-content/uploads/2018/09/180827_GGSC.pdf).

13 Ebenda.

14 *Fuest/Immel/Meier/Neumeier*, Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen, ifo-Studie, 2018, S. 1.

15 Die kommunalen Aufwendungen schlagen sich allerdings in dicht besiedelten Gebieten mit hoher Kaufkraft stärker in den Bodenwerten nieder als in dünn besiedelten mit geringerer Kaufkraft. Am deutlichsten kommt der Äquivalenzbezug im *Henry-George-Theorem* zum Ausdruck. Hierzu *Löhr*, Journal of Environmental Protection, 2016 (DOI: 10.4236/jep.2016.72013). Zu einer analytischen Darstellung im Kontext des Henry George-Theorems s. *Arnott/Stiglitz*, Quarterly Journal of Economics 93/1979, 471–500. Einen ausführlichen dogmenhistorischen Aufriß der Diskussion bietet *Dwyer*, American Journal of Economics and Sociology, Annual Supplement 73/2014, 751–756.

16 Arbeitsgemeinschaft Kommunalpolitik der CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag, Bodensee-Erklärung vom 25.10.2018.

17 Ebenda, S. 1–2.

18 Vgl. Freie und Hansestadt Hamburg – Finanzbehörde, Diskussionsbeitrag aus Hamburg zur Reform der Grundsteuer, 2018, S. 2–3, bislang unveröffentlicht (das Papier kann auf Anfrage vom Autor zur Verfügung gestellt werden – [d.loehr@umwelt-campus.de](mailto:d.loehr@umwelt-campus.de)). S. auch *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 50.



hinführende) Leistungsfähigkeitsprinzip sei jedoch einer Objektsteuer fremd; dementsprechend wird es von den Protagonisten der Flächensteuer nicht als Problem gesehen, dass die wertunabhängige Flächensteuer die Nutzer (Mieter) von flächengleichen Immobilien in der Peripherie relativ zum Wert stärker als solche in den Zentren belastet. Daher sei die Belastung der Bewohner mit den nicht durch Gebühren oder Beiträgen abgedeckten Kosten der Infrastrukturen entsprechend der genutzten Fläche sachgerecht.

Im Grundsatz halten die Kritiker entgegen, dass die Grundsteuer auch in der Lage sein muss, einen Beitrag zur Abdeckung des allgemeinen Finanzbedarfs einer Kommune zu leisten; Kostenäquivalenz impliziert jedoch eine Zweckbindung der Mittel für die nicht anderweitig abgedeckten Kosten der Infrastruktur – somit steht in Frage, ob es sich bei der Flächensteuer überhaupt um eine Steuer im Rechtsinn handeln kann.<sup>19</sup> Allgemein sind Steuern nämlich „ungeeignet, die Kosten staatlich bereitgestellter Leistungen abzubilden, sondern können allenfalls den hieraus gezogenen Nutzen reflektieren“.<sup>20</sup> Schließlich seien die bislang diskutierten Äquivalenzzahlen willkürlich; es ist unklar, welche Kosten über die Differenzierung der Äquivalenzzahlen erfasst werden sollen. Selbst wenn die Differenzierung der Äquivalenzzahlen empirisch unterlegt würde,<sup>21</sup> wären einheitliche Äquivalenzzahlen höchstwahrscheinlich nicht geeignet, die mitunter sehr unterschiedlichen Strukturen der Infrastrukturkosten in den Kommunen abzubilden.<sup>22</sup> Dies gilt ebenfalls in Bezug auf die Unterscheidung zwischen Wohn- und Nichtwohnnutzungen. Damit ist die folgerichtige Umsetzung des Belastungsgrundes in der Bemessungsgrundlage, auf das sich die Befürworter der Flächensteuer berufen, infrage zu stellen – und damit auch die Verfassungskonformität der Flächensteuer.<sup>23</sup>

Speziell hinsichtlich der Umlagefähigkeit der Flächensteuer kommt hinzu, dass zumindest eine Infrastrukturbasis von der Kommune unabhängig davon bereitgestellt werden muss, ob das betreffende, mit Baurecht versehene Grundstück bebaut ist oder nicht. Ähnliches gilt für sonstige öffentliche Güter, die z. T. auch zur Infrastruktur-Basisausstattung gehören (z. B. Straßen). Die Bereitstellungskosten der Basisausstattung an kommunaler Infrastruktur werden dabei allein schon durch die Gewährung von Baurecht – entsprechend der planerisch vorgesehenen baulichen Nutzbarkeit – ausgelöst. So verlangen die §§ 30 ff. BauGB für die planungsrechtliche Zulässigkeit eines Bauvorhabens grundsätzlich eine gesicherte Erschließung (Ausnahme: Erfordernis einer „ausreichenden“ Erschließung bei Vorhaben im Außenbereich). Eine gesicherte Erschließung setzt im Planbereich nach § 30 BauGB und im Innenbereich nach § 34 BauGB einen Anschluss an das öffentliche Straßennetz sowie das Vorhandensein einer ausreichenden Versorgung mit Elektrizität, Wärme und Wasser sowie einer funktionsfähigen Abwasser- und Abfallbeseitigung voraus (regelmäßiger Anschluss an zentrale Abwasserbeseitigungsanlage). Zwar kann es sich im Zeitpunkt der Erteilung der Baugenehmigung in einzelnen Fällen auch um eine Prognoseentscheidung handeln (Funktionsfähigkeit der Erschließungsanlagen im Zeitpunkt der Fertigstellung des Bauvorhabens). Grundsätzlich kann sich der Grundstückseigentümer (letztlich mit Verweis auf Art. 14 GG) aber auf seine Baufreiheit berufen; ihm steht frei, ob er das Baurecht realisiert oder nicht. Dementsprechend entstehen die Kosten der Bereitstellung der Infrastrukturbasis der Kommune unabhängig von der Realisierung des eingeräumten Baurechts.<sup>24</sup> Damit ist aber der (funktionale) Grundstückseigentümer „Teilhaber“ an der Bereitstellung der kommunalen Infrastrukturbasis, nicht aber der (funktionale) Grundstücksnutzer bzw.

der Mieter. Die Rechtfertigung der Umlagefähigkeit der Bereitstellungskosten der Infrastruktur im Rahmen einer über „Kostenäquivalenz“ begründeten Grundsteuer ist also höchst fragwürdig.

Wird die Bebauung tatsächlich realisiert, erfolgt typischerweise ein großer Teil der konkreten Inanspruchnahme der kommunalen Leistungen durch die Bewohner gegen die Entrichtung von Gebühren. Diese decken zumindest die Grenzkosten der Leistungserstellung im Zuge der konkreten Inanspruchnahme ab (Kostendeckungsprinzip), oftmals auch Teile der Bereitstellungskosten. Insoweit würde die zusätzliche Heranziehung der Bewohner über die Gebäude, in denen sie leben, eine Mehrfachbelastung bedeuten.

Die Umlagefähigkeit der Flächensteuer ist somit nicht widerspruchsfrei zu rechtfertigen.

## 2. Wertbezogene verbundene Steuern – „Mietwertmodell“

Die Protagonisten wertbezogener verbundener Steuern („Mietwertmodell“) argumentieren teilweise noch auf Basis der Fundustheorie und stellen insoweit das Leistungsfähigkeitsprinzip in den Vordergrund. Mit dieser Begründung adressieren sie vor allem die Eigentümer – und nicht die Bewohner: Eigentümern wertvollerer Immobilien wird eine vergleichsweise höhere Leistungsfähigkeit zugeschrieben. Auch und gerade der Gebäudewert soll dabei die Leistungsfähigkeit des Eigentümers indizieren. Es wird demnach nicht danach unterschieden, ob die sich in der Immobilie ausdrückende Leistungsfähigkeit durch eigene Anstrengungen (Gebäude) des Eigentümers oder durch öffentlichen Aufwand (Boden) entstand. Allerdings ist die Grundsteuer als Objektsteuer nur sehr bedingt mit dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip kompatibel. So wird u. a. das Existenzminimum nicht freigestellt; desgleichen erfolgt kein Abzug der Schulden.<sup>25</sup> Je größer das Gewicht, das dem Leistungsfähigkeitsprinzip zugesprochen wird, umso mehr wird die Grundsteuer zudem in die Nähe einer Sondervermögensteuer – als einer Subjektsteuer – gerückt.<sup>26</sup> Die Sonderbelastung einer bestimmten Vermögensart ist jedoch mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz kaum zu rechtfertigen. Es bleibt festzuhalten, dass die Rechtfertigung der Grundsteuer über die Fundustheorie als überholt gilt<sup>27</sup> und die Umlagefähigkeit der Grundsteuer auch nicht mit der Fundustheorie zu vereinbaren wäre.

Daher werden wertbezogene Verbundsteuervarianten mittlerweile überwiegend mit dem Prinzip der Nutzenäquivalenz gerechtfertigt, das grundsätzlich ebenfalls mit dem Prinzip der Leistungsfähigkeit der Besteuerung – als dem Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung – kompatibel ist.<sup>28</sup> Hiergegen steht jedoch, dass sich die kommunalen Bereitstellungsleistungen zum allergrößten Teil im Boden-

19 Scheffler/Roith, ebenda, S. 31–32.

20 Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, S. 78.

21 Freie und Hansestadt Hamburg – Finanzbehörde, Diskussionsbeitrag aus Hamburg zur Reform der Grundsteuer, 2018, S. 4 (bislang unveröffentlicht).

22 Jedwede Differenzierung der Äquivalenzzahlen würde letztlich auf eine Annäherung hin zu einer wertbasierten Grundsteuer hinauslaufen.

23 Ähnlich Scheffler/Roith, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 56.

24 Ein Grundstück ist insoweit wirtschaftlich als eine Realoption zu sehen, welche durch die Öffentlichkeit in Wert gesetzt wird.

25 Scheffler/Roith, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer, 2018, S. 26–28.

26 DIE LINKE, Reform der Grundsteuer, Positionspapier (Arbeitskreis III und AG Kommunalpolitik) vom 11.9.2018, S. 2, Punkt 3.

27 Hellmann, Die Besteuerung des Privaten Grundeigentums – Ökonomische Analyse und steuersystematische Beurteilung bodenbezogener Steuerformen, 2003, S. 110. Als das heute noch geltende Grundsteuerregime implementiert wurde, herrschte noch eine andere Sichtweise vor.

28 Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, S. 78 und 956.

wert niederschlagen, und nicht im Wert des aufstehenden Gebäudes; insbesondere die Auffassung, es bestehe kein Zusammenhang zwischen dem Bodenwert und dem kommunalen Aufwand, ist aus ökonomischer Sicht schlicht falsch.<sup>29</sup> Unterschiede der Immobilienwerte im Raum sind größtenteils auf Unterschiede in den Bodenwerten zurückzuführen, weniger auf die unterschiedliche Bausubstanz: Deswegen unterscheidet sich der Wert einer Immobilie in München von derjenigen einer annähernd baugleichen Immobilie in einer Kleinstadt im bayerischen Wald erheblich. Auch die Unterschiede der Immobilienwerte über die Zeit hinweg gehen zum allergrößten Teil auf die Bodenwerte zurück, die vor allem durch öffentliche Leistungen erzeugt wurden.<sup>30</sup> Im Durchschnitt entfällt jedoch ca. 70 % des Gesamtwertes der Immobilien auf den nicht durch öffentliche Leistungen geschaffenen Gebäudeanteil;<sup>31</sup> entsprechend hoch wird der Gebäudeanteil durch wertbezogene Verbundsteuern belastet.<sup>32</sup> Wenn sich der Nutzen der Bereitstellung von Infrastrukturleistungen und öffentlichen Gütern vor allem im Bodenwert abbildet, wertbezogene Verbundsteuern aber primär am Gebäudewert ansetzen, können diese jedoch – wenn überhaupt – allenfalls sehr eingeschränkt mit dem Prinzip der Nutzenäquivalenz begründet werden: nämlich nur, soweit die Grundsteuer auf den Boden entfällt.<sup>33</sup>

Vor dem Hintergrund der Nutzenäquivalenz ist dann aber auch die Belastung des Mieters für den Nutzen aus dem Bodenanteil nicht zu rechtfertigen: Dieser fließt dem Grundstückseigentümer unabhängig von der tatsächlichen Nutzung des Grundstücks zu; also unabhängig davon, ob der Grundstückseigentümer das Baurecht realisiert. Im Fall bebauter Mietwohngrundstücke zahlt der Mieter bereits an den Vermieter dafür, dass er an dem Nutzen aus der Bereitstellung öffentlicher Einrichtungen teilhaben kann. Diese Zahlungsbereitschaft schlägt sich in einem entsprechend erhöhten Bodenwert nieder. Zudem gilt grundsätzlich derselbe Einwand, der bereits gegen die Belastung der Bewohner im Rahmen der Flächensteuer angeführt wurde: Die Bewohner nehmen die kommunalen Leistungen in der Regel gegen Gebühren in Anspruch, welche die (Grenz-)Kosten der konkreten Inanspruchnahme der öffentlichen Leistungen abdecken. Die (heute bestehende) Umlage der Grundsteuer läuft somit auf eine Mehrfachbelastung der Mieter hinaus.

Es bleibt festzuhalten, dass die Rechtfertigung einer verbundenen Grundsteuer mit Wertbezug über Nutzenäquivalenz an sich problematisch und deren Umlage auf die Mieter nicht zu rechtfertigen ist.

### 3. Bodenwertsteuer

Die Befürworter einer Bodenwertsteuer argumentieren ebenfalls mit dem Prinzip der Nutzenäquivalenz. Ziel der Bodenwertsteuer ist die Erfassung der Nutzen, die den Grundstückseigentümern durch die Bereitstellung von Infrastruktur und öffentlichen Gütern zufließen. Als geeigneter Anknüpfungspunkt zur Umsetzung dieses Belastungsgrundes werden die Bodenwerte bzw. Bodenrichtwerte gesehen. Besteht Baurecht, so bildet sich die Bereitstellung öffentlicher Infrastruktur und sonstiger öffentlicher Güter in den Bodenwerten unabhängig von der Realisierung des Baurechts bzw. der tatsächlichen Inanspruchnahme der öffentlichen Einrichtungen durch die Bewohner ab.

Im Falle der Bebauung und Vermietung gilt auch hier, dass die Mieter an den Vermieter für die Teilhabe an den Vorteilen der Bereitstellung bezahlen. Für die konkrete Inanspruchnahme entrichten sie Gebüh-

ren, die sich idealerweise an den Grenzkosten der Leistungserstellung orientieren.

Die Befürworter der Bodenwertsteuer lehnen aus diesen Gründen in weiten Teilen<sup>34</sup> die Auffassung von der Grundsteuer als einer Bewohnersteuer ab.

Vor dem Hintergrund der Nutzenäquivalenz als Belastungsgrund ist es daher sachgerecht, dass die Bodenwertsteuer den (funktionalen) Bodeneigentümer (als Steuerzahler und -destinatär) belastet, und nicht den Gebäudenutzer (Mieter). Alles andere würde zu einer inneren Widersprüchlichkeit des Rechtssystems und zu einer Mehrfachbelastung des Mieters führen.

## IV. Wirtschaftliche und soziale Implikationen einer Abschaffung der Umlagefähigkeit

Gegen die Abschaffung der Umlagefähigkeit werden weiter ökonomische und soziale Gründe angeführt. Auch nach einer Abschaffung der Umlagefähigkeit würden die Vermieter die Kaltmiete erhöhen und sich insoweit schadlos halten. Zudem wirke die Abschaffung der Umlagefähigkeit als eine Investitionsbremse. Diese erhöhe die Knappheiten und führe zu einer Erhöhung der Nettokaltmiete, so dass am Ende dennoch die Mieter die Grundsteuer wirtschaftlich tragen. Hier geht es also um die Inzidenzen der Grundsteuer bzw. der Abschaffung ihrer Umlagefähigkeit.

Die öffentliche Diskussion dreht sich derzeit hauptsächlich um die kurzfristigen Effekte der Grundsteuerreform v. a. für die einkommensschwächeren Mieter, welche v. a. in hochpreisigen Lagen von Großstädten wohnen. Hierbei stehen die unmittelbaren Zahllastverschiebungen im Fokus, welche durch die verschiedenen Reformvarianten ausgelöst werden. Solche Belastungsverschiebungen finden in allen Grundsteuerreformvarianten statt, je nach Bemessungsgrundlage allerdings in unterschiedlicher Weise und Intensität. Zu beachten sind dabei einerseits Belastungsverschiebungen zwischen verschiedenen Wohnnutzungen (Einfamilien-, Zweifamilien- und Mehrfamilienhäuser), zwischen Wohnnutzungen und Nichtwohnutzungen sowie zwischen den verschiedenen Nichtwohnutzungen (vor allem Handel und Gewerbe). Die Verschiebungen sind komplex und nach raumwirtschaftlichen Typen sehr unterschiedlich; ihre Darstellung würde den Rahmen dieser Abhandlung sprengen. In kurzfristiger Betrachtung gilt:

– Würde die Umlagefähigkeit der Grundsteuer im Zuge einer Grundsteuerreform beibehalten, so könnte zwar bei allen Reformvarianten mit Übergangs- und Härtefallregelungen, Milieuschutzsätzen (die sich im Rahmen wertorientierter Bemessungsgrundlagen auf den Bodenwert auswirken) bis hin zu einem zonierte Satzungsrecht<sup>35</sup> einer übermäßigen Belastung bestimmter Stadtregionen

29 S. Fn. 17 und 15.

30 Knoll et al., *American Economic Review* 107 (2018), 331–353.

31 Statistisches Bundesamt, *Sektorale und gesamtwirtschaftliche Vermögensbilanzen 1999–2016*, 2017, S. 1 und S. 11; eigene Berechnungen.

32 Bei der wertunabhängigen Flächensteuer mit den derzeit diskutierten Äquivalenzzahlen ist die anteilige Belastung sogar noch höher.

33 Spars, *Berücksichtigung öffentlicher Planungs- und Infrastrukturleistungen auf dem Markt für Bodenverfügungsrechte*, 2000.

34 Eine Ausnahme ist z. B. das Institut der Deutschen Wirtschaft in Köln, das sich gleichzeitig für eine Bodenwertsteuer und die Beibehaltung der Umlagefähigkeit der Grundsteuer ausspricht.

35 Hierbei könnten definierte Zonen einer Kommune qua kommunaler Satzung mit einem abweichenden Hebesatz besteuert werden, wenn ansonsten z. B. die Gefahr der Gentrifizierung bestünde.

entgegengewirkt werden. Allerdings besteht die Gefahr, dass sich Privilegien verfestigen und auf lange Sicht hierdurch weitere Ungerechtigkeiten in das System einschleichen.<sup>36</sup>

- Würde die Umlagefähigkeit der Grundsteuer abgeschafft und versuchten im Falle einer erhöhten Grundsteuerbelastung die Vermieter, sich durch eine Erhöhung der Kaltmiete schadlos zu halten, würden sie sich dabei jedoch denselben Mieterschutzregeln ausgesetzt sehen, die bereits heute eine Anhebung der Bestandsmieten auf das Marktniveau bei Neuvermietungen verhindern. Dies gilt unabhängig von der verfolgten Reformvariante.

Somit spricht gerade mit Blick auf die kurzfristige Perspektive Einiges für die Abschaffung der Umlagefähigkeit der Grundsteuer auf die Mieter.

Langfristig sind – bei gegebener Preiselastizität der Nachfrage auf dem Mietwohnungsmarkt – die Angebotselastizitäten<sup>37</sup> von großer Bedeutung:

- Gebäude sind dem Produktionsfaktor „Kapital“ zuzurechnen; bei einer Besteuerung ist die Angebotselastizität deutlich höher als bei Boden. Wird im Rahmen von Verbundsteuern die Rentabilität beeinträchtigt, schlägt sich dies tendenziell<sup>38</sup> auch auf die Investitionstätigkeit in Wohngebäuden nieder. Verzichten angesichts der Rentabilitätseinbußen genügend Immobilieneigentümer auf Aufstockungen, Erweiterungen etc., kann dies längerfristig eine Verknappung der Investitionen in bauliche Anlagen bewirken. Solche Verknappungstendenzen würden erst dann gestoppt, wenn die ursprünglichen Nachsteuer-Renditeforderungen der Immobilieneigentümer auch wieder erzielt werden können. Die Verknappungen bedeuten eine stärkere Stellung der Vermieter auf dem Wohnungsmarkt. Diese Verschiebung hin zu einem Anbietermarkt versetzt die Vermieter in eine bessere Position, um ihre Mietforderungen tatsächlich durchsetzen zu können. Langfristig trügen daher die Mieter wirtschaftlich einen großen Teil einer verbundenen Grundsteuer selbst dann, wenn die Umlage der Grundsteuer rechtlich ausgeschlossen würde.

- Hingegen hat Boden, anders als Gebäude, eine äußerst geringe Angebotselastizität. Dies gilt zumindest für den Fall von Engpässen auf dem Bodenmarkt (wie er in Ballungsräumen die Regel ist) bzw. einer Bauleitplanung, welche das Prinzip des Vorrangs der Innen- vor der Außenentwicklung ernst nimmt. Der funktionale Bodeneigentümer kann auf eine höhere Besteuerung des Sollertrags des Bodens nicht mit Angebotszurückhaltung reagieren und die Knappheiten auf diese Weise verschärfen – vielmehr ist das genaue Gegenteil der Fall. Wegen seiner insoweit schwächeren Marktposition ist zumindest auf lange Sicht grundsätzlich die wirtschaftliche Überwälzbarkeit einer Bodenwertsteuer wesentlich stärker eingeschränkt als bei einer Besteuerung des Gebäudes (durch welche Verbundvariante auch immer).

Langfristig kommt es also weniger darauf an, ob das Umlageregime abgeschafft wird oder nicht; vielmehr ist die Angebotselastizität des Steuergegenstandes von ausschlaggebender Bedeutung. Anders als verbundene Steuern erlaubt die Bodenwertsteuer auf lange Sicht kaum eine wirtschaftliche Überwälzung.

Auf Grundlage dieser Befunde kann auch die Frage beantwortet werden, ob die Rentabilität von Investitionen vor allem in den Wohnungsbau abgesenkt und dadurch das Wohnungsangebot reduziert bzw. die Abschaffung der Umlagefähigkeit als Investitionsbremse wirken würde:<sup>39</sup>

- Die Wirtschaftlichkeitsberechnung von gehaltenen Bestandsgebäuden wird ohnehin in der Regel allein schon wegen des Einfrierens der heute schon umgelegten Grundsteuer (Rückwirkungsverbot, s. Abschn. II.) kaum durchkreuzt. Zudem ist die Eingriffstiefe angesichts des ohnehin geringen Niveaus der Grundsteuer in Deutschland ohnehin gering.<sup>40</sup>
- Die Angebotselastizität des Bodens ist sowohl kurz- wie langfristig und diejenige des Gebäudes wenigstens auf kurze Sicht gering. Daher wird beim Kauf eines Bestandsgebäudes die Belastung durch die Verbundsteuer zu einem erheblichen Teil kapitalisiert und insoweit der Kaufpreis für die gesamte Immobilie gemindert. Hinsichtlich des Bodenanteils kommt es zur nahezu vollständigen Kapitalisierung der Steuer. Die Rendite des Investors wird aber insoweit nicht gedrückt, als lediglich der „Exit“ des Verkäufers belastet wird.
- Anders bei der Neuerrichtung (Herstellung) von Gebäuden: Hier kann die Rentabilität einer Investition durch eine verbundene Grundsteuer sehr wohl beeinträchtigt werden, weil bei der Errichtung des Gebäudes keine Kapitalisierung der Grundsteuer erfolgt. Die Beibehaltung der Umlagefähigkeit könnte zumindest dazu beitragen, diesen nachteiligen Effekt zu dämpfen, zumal vor dem Hintergrund der geltenden Mieterschutzregeln eine Erhöhung der Umlage von Nebenkosten einfacher durchzusetzen ist als die Erhöhung der Nettokaltmiete. Bei einer Bodenwertsteuer verhält es sich anders: Werden infolge der Abschaffung der Umlagefähigkeit die Bodeneigentümer von der Bodenwertsteuer getroffen, so wird diese zukünftige Belastung im Bodenwert kapitalisiert, was zu entsprechend sinkenden Anschaffungskosten für den Boden führt.<sup>41</sup> Andererseits wird die Errichtung und die Vermietung des Gebäudeanteils nicht durch die Bodenwertsteuer belastet. Potenzielle Investoren erleiden also ertrags- und vermögensmäßig durch die Bodenwertsteuer keinen Nachteil; mit Bezug auf die geringere Liquiditätsbelastung entsteht wegen der geringeren Anschaffungskosten des Bodens sogar ein Vorteil. Die Bodenwertsteuer ist im Übrigen die einzige Steuer, mit der keine steuerlichen Zusatzlasten einhergehen.<sup>42</sup>

Es ist also festzuhalten, dass bei einer verbundenen Steuer die Investitionstätigkeit vor allem in Neubauten berührt werden kann, bei einer Bodenwertsteuer wird hingegen weder die Investition in Bestands- noch in Neubauten beeinträchtigt.

## V. Schluss

Derzeit wird – auch im Kontext der Grundsteuerreform – die Abschaffung der Umlagefähigkeit der Grundsteuer auf die Mieter diskutiert. In rechts- und steuersystematischer Hinsicht gibt es gute Gründe für die Abschaffung der Umlagefähigkeit auf die Mieter. Dies gilt

36 *Krise/Löhr*, Wohnungswirtschaft und Mietrecht 6/2018, 327.

37 Die Preiselastizität des Angebotes (kurz: „Angebotselastizität“) stellt ein Maß dar, das die relative Änderung der nachgefragten Menge  $X$  (als der abhängigen Variablen) auf die relative Änderung des Preises  $P$  (als der unabhängigen Variablen) angibt. Sie ist definiert als  $\epsilon_{X,P} = \frac{dx}{x} : \frac{dp}{p}$ .

38 Die Intensität dieses Effektes hängt natürlich von der Belastung durch die jeweilige Grundsteuervariante ab. Generell ist die Eingriffstiefe in Deutschland allerdings gering; die Grundsteuer macht lediglich rund zwei Prozent der gesamten Steuereinnahmen aus.

39 Haus & Grund, PM v. 4.7.2018, abrufbar unter [www.hausundgrund.de/presse\\_1272.mobil.no.html](http://www.hausundgrund.de/presse_1272.mobil.no.html).

40 S. Fn. 38.

41 Die mathematische Formel für den Nachsteuerbodenwert  $V^N$  lautet:  $V^N = \frac{R}{(i+1)}$ . Dabei ist  $R$  der Bodenertrag (die Bodenrente),  $i$  der relevante Diskontierungszinssatz (landesüblicher Zinssatz) und  $t$  der auf den Nachsteuerbodenwert anzuliegende Steuersatz.

42 *Dwyer*, American Journal of Economics and Sociology, Annual Supplement 73/2014, 751–756.

insbesondere für eine Bodenwertsteuer, die auf die Einbeziehung des Gebäudes in die steuerliche Bemessungsgrundlage verzichtet. Wirtschaftlich können infolge einer Abschaffung der Umlagefähigkeit von verbundenen Steuern vor allem Investitionen in Neubauten berührt werden, was auch unerwünschte soziale Auswirkungen nach sich ziehen kann (Mieterhöhungen infolge von Verknappungstendenzen). Bei einer Bodenwertsteuer besteht diese Gefahr hingegen nicht.

**Prof. Dr. Dirk Löhr**, Promotion und Habilitation an der Ruhr-Universität Bochum, lehrt am Umwelt-Campus Birkenfeld der Hochschule Trier. Nebenberuflich ist er als Steuer- und Kommaberater tätig; zudem ist er Mitglied im Gutachterausschuss für Grundstückswerte Rheinhessen-Nahe sowie im Oberen Gutachterausschuss Rheinland-Pfalz.



## FG Düsseldorf: Rückzahlung von Nennkapital als nicht steuerbare Einnahmen

**FG Düsseldorf**, Urteil vom 24.8.2018 – 14 K 564/16 E, rkr.

ECLI:DE:FGD:2018:0824.14K564.16E.00

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2019-97-1](#)

unter [www.betriebs-berater.de](#)

### LEITSATZ (DER REDAKTION)

**Rückzahlung von Nennkapital einer schweizerischen Aktiengesellschaft führt nicht zu steuerpflichtigen Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.**

EStG § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5, § 8 Abs. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 26, § 26b, § 32d Abs. 1, § 43 Abs. 5; KStG § 27 Abs. 8; InvStG § 6; KapErhG § 1, § 7 Abs. 2; DBA CH Art. 10 Abs. 1

### SACHVERHALT

Streitig ist, ob die Rückzahlung von Nennkapital einer schweizerischen Aktiengesellschaft zu steuerpflichtigen Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) führt.

Die Kläger sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer (§ 26, 26b EStG) veranlagt werden.

Die Klägerin hielt im Privatvermögen 107.454 Aktien im Nennwert von jeweils „x“ CHF an der A-Aktiengesellschaft (nachfolgend AG) mit Sitz in der Schweiz. Die Aktien befanden sich im Depot der Klägerin bei der B-OHG mit Sitz in Z.

In der Generalversammlung vom ... beschloss die AG eine Herabsetzung des Nennwertes pro Aktie um „y“ CHF auf „z“ CHF. Der auf die Klägerin entfallende Anteil an der Kapitalherabsetzung in Höhe von 64.472,40 CHF ist am ... an die Klägerin zurückgezahlt worden. Auf den zurückgezahlten Betrag i.H.v. umgerechnet 53.597,47 Euro hielt die depotführende Bank deutsche Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag von zusammen 14.136,33 Euro ein und führte diese ab.

In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2012 machten die Kläger geltend, die in der Steuerbescheinigung ausgewiesenen Kapitaleinkünfte von insgesamt 166.027,70 Euro seien um den Betrag der Nennkapitalrückzahlung in Höhe von 53.597,47 Euro zu verringern. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag seien deshalb zu Unrecht einbehalten und an das deutsche Finanzamt abgeführt worden. Aufgrund dessen werde eine Anrechnung auf die festzusetzende Einkommensteuer

er beantragt und zum Nachweis auf die Steuerbescheinigung der Bank sowie das Schreiben der AG vom 23.10.2012 verwiesen.

In dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid 2012 vom 30.12.2014 reduzierte der Beklagte die in der Steuerbescheinigung der Bank ausgewiesenen Kapitaleinkünfte um 53.598,00 Euro. Bezüglich der AG ging der Beklagte davon aus, dass es sich um einen intransparenten Fonds i.S. des § 6 des Investmentsteuergesetzes (InvStG) handle und erfasste im Wege der Pauschalbesteuerung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen 6% des Rücknahmepreises (48.065,90 Euro).

Gegen den Bescheid legten die Kläger am 20.01.2015 Einspruch ein. Zur Begründung machten sie geltend: Das InvStG finde keine Anwendung, da die Voraussetzung einer Risikomischung nicht erfüllt sei. Bei der AG seien die Investitionen satzungsgemäß auf zwei Immobilien beschränkt.

Im Einspruchsverfahren teilte der Beklagte den Klägern mit, dass für die Auszahlung der AG vom ... zu Recht Kapitalertragsteuer einbehalten worden sei. Die Behandlung von Bezügen als nicht steuerbare Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG setze materiell-rechtlich voraus, dass diese aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammten, für die Beträge aus einem steuerlichen Einlagenkonto i.S. des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) als verwendet gelten würden. Da es sich um eine ausländische Kapitalgesellschaft handle, könne diese nicht zur Führung eines steuerlichen Einlagenkontos nach § 27 KStG verpflichtet werden. In einem Drittland ansässige Kapitalgesellschaften, wie die schweizerische AG, könnten keinen Antrag auf Feststellung i.S. des § 27 Abs. 8 KStG stellen. Aufgrund dessen stellten die Leistungen an die Klägerin steuerpflichtige Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG dar. Das BMF-Schreiben vom 04.06.2003 (Bundessteuerblatt – BStBl – I 2003, 366) sei für Leistungen einer Kapitalgesellschaft, die nicht in einem Mitgliedstaat der EU der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege, auch nach Inkrafttreten des § 27 Abs. 8 KStG weiter anzuwenden. Bei der Nichteinbeziehung von in Drittstaaten ansässigen Kapitalgesellschaften in den Wortlaut des § 27 Abs. 8 KStG handle es sich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers. Eine analoge Anwendung der Regelung sei ausgeschlossen.

Am 16.10.2015 erließ der Beklagte einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid 2012. In diesem erfasste er bei den Einkünften aus Kapitalvermögen keine Einnahmen nach § 6 InvStG, versagte jedoch eine Minderung der durch die Bank ausgewie-