

Scherf, Wolfgang

Working Paper

Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer

Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere, No. 107

Provided in Cooperation with:

Justus Liebig University Giessen, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften

Suggested Citation: Scherf, Wolfgang (2021) : Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer, Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere, No. 107, Justus-Liebig-Universität Gießen, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Gießen

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/250377>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

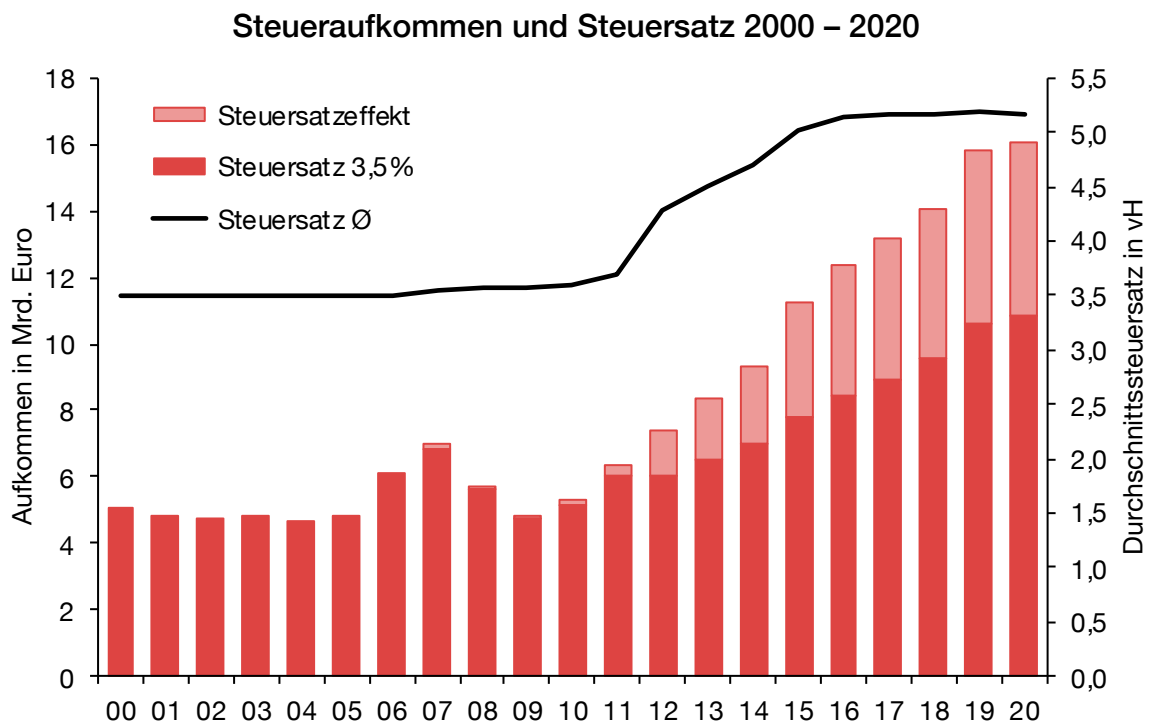
If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Wolfgang Scherf

Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer

Justus-Liebig-Universität Gießen

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften



Inhaltsverzeichnis

Abbildungen und Tabellen	4
A Einführung	5
1 Entwicklung der Grunderwerbsteuer.....	5
2 Aufbau der Untersuchung	6
B Analyse der Grunderwerbsteuer	8
1 Merkmale und fiskalische Bedeutung	8
2 Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer	11
a Finanzpolitische Ziele	11
b Äquivalenzprinzip.....	13
c Leistungsfähigkeitsprinzip	14
d Lenkungszwecke	17
3 Wirkungen der Grunderwerbsteuer.....	18
a Verzerrung ökonomischer Entscheidungen.....	19
b Lastverteilung der Grunderwerbsteuer	23
4 Steuerautonomie und Finanzausgleich	28
a Räumliche Ausweicheffekte.....	28
b Anreiz für Steuererhöhungen?	29
5 Internationaler Vergleich.....	35
C Reform der Grunderwerbsteuer	38
1 Modifikationen der Grunderwerbsteuer	38
a Reduktion des Steuersatzes	39
b Allgemeine und spezielle Freibeträge	40
c Progressive Steuertarife.....	45
d Staffelung nach Haltedauer	47
e Grunderwerbsteuer mit Vorsteuerabzug.....	49

2	Integration in die Umsatzsteuer	53
a	Von der Brutto- zur Nettoumsatzsteuer	53
b	Basismodell der Umsatzsteuer-Integration	55
c	Umsatzsteuer versus Grunderwerbsteuer	60
d	Modell mit angepasstem Vorsteuerabzug	63
e	Berücksichtigung der Investitionserträge	65
f	Reformeffekte nach Länderfinanzausgleich	67
g	Weitere Aspekte eines Systemwechsels	74
D	Kurzfassung der Arbeit	77
1	Mängel der Grunderwerbsteuer	77
2	Reform der Grunderwerbsteuer	80
	Literaturverzeichnis	85

Abbildungen und Tabellen

Abb. 1	Steueraufkommen und Steuersatz 2000 – 2020.....	9
Abb. 2	Steueraufkommen der Bundesländer 2020	10
Abb. 3	Inzidenz der Grunderwerbsteuer	25
Abb. 4	Nettotransfereffekt im Länderfinanzausgleich	31
Abb. 5	Nettotransfereffekt relativ zur Steuerkraft.....	33
Abb. 6	Landessteuersätze und Verbleibsquoten.....	34
Abb. 7	Entlastungseffekte von Freibeträgen	42
Abb. 8	Stufentarif und linear-progressiver Tarif	46
Abb. 9	Entwicklung der Immobilienpreise	62
Abb. 10	Reformeffekte nach Länderfinanzausgleich.....	68
Abb. 11	Reformeffekte bezogen auf das Steuerpotential	71
Abb. 12	Reformeffekte nach LFA mit Übergangs-BEZ	73
Tab. 1	Grunderwerbsteuer im internationalen Vergleich.....	36
Tab. 2	Steuerbelastung bei Erwerb eines Wohngebäudes.....	50
Tab. 3	Grunderwerbsteuer mit Vorsteuerabzug.....	52
Tab. 4	Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer.....	58
Tab. 5	Integrationsmodell im Vergleich zur Grunderwerbsteuer.....	60
Tab. 6	Integrationsmodell mit modifiziertem Vorsteuerabzug	64
Tab. 7	Reformgewinne und Reformverluste	69

A Einführung

Die Grunderwerbsteuer steht seit einiger Zeit zur Diskussion. Die Bundesländer können den Steuersatz seit 2006 frei wählen, was in den meisten Bundesländern zu einer starken Erhöhung der Steuersätze geführt hat. Kritisiert wird die daraus resultierende Verteuerung des Immobilienerwerbs und die Behinderung der Bildung von Wohneigentum. Infolge der höheren Steuersätze werden zudem vermehrt sogenannte Share Deals genutzt, um die Grunderwerbsteuer durch Kauf von Unternehmensanteilen statt von Immobilien zu vermeiden.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die Grunderwerbsteuer erneuert oder gegen eine andersartige Besteuerung von Immobilientransaktionen ausgetauscht werden soll (SCHERF, DRESSELHAUS 2017). Den Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit bilden die Möglichkeiten eines Ersatzes der Grunderwerbsteuer durch die Integration der Grundstücksumsätze in die Umsatzsteuer. Die in diesem Kontext relevanten Aspekte werden eingebettet in eine umfassende Analyse der heutigen Grunderwerbsteuer und ihrer Reformoptionen diskutiert.¹

1 Entwicklung der Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer kann auf eine lange Tradition zurückblicken. Sie war bereits im Mittelalter als Besitzwechselabgabe an den Grundherren zu entrichten (VAN SUNTUM, SCHULTEWOLTER 2014, 193). Mit der Neufassung des Reichsstempelgesetzes 1909 wurde eine Besteuerung des Grundstücksverkehrs eingeführt und bei der Erzbergerschen Finanzreform 1919 ein reichseinheitliches Grunderwerbsteuergesetz verabschiedet. 1940 erfolgte eine Neufassung des Gesetzes, die nach 1945 als Grundlage der landesrechtlichen Regelungen diente.

Das Gesetzgebungsrecht der Länder wurde 1949 im Grundgesetz bestätigt, aber bei der Finanzreform 1969 an den Bund übertragen. Durch Bundesgesetz wurden 1983 zahlreiche Befreiungsvorschriften aufgehoben und der Steuersatz

¹ Bei der Arbeit handelt es sich um ein Gutachten vom 10.6.2021, das der Auftraggeber, der nicht genannt werden möchte, am 3.1.2022 zur Publikation freigegeben hat.

im Gegenzug auf 2 Prozent gesenkt. Von 1997 bis 2006 galt ein bundeseinheitlicher Steuersatz von 3,5 Prozent. Seither dürfen die Länder den Steuersatz gemäß GG Art. 105 (2a) selbst festlegen, was zu einer deutlichen Anhebung in den meisten Ländern führte (BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN 2019, 77-79). Diese Entwicklung hat die neuere Debatte über die Grunderwerbsteuer angestoßen.

Im Zuge der Harmonisierung der Umsatzsteuer innerhalb der Europäischen Gemeinschaft erfolgte 1967 der Übergang von der Brutto- zur Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Eine Integration der Grundstückslieferungen wäre nach der 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern möglich gewesen, doch wurde diese Option nicht genutzt. In Deutschland waren dafür auch fiskalische Gründe entscheidend. Befürchtet wurden zu starke Belastungen der Länder durch den Wegfall der Grunderwerbsteuer. „Das durch Einbeziehung der Grundstückslieferungen in die Umsatzsteuer entsprechend der 6. EG-Richtlinie erzielbare Mehraufkommen würde zur Deckung dieser Einnahmeausfälle auf keinen Fall ausreichen“ (DEUTSCHER BUNDESTAG 1979, 14).

Die historisch gewachsene gesonderte Besteuerung des Grundstücksverkehrs und die Ertragshoheit der Länder hat eine Integration in die Umsatzsteuer bislang verhindert. Es kann freilich nicht die Rede davon sein, dass Immobilientransaktionen absichtlich aus speziellen Gründen von der Umsatzsteuer ausgenommen und einer besonderen Grunderwerbsteuer unterworfen werden. Die Umsatzsteuerfreiheit der Grundstücksverkäufe erklärt sich vielmehr einzig und allein als Maßnahme zur Vermeidung einer Doppelbelastung. Das trifft auch auf viele andere Länder zu, die in der Regel Grunderwerbsteuer, aber keine Mehrwertsteuer auf Immobilienumsätze erheben (CMS LEGAL SERVICES 2020, 8-10). In den verwendeten Quellen findet sich dagegen kein Land, das Grundstücksgeschäfte nur im Rahmen der Umsatzsteuer erfasst.

2 Aufbau der Untersuchung

Die Analyse startet mit der Darstellung und Kritik der deutschen Grunderwerbsteuer (Kapitel B). Zunächst werden ihre Merkmale und fiskalische Bedeutung aufgezeigt (B 1). Danach geht es um die Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer

anhand steuer- und finanzpolitischer Ziele (B 2). In diesem Kontext sind vor allem die Fundamentalprinzipien der Besteuerung, aber ergänzend auch Lenkungsziele als Beurteilungskriterien heranzuziehen. Danach stehen die oftmals kritisierten Wirkungen der Grunderwerbsteuer im Fokus (B 3). Sie kann ökonomische Entscheidungen verzerren und ihre effektive weicht von der formalen Steuerlast ab. Zudem beeinflusst die Grunderwerbsteuer den Länderfinanzausgleich, was als eine Ursache der Steuererhöhungen gilt (B 4). Kapitel B schließt mit einem kurzen internationalen Vergleich der Grunderwerbsteuer (B 5).

Die Grunderwerbsteuer weist erhebliche fundamentale Defizite hinsichtlich der steuersystematischen Begründung und der ökonomischen Wirkungen auf. Die Untersuchung der Reformoptionen soll zeigen, inwieweit diese Mängel innerhalb der Grunderwerbsteuer oder durch eine alternative Besteuerungsform abgestellt werden können (Kapitel C). Zunächst wird der politisch leichtere Weg einer Verbesserung der Grunderwerbsteuer geprüft (C 1). In Betracht kommen niedrigere Steuersätze, allgemeine und spezielle Freibeträge, Stufentarife sowie eine Staffelung nach der Haltedauer.

Eine Alternative hierzu ist die formale Abschaffung der Grunderwerbsteuer und ihre materielle Integration in das Umsatzsteuersystem (C 2). Ein Vergleich zwischen der aktuellen Besteuerung von Wohnimmobilien,² einer Grunderwerbsteuer mit Vorsteuerabzug und einer Einbettung in die Umsatzsteuer mit zwei Varianten des Vorsteuerabzugs zeigt die Unterschiede in den Belastungskonzepten und -wirkungen. Anschließend werden die Konsequenzen des Integrationsmodells für die Verteilung der Steuereinnahmen der Länder unter Berücksichtigung des Länderfinanzausgleichs diskutiert. Dabei erweist sich die Zusammenführung der Grunderwerbsteuer mit der Umsatzsteuer als attraktive Reformoption, die einer modifizierten Grunderwerbsteuer überlegen ist.

² Die Fokussierung auf Wohnimmobilien hat den Vorteil, die spezifischen Probleme der Besteuerung von Immobilientransaktionen mit Beteiligung privater Erwerber deutlich zu machen. Gewerbeimmobilien ließen sich viel leichter in die Umsatzsteuer integrieren.

B Analyse der Grunderwerbsteuer

1 Merkmale und fiskalische Bedeutung

In Deutschland werden Immobilientransaktionen durch die Grunderwerbsteuer belastet. Es handelt sich dabei um eine Verkehrsteuer³, die zu den indirekten Steuern⁴ gehört und von den Bundesländern erhoben wird. Der Grunderwerbsteuer unterliegen Rechtsvorgänge im Zusammenhang mit inländischen Grundstücken, die darauf gerichtet sind, das Eigentum am Grundstück oder eine eigentümerähnliche Position zu erlangen. Das betrifft vor allem Kaufverträge und sonstige Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründen.⁵

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist der Wert der Gegenleistung, ersatzweise der im Rahmen der Bedarfsbewertung ermittelte Wert des Grundstücks. Beim Kauf ist die Gegenleistung der Kaufpreis. Der Steuersatz beträgt 3,5 Prozent, kann aber seit 2006 von den Ländern abweichend festgelegt werden. Mit Ausnahme von Bayern und Sachsen haben alle Länder den Steuersatz deutlich bis auf 6,5 Prozent angehoben. Das kann nicht überraschen, denn die Grunderwerbsteuer ist die einzige autonom gestaltbare Steuer der Länder.

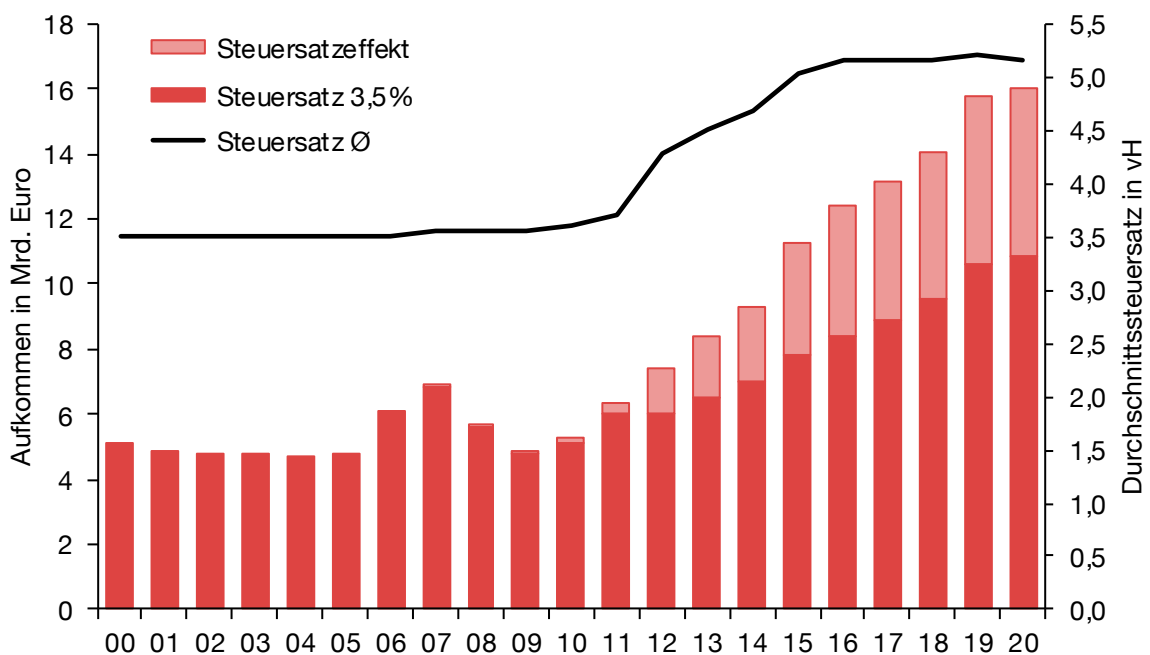
³ Verkehrsteuern sind Steuern, die an einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Akt, an die Vornahme eines Rechtsgeschäfts oder einen wirtschaftlichen Vorgang oder Verkehrsvorgang anknüpfen. Die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verkehrsteuer, während die Grunderwerbsteuer den speziellen oder besonderen Verkehrsteuern zuzuordnen ist.

⁴ Indirekte Steuern werden nicht bei den Personen erhoben, die letztlich die Steuerlast tragen (Steuerträger) oder jedenfalls nach dem Willen des Gesetzgebers tragen sollen (Steuerdestinatar), sondern über den Preis einer Ware oder Dienstleistung. Steuerschuldner und Steuerzahler ist in der Regel der Verkäufer. Bei der Grunderwerbsteuer sind die beteiligten Personen Gesamtschuldner, können aber vertraglich die Zahllast auf einen der Beteiligten übertragen.

⁵ Erfasst werden auch andere Rechtsvorgänge, darunter z.B. Eigentumsübergang im Enteignungsverfahren, Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren, Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft mit Grundbesitz durch Übergang von mindestens 95 Prozent der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter, unmittelbare oder mittelbare Vereinigung von mindestens 95 Prozent der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft in einer Hand (BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN 2019, 76). Einige Transaktionen sind von der Grunderwerbsteuer befreit, u.a. Kleinerwerb bis 2.500 Euro, Erwerb von Todes wegen und Schenkung unter Lebenden, Erwerb durch Ehegatten oder Lebenspartner, bestimmte Übertragungen im Zuge von Umstrukturierungen im Konzern.

Die Grunderwerbsteuer erzielt ein erhebliches Steueraufkommen mit relativ geringem Verwaltungsaufwand. Bei einheitlichem Steuersatz und Preisstabilität auf den Immobilienmärkten änderte sich das Steueraufkommen von 2000 bis 2005 kaum. Bis 2007 erfolgte bei noch weitgehend konstanten Steuersätzen ein deutlicher Aufkommensanstieg, der bis 2009 wieder korrigiert wurde. Ab 2010 kam es dann zu einem kräftigen und kontinuierlichen Aufkommenswachstum. Der Immobilienpreisanstieg vergrößerte die Bemessungsgrundlage und die Steuersatzerhöhungen der Länder beschleunigten diese Entwicklung.

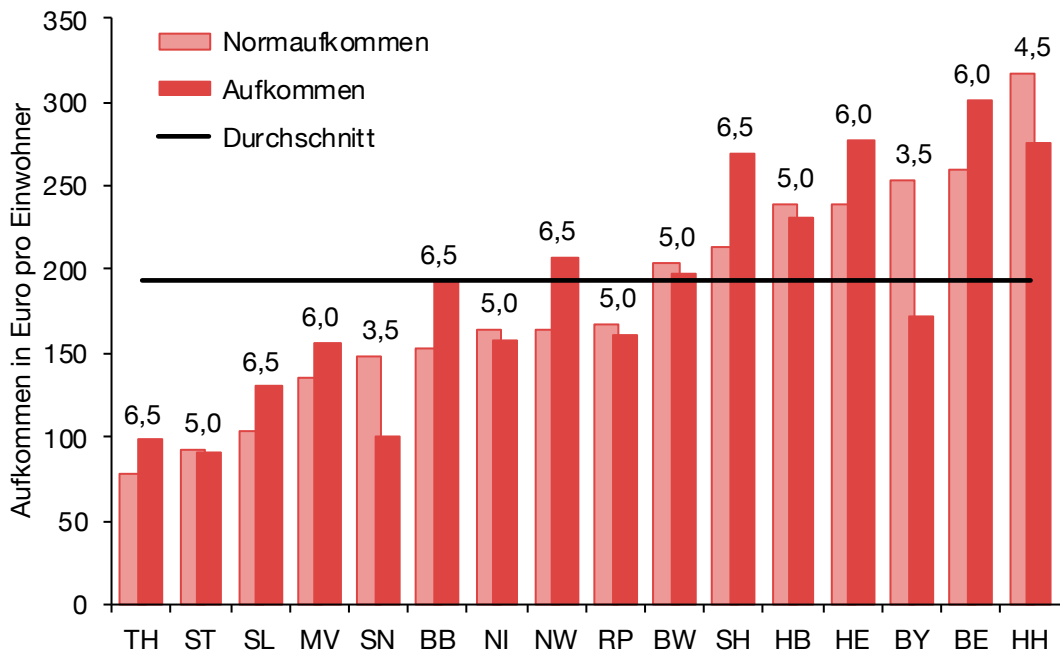
Abb. 1 Steueraufkommen und Steuersatz 2000 – 2020



Daten: Statistisches Bundesamt, Statistik über das Steueraufkommen (bis 2005). Bundesministerium der Finanzen, Abrechnungen des Länderfinanzausgleichs (2006 – 2020). Eigene Berechnungen.

Die hellroten Säulen in Abbildung 1 zeigen das Mehraufkommen, das auf Steuersatzerhöhungen gegenüber dem Ausgangswert von 3,5 Prozent zurückgeht. Der Aufkommensanteil liegt inzwischen bei ca. 32 Prozent. Das Steueraufkommen im Jahr 2020 beträgt das 2,6-Fache des Steueraufkommens im Jahr 2006. Die Grunderwerbsteuer ist damit die aufkommensstärkste Landessteuer und erbringt annähernd das Doppelte der Erbschaftsteuer. Ihr Anteil an den Steuern der Länder stieg von 5,9 Prozent im Jahr 2006 auf 9,0 Prozent im Jahr 2020. In fünf Bundesländern gilt mittlerweile der Spitzensteuersatz von 6,5 Prozent, was aktuell zu einem bundesweiten Durchschnittsteuersatz von 5,17 Prozent führt.

Abb. 2 Steueraufkommen der Bundesländer 2020



Daten: Statistisches Bundesamt, Statistik über das Steueraufkommen 2020. Bundesministerium der Finanzen, Abrechnung des Länderfinanzausgleichs 2020. Eigene Berechnungen.

Abbildung 2 präsentiert die aktuellen Werte für das tatsächliche und das zum durchschnittlichen Steuersatz errechnete Pro-Kopf-Aufkommen der einzelnen Bundesländer. Das Normaufkommen reflektiert die unterschiedliche Höhe der Bemessungsgrundlage und damit die Grunderwerbsteuerkraft, während das tatsächliche Aufkommen infolge der angezeigten differenzierten Steuersätze der Länder davon abweicht. Während Länder mit einem Steuersatz unter dem Durchschnitt ihr Potenzial nicht voll ausschöpfen, erzielen Länder mit einem Steuersatz über dem Durchschnitt entsprechende Mehreinnahmen.⁶

Ein Zusammenhang zwischen Ausschöpfungsgrad und Steuerkraft scheint jedoch nicht vorzuliegen. Die Vermutung, dass finanzschwache Länder den Steuersatz erhöhen, um ihre Ausgaben leichter finanzieren zu können, während finanzstarke Länder ihren Steuersatz senken, um für Bürger und Unternehmen attraktiver zu werden, kann weder theoretisch noch empirisch bestätigt werden (HEINEMAN 2014, 3). Unterschiedliche Steuersätze erzeugen zwar Steuerwettbe-

⁶ Bei diesem Vergleich sind Rückwirkungen der Steuersatzpolitik auf die Höhe des Transaktionsvolumens bzw. der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt.

werb, aber die wirtschaftlichen und fiskalischen Nebenwirkungen der Steuerpolitik spielen im Kalkül der Länder möglicherweise eine untergeordnete Rolle (RAPPEL 2012, 8). Zudem dürfte die eher geringe räumliche Mobilität der Bemessungsgrundlage den Wettbewerb unter den Ländern begrenzen, aber die generelle Bereitschaft zu Steuererhöhungen fördern.

2 Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer

Die Legitimation der Grunderwerbsteuer im deutschen Steuersystem und die Frage, ob sie reformiert oder abgeschafft werden sollte, ist anhand ihres Beitrags zur Erreichung steuer- und finanzpolitischer Ziele zu beurteilen.⁷ Die fiskalischen Interessen der Länder sollten nicht den Ausschlag geben, sind aber bei der Abwägung der Vor- und Nachteile angemessen zu berücksichtigen.

a Finanzpolitische Ziele

Das sogenannte fiskalische Ziel der Besteuerung besteht in der Mittelbeschaffung zur Finanzierung staatlicher Aktivitäten. Dabei handelt sich nicht um den originären Endzweck, sondern um ein Instrument zur Erreichung der Ziele, die der Staat mit der Bereitstellung seiner Leistungen für Bürger und Wirtschaft verfolgt (SCHERF 2009, 1152 ff). Diese Ziele werden in der Finanzwissenschaft traditionell den Bereichen Allokation, Distribution und Stabilisierung zugeordnet (MUSGRAVE 1959, 5 ff).

- Das Allokationsziel bezieht sich auf die Zuordnung beschränkter Ressourcen auf unterschiedliche Verwendungszwecke. Der Staat korrigiert die Allokation durch die Bereitstellung öffentlicher Güter, die privat nicht angeboten werden.⁸ Darüber hinaus kann der Staat in die Allokation privater Güter

⁷ Vgl. zur Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer SCHERF, DRESSELHAUS 2016, 741-743 und SCHERF, DRESSELHAUS 2017, 6-7.

⁸ Reine öffentliche Güter zeichnen sich dadurch aus, dass niemand von der Nutzung ausgeschlossen werden kann und keine Konsumrivalität besteht. Nichtausschließbarkeit hat zur Folge, dass auch Bürger, die sich nicht an der Finanzierung beteiligen, das Gut nutzen können. Das erzeugt Anreize zum Trittbrettfahrer-Verhalten und behindert die private Bereitstellung. Nichtrivalität bedeutet, dass der Nutzen des öffentlichen Gutes für den einzelnen Bürger nicht dadurch beeinträchtigt wird, dass auch andere das Gut nutzen. Klassische Beispiele sind die innere und äußere Sicherheit, aber auch die Vermeidung von Umweltverschmutzungen.

eingreifen, um die Funktionsfähigkeit der Märkte zu verbessern. Das betrifft die Korrektur externer Effekte und verzerrter Präferenzen sowie die Herstellung fairer Wettbewerbsbedingungen.⁹

- Das Distributionsziel ist darauf gerichtet, die Marktverteilung zu verändern. Das geschieht vorwiegend über Steuern und Transferzahlungen, mit denen eine von der Primärverteilung abweichende gleichmäßigere Sekundärverteilung der Einkommen und Vermögen herbeigeführt werden soll.¹⁰
- Das Stabilisierungsziel umfasst in erster Linie die Dämpfung der konjunkturellen Schwankungen von Preisniveau und Beschäftigung. Der Staat soll eine antizyklische Finanzpolitik betreiben, d.h. in der Rezession die Nachfrage erhöhen (Mehrausgaben, Steuersenkungen) und in Boomphasen umgekehrt die Nachfrage reduzieren (Minderausgaben, Steuererhöhungen).¹¹

Zur Erreichung finanzpolitischer Ziele werden überwiegend finanzpolitische Instrumente, d.h. öffentliche Einnahmen und Ausgaben eingesetzt. Die Bereitstellung staatlicher Leistungen in den Bereichen Allokation, Distribution und Stabilisierung geht in der Regel mit entsprechenden Ausgaben einher. Die Einnahmen dienen vorrangig der Finanzierung der erforderlichen Ausgaben, doch können damit – bei adäquater Gestaltung – auch unmittelbar finanzpolitische Ziele verfolgt werden. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, mit welchen Zielen die deutsche Grunderwerbsteuer gerechtfertigt werden kann.

⁹ Externe Effekte sind Nebenwirkungen privater Aktivitäten auf unbeteiligte Dritte, die in das Kalkül der Produzenten und Konsumenten nicht einfließen und ihre Entscheidungen somit verzerren (z.B. Umweltbelastungen). Dagegen liegen bei sogenannten meritorischen Gütern verzerrte Präferenzen vor, weil die Konsumenten aus ihrer Sicht richtige, aber aus der Sicht des Staates falsche Entscheidungen treffen (z.B. gesundheitsschädliches Verhalten, unzureichende Risikovorsorge). Schließlich kann die Funktionsfähigkeit privater Märkte durch monopolistische Strukturen gemindert sein, die eine staatliche Regulierung nahelegen.

¹⁰ Manchmal treten regulierende Eingriffe in die Primärverteilung hinzu (z.B. Mindestlohn, Mietbremse). Aufgrund unsystematischer Verteilungseffekte und oftmals ungünstiger Nebenwirkungen sind diese Instrumente in der Regel weniger effizient als direkte Transfers an bedürftige Personen. Ein generelles Problem besteht in dem Nebeneinander einer Vielzahl verteilungspolitisch motivierter Maßnahmen, die insgesamt keine gezielte Umverteilung bewirken.

¹¹ Zur Stabilisierung gehört nicht nur die Nachfragepolitik. Insbesondere steuerpolitische Maßnahmen können auch die Investitionsbereitschaft der Unternehmen und damit die Angebotsbedingungen verbessern (z.B. Abschreibungsvergünstigungen, Investitionsprämien).

Für die distributive Begründung der Grunderwerbsteuer spielen das Leistungs-fähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip als fundamentale Gerechtigkeits-normen eine zentrale Rolle. Das Äquivalenzprinzip hat auch eine bedeutende allokativen Dimension, weil es Steuerzahlungen und Staatsleistungen miteinander verknüpft. Darüber hinaus kommen Lenkungs-zwecke zur Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer in Betracht. Hingegen leistet die Grunderwerbsteuer schon wegen der schmalen Bemessungsgrundlage und dem fehlenden Bezug zur gesamtwirtschaftlichen Nachfrage keinen nennenswerten Beitrag zur Kon-junktur-stabilisierung, so dass dieser Zielbereich ausgeblendet werden kann.¹²

b Äquivalenzprinzip

Nach dem Äquivalenzprinzip ist eine gerechte Verteilung der Steuerlasten gegeben, wenn einzelne öffentliche Leistungen mit entgeltähnlichen Abgaben der jeweiligen Nutznießer finanziert werden. Fiskalische Äquivalenz basiert auf der institutionellen Kongruenz zwischen den Gruppen der Nutzer, der Steuerzahler und der Entscheidungsträger. Hierdurch sollen Entscheidungen zu Lasten un-beteiligter Personen vermieden, Vor- und Nachteile der betreffenden Staats-leistungen besser abgewogen und somit effizientere finanzpolitische Beschlüs-se getroffen werden (BLANKART 2016, 431 ff). Die Verknüpfung zwischen Steu-ern und öffentlichen Leistungen setzt freilich voraus, dass die Leistungen einen direkten und zurechenbaren Nutzen für den Steuerzahler aufweisen.

Die zentrale Eigenschaft einer Immobilie ist ihre Standortgebundenheit. Da-durch ergibt sich eine direkte, wenngleich unspezifische Verknüpfung zwischen Immobilienbesitzer und Nutzer regional verfügbarer öffentlicher Leistungen. Der Käufer einer Immobilie trägt zur Finanzierung der Landesausgaben bei. Er ist im Falle der Selbstnutzung als Einwohner wahlberechtigt und kann insofern über die Verwendung des Grunderwerbsteueraufkommens auf allerdings recht indirektem Wege mitentscheiden. In diesem Kontext von einer räumlichen fis-kalischen Äquivalenz zu sprechen, erscheint jedoch kaum gerechtfertigt.

¹² Stabilitätspolitisch ist die relativ hohe Aufkommenselastizität der Grunderwerbsteuer un-günstig, da sich die Krisenanfälligkeit der Staatsfinanzen bei schlechter gesamtwirtschaftli-cher Entwicklung erhöht (BÜTTNER 2017, 27).

Eine belastbare Verbindung zwischen den Ausgaben eines Bundeslandes und der Zahlung der Grunderwerbsteuer ist schwer herzustellen. Spezielle Leistungen für Grundbesitzer lassen sich im Aufgabenspektrum der Länder kaum ausmachen, erst recht nicht in nach Ländern differenzierter Höhe, was zur Begründung unterschiedlicher Steuersätze entscheidend wäre.¹³ 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. Nach dem Prinzip der örtlichen Radizierbarkeit sollen Steuern aus der Gebietskörperschaft stammen, deren Einwohner staatliche Leistungen in Anspruch nehmen. Auf der Gemeindeebene kommen u. a. die Straßenreinigung und die Erschließung neuer Wohn- oder Gewerbegebiete für eine Finanzierung nach dem Äquivalenzprinzip in Betracht. Allerdings verfügen die Gemeinden mit der Grundsteuer sowie mit den Gebühren und Beiträgen bereits über adäquate Instrumente zur Finanzierung der Leistungen für Grundbesitzer. Zudem kommen die meisten kommunalen Leistungen nicht nur diesem Personenkreis, sondern größeren Bürgergruppen zugute. „Dementsprechend wäre es sachgerechter, zu ihrer Finanzierung auch eine alle Bürger betreffende Steuer heranzuziehen, etwa einen kommunalen Zuschlag zur Einkommensteuer“ (VAN SUNTUM, SCHULTEWOLTER 2014, 197).¹⁴ Insgesamt ergibt sich demnach keine Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer über das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz.

c Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip fordert eine gerechte Verteilung der Steuerlasten gemäß der persönlichen wirtschaftlichen Leistungskraft der Steuerzahler und damit unabhängig von der Inanspruchnahme staatlicher Leistungen. Das

¹³ Steuererhöhungen werden oftmals mit der Konsolidierung der Länderhaushalte und der Erbringung zusätzlicher öffentlicher Leistungen (z.B. für Familien) begründet. Ein Zusammenhang zwischen der Grunderwerbsteuer und solchen Leistungen besteht aber nicht, sondern wird lediglich suggeriert, um politischen Steuerwiderständen zu begegnen (RAPPEL 2011, 8).

¹⁴ Diese Lösung wäre auch besser mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar, denn der Zuschlag würde die Bürger im Verhältnis zu ihrem Einkommen belasten.

Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit. Die horizontale Komponente bezieht sich auf Steuerpflichtige mit gleicher Leistungskraft, die gleich viel Steuern zahlen sollen. Die vertikale Komponente verlangt darüber hinaus, Steuerpflichtige mit unterschiedlicher Leistungskraft differenziert zu besteuern, was politisch in der Regel als Forderung nach einer progressiven Besteuerung interpretiert wird.

Zur Bestimmung der persönlichen Leistungsfähigkeit werden grundsätzlich umfassende Indikatoren herangezogen, vor allem das persönliche Gesamteinkommen, das der Einkommensteuer unterliegt.¹⁵ Daneben wird die gesamte konsumtive Einkommensverwendung mit der Umsatzsteuer erfasst. Umstritten ist die zusätzliche Besteuerung des persönlichen Vermögensbesitzes mit einer neben der Einkommensteuer erhobenen Vermögensteuer (SCHERF 2020a), doch würde sich auch diese auf das Gesamtvermögen richten.

Die Übertragung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf spezielle Steuern, die bestenfalls einen Teil der Bestimmungsfaktoren der persönlichen Leistungsfähigkeit erfassen, ist prinzipiell problematisch. Eine Begründung der Grunderwerbsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip wäre allenfalls möglich, wenn der Immobilienerwerb eine besondere Leistungsfähigkeit signalisieren würde.

Der Erwerb einer Immobilie 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 besonderen Leistungsfähigkeit begründen. Die Grunderwerbsteuer besteuert nicht das Vermögen, sondern die Bildung

¹⁵ Die Einkommensbesteuerung ist allerdings keineswegs konsistent geregelt. Der größte Teil der Einkommen unterliegt der persönlichen Einkommensteuer, doch werden Kapitaleinkommen mit der Abgeltungsteuer (und gegebenenfalls mit der Körperschaftsteuer) belastet, was zu einer horizontalen Ungleichbehandlung übereinstimmender Gesamteinkommen führt, die gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt (SCHERF 2021, 330).

von Wohneigentum und trifft im Fall der Selbstnutzung vor allem Familien mit Kindern (GNEWUCH 2012, 35).

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 nicht 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.¹⁶ Maßgeblich ist lediglich der Eigentumswechsel, der keinen systematischen 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. Auch wenn die relativ geringe Umschlagshäufigkeit bei Immobilien seine Bedeutung mildert, hemmt dieser Kaskadeneffekt die Transaktionen auf den Immobilienmärkten (FECHT 1980, 906-907).

Obwohl die Grunderwerbsteuer konzeptionell keinen klaren Bezug zur Leistungsfähigkeit herstellen kann, wird ihr in der Literatur oftmals ein progressiver Charakter unterstellt. Bezieher höherer Einkommen könnten sich größere und exklusivere Immobilien leisten, womit auch eine höhere Steuerlast einherginge. Diese These kann schon deshalb nicht überzeugen, weil die persönliche Leistungsfähigkeit im Gesamteinkommen zum Ausdruck kommt, das nur durch die Einkommensteuer sachgerecht erfasst und progressiv differenziert belastet werden kann. Diese Leistungsfähigkeit steigt aber nicht durch die Verwendung des Einkommens oder des vorhandenen Vermögens zum Immobilienerwerb.

Bei gleichem Kaufpreis nimmt die Belastung mit der Grunderwerbsteuer relativ zum Einkommen sogar ab. Der Erwerb einer Wohnung im Wert von 200.000 Eu-

¹⁶ Bei Erwerb einer Immobilie für 300.000 Euro fallen bei einem Steuersatz von 6 Prozent 18.000 Euro Grunderwerbsteuer an. Bei zweimaligem Wiederverkauf sind es 54.000 Euro.

ro zum Steuersatz von 6,5 Prozent bedeutet z.B. eine Steuerschuld von 13.000 Euro. Dies entspricht einer Einkommensbelastung von 26 Prozent bei einem Jahreseinkommen von 50.000 Euro, aber von nur 13 Prozent bei einem Jahreseinkommen von 100.000 Euro. „Insofern wirkt die Grunderwerbsteuer regressiv und belastet kleine und mittlere Einkommen überproportional. Daraus folgt in der Praxis, dass die Grunderwerbsteuer vor allem für einkommensschwache Schwellenhaushalte ... die Bildung von Wohneigentum zusätzlich erschwert“ (LEMMER 2017, 26-27).

Dieser Effekt wird auch nicht dadurch kompensiert, dass höhere Einkommen generell mehr für Wohneigentum ausgeben. Ein höheres Einkommen impliziert keineswegs zwingend einen höheren Kaufpreis. Beispielweise benötigen Familien mehr Wohnfläche und ältere oder behinderte Menschen ein barrierefreies Umfeld, was den Kaufpreis einer Immobilie und damit die Steuerlast steigert. Bezogen auf die Einkommensverteilung führt auch das eher zu regressiven als zu progressiven Effekten. Da die persönlichen Verhältnisse und die Einkommenssituation der Erwerber unberücksichtigt bleiben, ist die Besteuerung des Immobilienerwerbs in ihrer derzeitigen Form nicht nur mit dem Äquivalenzprinzip, sondern auch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar.

d Lenkungsziele

Für eine Legitimation der Grunderwerbsteuer kommen somit allenfalls alloka-tive Lenkungsziele in Betracht. Lenkungssteuern 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 und erzeugt damit einen Substitutionseffekt. Dieser bringt zum Ausdruck, dass ein Gut weniger nachgefragt wird, wenn sein Preis relativ zu dem Preis anderer Güter steigt. Aus der Perspektive der Betroffenen bedeutet der Staatseingriff daher einen Nutzenverlust.

Ein gesellschaftlicher Zusatznutzen, der den Lenkungseffekt überkompensieren könnte, ist dagegen nicht ersichtlich. In der Literatur werden zwar mögliche Lenkungsziele diskutiert, aber als weitgehend unbegründet beurteilt.

- Eine Steuer auf Immobilientransaktionen könnte vielleicht Fluktuationen auf dem Immobilienmarkt eindämmen, doch ist ein Zusammenhang zwischen Fluktuation und Spekulation empirisch nicht nachgewiesen. Theoretische Analysen zeigen sogar, dass höhere Transaktionskosten mit einem Anstieg von Fluktuationen einhergehen können (BÜTTNER 2017, 27).
- Ein dämpfender Effekt auf Immobilienpreisblasen ist fraglich, weil Verkäufer bei starker Nachfrage nach Wohneigentum die Grunderwerbsteuer regelmäßig auf den Käufer überwälzen können. Eine hohe Steuerbelastung wirkt in solchen Fällen zusätzlich preistreibend und trägt zur weiteren Überhitzung des Immobilienmarktes bei (LEMMER 2017, 18).

Ohne positive Lenkungswirkung erzeugt der Substitutionseffekt der Grunderwerbsteuer nutzensenkende Verzerrungen der ökonomischen Entscheidungen beim Immobilienerwerb, auf die im Folgenden noch genauer eingegangen wird.

Die Grunderwerbsteuer ist über kein Fundamentalprinzip der Besteuerung oder nachvollziehbares Lenkungsziel zu rechtfertigen. Am Ende verbleibt nur der fiskalische (Selbst-) Zweck. In dieser Hinsicht ist die Grunderwerbsteuer gut mit der Umsatzsteuer vergleichbar. „Die meisten Verkehrsteuern einschließlich der Umsatzsteuer haben keinen tieferen Sinn als den, dem Staate Geld zu bringen“ (BFH 1972). Aus diesem Grund und angesichts der Erkenntnis, dass sie zu einem modernen, nach einheitlichen Prinzipien gestalteten Steuersystem nicht passt, erscheint die Schlussfolgerung naheliegend, „die Grunderwerbsteuer abzuschaffen und dafür ... den Grundstücksverkehr der Umsatzsteuer zu unterwerfen“ (ANDREAE 1980, 595). Eine Verkürzung der Debatte auf diese Option wäre allerdings nicht angemessen. Die Überlegungen zur Reform der Grunderwerbsteuer in Kapitel C berücksichtigen deshalb auch alternative Lösungen.

3 Wirkungen der Grunderwerbsteuer

Vor der Diskussion der Reformoptionen wird geprüft, inwieweit die ökonomischen Wirkungen der Grunderwerbsteuer ihre grundlegenden Rechtfertigungsdefizite relativieren. Dabei geht es um (a) die Beeinflussung ökonomischer Entscheidungen und (b) die Verteilung der effektiven Steuerlasten.

a Verzerrung ökonomischer Entscheidungen

Überwiegend fiskalisch motivierte Steuern sollten die ökonomischen Entscheidungen der Wirtschaftssubjekte wenigstens nicht unabsichtlich verzerren. Das Postulat der Steuerneutralität basiert auf der Einsicht, dass Substitutionseffekte, die keinem nachvollziehbaren Lenkungszweck dienen, in der Regel unnötige Wohlfahrtsverluste der Steuerzahler herbeiführen. In dieser Hinsicht hat die heutige Grunderwerbsteuer bedeutende Mängel.¹⁷

Die Grunderwerbsteuer verteuert den Erwerb von Wohneigentum und bewirkt damit einen Substitutionseffekt zugunsten der Miete oder Pacht von Immobilien. Diese Ausweichreaktion spiegelt sich in den Daten. Nach aktuellen Schätzungen sinkt die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer um 6 bis 7,5 Prozent, wenn der Grunderwerbsteuersatz um einen Prozentpunkt angehoben wird (BOYSEN-HOGREFE 2017a, 7. FRITZSCHE, VANDEREI 2016, 16 ff). Daher verwundert es nicht, dass die deutsche Wohneigentumsquote trotz des geringen Zinsniveaus im europäischen Vergleich mit 51,1 Prozent weiterhin extrem niedrig ausfällt. Deutschland liegt damit unter 32 europäischen Ländern auf dem vorletzten Platz, nur noch gefolgt von der Schweiz (STATISTA 2019). Die Erhebung der Grunderwerbsteuer steht somit in offenkundigem Missverhältnis zur politisch beabsichtigten Förderung der Investitionstätigkeit im Wohnungsbau.

Die Verzerrung der Investitionsentscheidungen durch die Grunderwerbsteuer hat verschiedene Dimensionen. Generell liegt der Kaufpreis einer Immobilie, nach dem sich die Steuer bemisst, bei unbebauten Grundstücke relativ niedriger, da kein Gebäudewert anfällt. Die Mitversteuerung der Gebäudewerte verteuert Investitionen in den Bestand und begünstigt den Neubau.¹⁸ Auf effizienten Märkten bilden sich allerdings für selbst errichtete oder gekaufte Häuser gleicher Qualität am Ende gleiche Erwerberpreise. Solange Preisunterschiede

¹⁷ Vgl. zu den Wirkungen der Grunderwerbsteuer SCHERF, DRESSELHAUS 2016, 743-745 und SCHERF, DRESSELHAUS 2017, 7.

¹⁸ Bei der Wahl zwischen der privaten Erstellung eines Hauses und der Inanspruchnahme eines Bauträgers entsteht eine weitere Verzerrung. Im letzteren Fall droht die steuerliche Belastung des Neubaus, die bei privater Erstellung vermeidbar ist (RAPPEL 2012, 25). Zudem bezahlt der Erwerber neben der Grunderwerbsteuer zusätzlich die in den Bauleistungen enthaltene Mehrwertsteuer, was eine Doppelbelastung bewirkt (HENTZE, VOIGTLÄNDER 2017, 12).

bestehen, wird die günstigere Variante bevorzugt, was deren Preis in die Höhe treibt und die Preisdifferenz beseitigt.

Daher wird die Steuerdifferenz letztlich von den Verkäufern bebauter Grundstücke getragen (PETKOVA, WEICHENRIEDER 2017a, 13). Sie müssen die auf der Immobilie lastende Grunderwerbsteuer übernehmen, da die Käufer alternativ unbebaute Grundstücke erwerben und grunderwerbsteuerfrei bebauen können.¹⁹ Die Verkäufer unbebauter Grundstücke profitieren dagegen von der durch die Grunderwerbsteuer angeregten Mehrnachfrage nach ihren Immobilien. Eine negative Begleiterscheinung ist die Förderung der Zersiedlung und Versiegelung der Landschaft (RAPPEL 2012, 24).

Auch die Wahl zwischen Kaufen und Mieten kann durch die Grunderwerbsteuer verzerrt werden. Beim Wohnen zur Miete ist formal keine Steuer zu entrichten, so dass auf den ersten Blick Mieten statt Kaufen gefördert wird. Man darf aber nicht übersehen, dass Vermieter, die ein Mietobjekt erstellen oder erwerben, 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. Somit dürfte die Grunderwerbsteuer teilweise auf die Mieter überwälzt werden. Dennoch hemmt sie auch die Investitionen im Mietwohnungsbau, denn die partielle Überwälzung ändert nichts daran, dass deren Kapitalkosten aus steuerlichen Gründen höher sind als die Kosten alternativer Investitionen. Darüber hinaus stellt die Grunderwerbsteuer den Neubau auch in diesem Bereich relativ besser als den Erwerb aus dem Wohnungsbestand.

¹⁹ „Mehrere internationale Studien legen in der Tat nahe, dass es ausgeprägte Kapitalisierungseffekte auf den Immobilienmärkten gibt. Diese können sogar so weit führen, dass der Hauspreis um mehr als 1.000 Euro sinkt, wenn die Steuer um 1.000 Euro steigt. ... Steuereffekte, bei denen der Preis sogar um mehr als die auferlegte Steuer sinkt, sind ungewöhnlich. Sie können jedoch beim Immobilienvermögen erklärt werden, wenn man berücksichtigt, dass die Grunderwerbsteuer wie eine Finanztransaktionssteuer wirkt. Gehen die Marktteilnehmer davon aus, dass die Steuer auch bei einem zukünftigen Wiederverkauf Anwendung findet, so spiegelt der heutige Kaufpreis nicht nur die heutige Steuer wider, sondern auch den Barwert zukünftiger Steuern. Der Preiseffekt kann die einmalig anfallende Steuer daher übersteigen“ (PETKOVA, WEICHENRIEDER 2017a, 13-14). Eine detaillierte Analyse der Preis- und Mengeneffekten der Grunderwerbsteuer liefern PETKOVA, WEICHENRIEDER 2017b.

Die allgemeine Benachteiligung der Immobilien gegenüber anderen Kapitalanlagen durch die Grunderwerbsteuer betrifft vor allem Finanzanlagen, bei deren Erwerb derzeit keine vergleichbare Finanztransaktionssteuer anfällt. Verschärft wird die Diskriminierung durch die Besteuerung der laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer. Kapitalerträge, die der Körperschaftsteuer (Dividenden) oder Abgeltungsteuer (Dividenden, Zinsen) unterliegen, werden anders und in der Regel geringer belastet. Das verstößt gegen die horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit.

Bei der Akquisition von Immobilien entsteht eine weitere Verzerrung durch die Möglichkeit der Unternehmen, Immobilien im Rahmen eines Share Deals zu erwerben. Dabei veräußern die bisherigen Besitzer die Immobilien nicht direkt, sondern bilden eine Gesellschaft und verkaufen Anteile daran. Bleibt der übertragene Anteilsbesitz innerhalb von 10 Jahren unter 90 Prozent, ist keine Grunderwerbsteuer zu entrichten.²⁰ Die Attraktivität dieser Form der Steuervermeidung steigt mit wachsender Grunderwerbsteuerbelastung (HENTZE, VOIGTLÄNDER 2017, 20). Allerdings entstehen Steuervermeidungskosten (rechtliche Gestaltung, Haftungsrisiken). Daher sind solche Konstruktionen für Eigenheimbesitzer unattraktiv, können aber bei der Übertragung von größeren Wohnungsbeständen oder Gewerbeimmobilien hohe Steuerersparnisse bewirken (PETKOVA, WEICHENRIEDER 2019, 12).

Anhand der Share Deals wird deutlich, dass die Grunderwerbsteuer eine Sondersteuer auf Immobilien ist, die Konflikte mit der Unternehmensbesteuerung erzeugt. Immobilienunternehmen werden diskriminiert, weil andere Unternehmen keine entsprechenden Transaktionssteuern zahlen. Die aktuellen Änderungen (Senkung der Steuergrenze, Verlängerung der Haltefrist, Einbezug der

²⁰ Der Bundestag hat am 21.04.2021 ein „Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes“ mit dem Ziel der Eindämmung „missbräuchlicher“ Steuergestaltungen verabschiedet. Nach der Zustimmung des Bundesrates am 07.05.2021 tritt das Gesetz am 01.07.2021 in Kraft. Share Deals werden aber nicht verboten, sondern nur erschwert. Bis zum 01.07.2021 gelten noch die alten Beschränkungen von 95 Prozent für die steuerauslösende Grenze beim Erwerb von Immobilien über Share Deals und 5 Jahren für die Haltefrist. Zudem sind grundbesitzende Kapitalgesellschaften, die Anteile auf neue Gesellschafter übertragen, bis zum Inkrafttreten des neuen Gesetzes noch nicht in die Regelung der Share Deals einbezogen. Vgl. zur Share-Deal-Reform WISCHOTT, GRAESSNER 2021.

Kapitalgesellschaften) verschärfen insofern eine unbegründete Benachteiligung der Immobilienwirtschaft (HENTZE, VOIGTLÄNDER 2017, 21). Zudem erhöht die Gleichbehandlung von sachlich durchaus unterschiedlichen Tatbeständen die Gerechtigkeit einer prinzipiell fragwürdigen Steuer nicht automatisch.²¹

Das Problem der Share Deals würde bei einer Integration der Wirtschaftsimmobilien in die Umsatzsteuer entfallen. Dann unterläge der Immobilienhandel nur der Besteuerung, wenn der Immobilienwert steigt und durch Verkauf realisiert wird. Um eine Mehrbelastung gegenüber der Grunderwerbsteuer bei erstmaliger Anwendung zu vermeiden, könnte für solche Transaktionen der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent zugrunde gelegt werden. Die Umsatzsteuerlösung hätte den Vorteil, dass Immobilienunternehmen anderen Unternehmen gleichgestellt würden (HENTZE, VOIGTLÄNDER 2017, 24-25).

Neben den Investitionseffekten sind die mobilitäts- und transaktionshemmenden Wirkungen der Grunderwerbsteuer allokativ problematisch. Verkehrsteuern erhöhen die Transaktionskosten und reduzieren das Transaktionsvolumen. Verstärkt wird die transaktionshemmende Wirkung der Grunderwerbsteuer durch den bereits erwähnten Kaskadeneffekt (FECHT 1980, 906-907), der darauf basiert, dass bei jedem Eigentumswechsel erneut Grunderwerbsteuer gezahlt werden muss. Selbst bei Verlusten aus einem Weiterverkauf ist die Grunderwerbsteuer erneut zu entrichten (VOIGTLÄNDER, HENTZE 2015, 11-12).

Die Grunderwerbsteuer verringert folglich die Bereitschaft zum Wiederverkauf und verlängert das Halten von Immobilien. Das reduziert bei selbstgenutztem Wohnraum auch die Arbeitsmarktmobilität. Sie ist bei Hauseigentümern nicht zufällig in Ländern mit hohen Transaktionskosten besonders gering (RAPPEL 2012, 29). Da die Grunderwerbsteuer keine originäre Lenkungsfunktion hat, sind diese Nebenwirkungen unerwünscht. Sie stehen auch im Widerspruch zur politisch gewünschten Stärkung der Wohneigentumsquote (VORNHOLZ 2020, 2).

²¹ Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen dient eben nicht generell der Steuerumgehung. Die Annahme eines Missbrauchs erscheint nur gerechtfertigt, wenn der Erwerb der Gesellschaftsanteile wirtschaftlich dem Erwerb eines Grundstücks gleichzustellen ist und das Gesellschaftsvermögen überwiegend aus Grundbesitz besteht (JOISTEN u.a. 2019, 33 ff).

Daneben behindert die Grunderwerbsteuer den Immobilienhandel gewerblicher Anbieter sowie notwendige Anpassungen der Anbieterstruktur (RAPPEL 2012, 32). Die Investitionsentscheidungen aller Unternehmen werden zusätzlich dadurch verzerrt, dass Investitionen in Maschinen und Anlagen umsatzsteuerpflichtig sind, aber zum Vorsteuerabzug berechtigen, während Investitionen in Grundstücke von der Umsatzsteuer befreit sind, aber stattdessen definitiv mit Grunderwerbsteuer belastet werden (VOIGTLÄNDER, HENTZE 2015, 11).

b Lastverteilung der Grunderwerbsteuer

Die Substitutionseffekte der Grunderwerbsteuer verzerren die Entscheidungen im Immobiliensektor und verursachen damit ökonomische Zusatzlasten, die über die Steuerzahlung hinausgehen. Die Reaktionen der Steuerpflichtigen entscheiden auch darüber, wer die Steuerlast letztlich zu tragen hat. Die tatsächliche Inzidenz einer Steuer richtet sich weder nach deren formaler Gestaltung noch nach der vom Gesetzgeber beabsichtigten Lastverteilung.²² Das gilt auch für die Grunderwerbsteuer. Wie bereits erwähnt, wird die Steuerdifferenz zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken vorwiegend von den Verkäufern bebauter Grundstücke getragen und die Steuer kann im Mietwohnungsbau möglicherweise zum Teil auf die Mieter abgewälzt werden.

Vielfach wird die Grunderwerbsteuer in der aktuellen Diskussion um gestiegene Preise auf dem Wohnungsmarkt als Kostentreiber kritisiert (PAPE 2017, 8). Forderungen nach einer Steuersenkung zur Förderung „bezahlbarer“ Wohnungen gehen davon aus, dass der Käufer als Steuerzahler und Steuerträger fungiert und somit auch wirksam entlastet werden kann. Das ist aus ökonomischer Sicht jedoch im Allgemeinen nicht der Fall.

Die effektive Inzidenz der Grunderwerbsteuer auf dem Markt für Grund und Boden hängt davon ab, wie preiselastisch Anbieter und Nachfrager auf eine Ver-

²² Die effektive Steuerinzidenz ist die materielle Steuerlast, die sich durch Berücksichtigung von Überwälzungsvorgängen ergibt. Sie weicht regelmäßig von der formalen Inzidenz ab. Die Differenz zwischen beiden Inzidenzbegriffen spiegelt den Unterschied zwischen „Wunsch und Wirklichkeit der Steuerinzidenz“ wider (BLANKART 2016, 246).

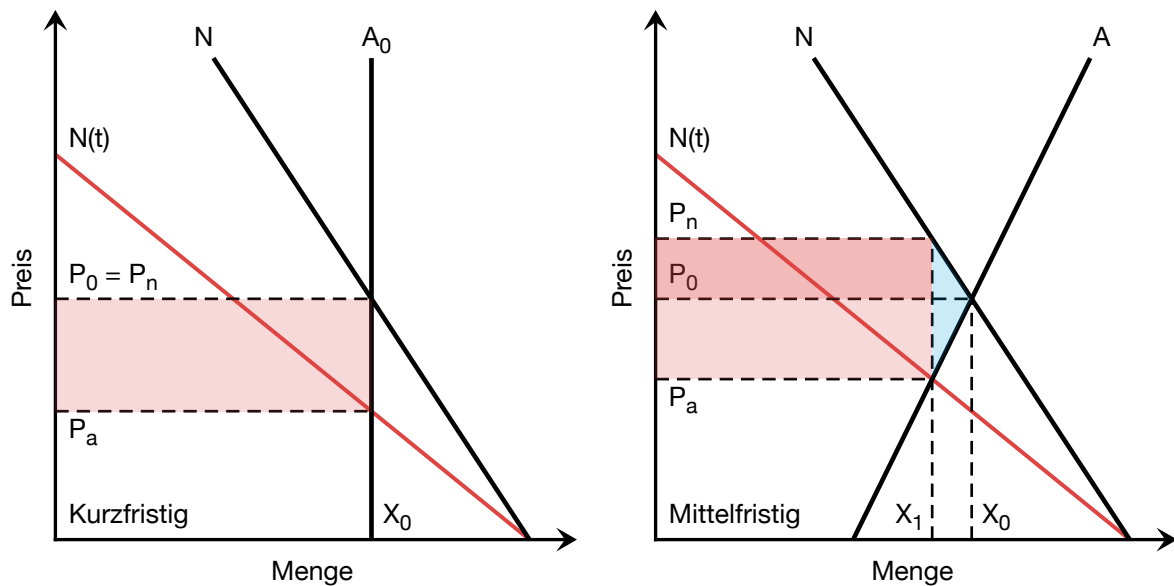
änderung des Steuersatzes reagieren. In dieser Hinsicht weist der Immobilienmarkt einige Besonderheiten auf (MALOTKI, CISCHINSKY 2018, 285 ff).

- Trotz einiger Beschränkungen kann von einer merklichen Preiselastizität der Nachfrage ausgegangen werden. Die zeitliche und räumliche Mobilität der Selbstnutzer mag begrenzt sein, aber sie können ihre Nachfragemenge durch Wahl kleinerer Wohneinheiten reduzieren. Ein steigender Bodenpreis erhöht auch die Neigung der Bauträger und Investoren, Grundstücke mit höherer Geschossflächen- und Wohnungszahl zu erwerben.
- Dagegen dürfte die Angebotselastizität auf Grundstücksmärkten kurzfristig relativ gering sein. Mittelfristig ist jedoch von einem zumindest begrenzt preiselastischen Angebot auszugehen, da sich bei steigenden Preisen mehr Wohnungsbauinvestitionen rentieren. Infolgedessen hängen die Lasteffekte der Grunderwerbsteuer bei preiselastischer Nachfrage vom Zeithorizont der Anpassungsreaktionen auf der Angebotsseite ab.

Abbildung 3 zeigt, dass die materielle Inzidenz einer Erhöhung der Grunderwerbsteuer kurzfristig bei den Grundstücksanbietern liegt. Bei gegebener Angebotsmenge A_0 bestimmt die preiselastische Nachfragefunktion N den Marktpreis P_0 . Diesen Preis zahlen die Nachfrager und erhalten die Anbieter in einer Welt ohne Steuern. Die Einführung (bzw. Erhöhung) einer Steuer ändert nichts daran, dass die Nachfrager für die Angebotsmenge A_0 weiterhin nicht mehr als den Bruttopreis $P_0 = P_n$ zu zahlen bereit sind. Folglich müssen die Anbieter den Nettopreis P_a akzeptieren, der ihnen nach Abzug der Steuer verbleibt, wenn sie Grund und Boden verkaufen wollen.

Der Nettopreis wird durch den Schnittpunkt der Nachfragefunktion $N(t)$ mit der Angebotsfunktion A_0 bestimmt. Ausgehend von der Marktnachfragefunktion N , in der die Brutto-Zahlungsbereitschaft zum Ausdruck kommt, zeigt $N(t)$ die für die Anbieter entscheidende Netto-Zahlungsbereitschaft der Nachfrager. Da die Grunderwerbsteuer eine Wertsteuer ist, die den Bruttopreis gegenüber dem Nettopreis proportional erhöht, dreht sie $N(t)$ gegenüber N nach links unten. Die hellrote Fläche in der Grafik entspricht dem Produkt $(P_0 - P_a) X_0$ und enthüllt die Steuerlast der Anbieter.

Abb. 3 Inzidenz der Grunderwerbsteuer



Eigene Darstellung.

Mittelfristig ergeben sich bei preiselastischem Angebot die im rechten Teil von Abbildung 3 dargestellten Effekte. Die Grunderwerbsteuer führt dann aufgrund ihrer renditesenkenden Wirkung zu einer Verminderung des Grundstücksangebots, was den Preis bei gleichbleibender Nachfrage nach oben treibt. Die Folge ist eine Teilüberwälzung der Steuer auf die Nachfrager, die nun statt dem Ausgangspreis P_0 für die Menge X_0 den höheren Preis P_n für die geringere Menge X_1 zahlen müssen. Bei der neuen Menge liegt der Nettopreis P_a daher höher als im kurzfristigen Gleichgewicht. Die Steuerlasten verteilen sich nun auf die Anbieter, die $(P_0 - P_a) X_1$ zahlen (hellrote Fläche), und auf die Nachfrager, deren Steueranteil $(P_n - P_0) X_1$ beträgt (dunkelrote Fläche).

Durch die Mengenreduktion entsteht zudem ein Wohlfahrtsverlust über die Steuerlast hinaus, der in der blauen Fläche zum Ausdruck kommt. Sie zeigt die Nutzeneinbußen der Anbieter und Nachfrager infolge der aus steuerlichen Gründen geringeren gehandelten Menge an bebaubaren Grundstücken.²³ Empirisches Indiz für eine positive Preiselastizität des Angebots ist die vielerorts hohe

²³ Diese Darstellung beruht auf dem Konzept der Konsumenten- und Produzentenrente. Die Nutzenvorteile beider Marktseiten zeigen sich in der Differenz zwischen den Preisen, zu denen sie bereit wären, eine Transaktion durchzuführen, und dem für Konsumenten geringeren bzw. Produzenten höheren Marktpreis, der tatsächlich zustande kommt. Grafisch äußert sich die

Zahl erschlossener Grundstücke, die nicht verkauft werden, weil den Anbietern der erzielbare Nettopreis zu gering ist (MALOTTKI, CISCHINSKY 2018, 288).

Bei positiver Angebotselastizität kann das Immobilienangebot durch eine Ausweitung der Bautätigkeit langsam steigen. Der Markt reagiert dann auf eine wachsende Nachfrage, die kurzfristig den Preis nach oben treibt und damit verbesserte Renditechancen signalisiert. Vor diesem Hintergrund kann man erwarten, dass eine Senkung der Grunderwerbsteuer das Angebot mittelfristig vergrößert. Beide Marktseiten profitieren davon, denn der Anbieterpreis steigt, während der Nachfragerpreis sinkt. Die Mehrinvestitionen reduzieren auf Dauer das zunächst gestiegene Preisniveau und normalisieren die erzielbare Rendite.

Abweichungen von der Standardlösung können sich in Abhängigkeit von der regionalen Immobilienmarktlage ergeben (MALOTTKI, CISCHINSKY 2018, 287 ff).

- In ländlich geprägten und/oder strukturschwachen Abwanderungsregionen existiert ein entspannter und im Regelfall preisgünstiger Bodenmarkt mit erschlossenen unbebauten Grundstücken, auf denen eine Genehmigung für Wohnbebauung unmittelbar möglich ist. Dort reagiert der Markt kurz- und mittelfristig in der beschriebenen Weise auf Steuersatzänderungen.
- Im Umland prosperierender Ballungszentren findet sich oft ein angespannter mittel- bis hochpreisiger Bodenmarkt mit noch unerschlossenen Baulandreserven bzw. Nachverdichtungspotenzialen. An der bislang erreichten Kapazitätsgrenze bewirken Steuersatzänderungen keine Mengenreaktion, sondern schlagen sich im Angebotspreis nieder. Ein preiselastischer Angebotsspielraum, in dem die Mengenanpassung nach oben greift, muss erst durch Erschließung neuer Flächen geschaffen werden. Daher dürften Steuerensenkungen langsamer auf das Immobilienangebot zurückwirken.

Konsumentenrente in der Fläche zwischen der Nachfragefunktion und der Preisgeraden P_0 und die Produzentenrente in der Fläche zwischen der Preisgeraden P_0 und der Angebotsfunktion. Eine Steuer schöpft immer einen Teil der Konsumenten- und/oder Produzentenrente zugunsten des Staates ab, doch bei Mengenreaktionen entstehen zusätzliche Verluste, denen keine Steuerzahlung gegenübersteht.

- Der Markt für innerstädtische Lagen wirtschaftsstarker Großstädte ist oftmals hochpreisig, weil Baulandreserven und Nachverdichtungspotenziale weitgehend ausgeschöpft sind. Auch mittelfristig erscheint keine wesentliche Angebotsausweitung möglich, so dass nur der Preis auf Veränderungen des Steuersatzes reagiert. Damit verschiebt sich die Aufteilung des Preises zwischen Staat und Anbietern, ohne die Nachfrageseite zu treffen.

Die Überlegungen zur Steuerinzidenz zeigen, dass die Grunderwerbsteuer auf preiselastischen Bodenmärkten ein Transaktionshemmnis darstellt. Steuererhöhungen reduzieren den Anbieterpreis und damit die Angebotsmenge, während der Nachfragerpreis steigt. Es stellt sich die Frage, ob diese Wirkungen auf den Markt für bereits bebaute Grundstücke übertragbar sind, denn einmal geschaffener Wohnraum lässt sich nicht ohne weiteres verkleinern. Hier greift jedoch die Tendenz zur Verlängerung der Haltedauer, die das Angebot reduziert. Denkbar sind darüber hinaus Anpassungen durch verminderte Ersatzinvestitionen im Wohnungsbestand mit der Folge einer Qualitätsverschlechterung (Sanierungsstau), die den Nachfragerpreis indirekt erhöht. Insgesamt ist daher Potenzial zur Anpassung nach unten vorhanden, das genutzt werden dürfte, um die dargestellte mittelfristige Verteilung der Steuerlasten herbeizuführen.

Insgesamt kann man festhalten, dass die kurzfristige Steuerinzidenz im Allgemeinen bei den Anbietern liegt. Mittelfristig bleibt es dabei, wenn die Nachfrage in hochpreisigen Märkten auf eine vertikale Angebotsfunktion trifft, die nicht weiter nach rechts verschoben werden kann. Auf Märkten mit Angebotsspielraum treten mittelfristig aber auch Mengenreaktionen auf, mit denen eine partielle Verschiebung der Steuerlast auf die Nachfrager einhergeht. Umgekehrt profitieren dann beide Marktseiten von einer Steuersenkung.

Aus den marktspezifischen Unterschieden ergibt sich ein Argument für regional differenzierte Steuersätze. Niedrige Steuersätze erscheinen geeignet, das Angebot auf entspannten und preisgünstigen Bodenmärkten zu erhöhen. Das gilt in abgeschwächter Form auch für Bodenmärkte mit unerschlossenen Reserven, während Steuersenkungen auf angespannten Bodenmärkten ohne Reserven ins Leere laufen. Am Grundproblem physisch begrenzter Wohnraumkapazität

zitäten in begehrter Lage lässt sich staatlicherseits nur im Rahmen der städtebaulichen und baurechtlichen Möglichkeiten etwas ändern (MALOTTKI, CISCHINSKY 2018, 290). Das Argument, man könne auf solchen Märkten sogar Steuererhöhungen begründen, um Anbieterrenten abzuschöpfen, kann schon deshalb nicht überzeugen, weil damit auch der Anreiz für Investitionen herabgesetzt wird, die im Rahmen neu geschaffener Bebauungsoptionen erwünscht wären.

Generell verbessert eine Differenzierung der Steuersätze nach Bundesländern die wirtschaftspolitischen Handlungsoptionen nicht entscheidend, da zumindest in den Flächenländern alle Marktformen nebeneinander existieren. Eine regionale Flexibilisierung innerhalb der Länder wäre denkbar. Sie würde aber entsprechende Differenzierungen der Wohnraumförderung der Länder sowie der Grundsteuer-Hebesätze der Kommunen überlagern und könnte somit schwer prognostizierbare Gesamtwirkungen auf dem Immobilienmarkt erzeugen.

4 Steuerautonomie und Finanzausgleich

Mit der Steuersatzautonomie der Länder sind weitere ökonomische Probleme verbunden. Unterschiedliche Steuersätze können räumliche Ausweicheffekte in Form einer Bevorzugung der Bundesländer mit geringerer Steuerbelastung als Investitionsstandort induzieren (VOIGTLÄNDER, HENTZE 2015, 12).

a Räumliche Ausweicheffekte

Die Ländersteuersätze variieren immerhin zwischen 3,5 und 6,5 Prozent, 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 (BECHTOLDT u.a. 2014, 1289). Auch auf internationaler Ebene wäre es vorstellbar, der Grunderwerbsteuer durch Ansiedlung in einem Nachbarland auszuweichen. Allerdings liegen die Steuersätze dort auf ähnlichem oder zum Teil noch höheren Niveau (Tabelle 1, 38) und die Wahl eines ausländischen Standorts erhöht in der Regel die Transaktionskosten.

Räumliche Ausweicheffekte wären unproblematisch, wenn die Steuersatzdifferenzen im Sinne der fiskalischen Äquivalenz mit entsprechenden Leistungsdif-

ferenzen für Immobilienerwerber einhergingen. Dann würde die Steuersatzautonomie einen fairen fiskalischen Wettbewerb zwischen den Bundesländern auslösen, der sowohl der allokativen Effizienz als auch der Steuergerechtigkeit dient (SCHERF 2014). Wie bereits erwähnt, existiert der hierfür erforderliche Zusammenhang zwischen Besteuerung und Staatsleistung bei der Grunderwerbsteuer jedoch nicht. Somit kann Autonomie ausgerechnet bei dieser Sondersteuer für eine kleine Gruppe von Immobilienkäufern die Qualität dezentraler Entscheidungen auch nicht verbessern.

Die Frage nach der Sinnhaftigkeit der Steuersatzautonomie bei der Grunderwerbsteuer stellt sich nicht zuletzt vor dem Hintergrund der allseitigen Tendenz zu höheren Steuersätzen (Race to the top). Aufgrund der im engeren Wortsinne immobilien Besteuernsbasis haben die Länder einen monopolistischen Steuerfestsetzungsspielraum, den sie für überhöhte Steuerpreise ausschöpfen können (HEINEMAN 2014, 9). Die Extrabelastung einer kleinen Gruppe von Steuerzahlern fällt daher auch noch besonders hoch aus. Wesentlich zweckmäßiger wäre eine Autonomie der Länder bei der Einkommensteuer. Sie kann dank ihrer umfassenden Bemessungsgrundlage und der Einbeziehung der meisten Bürger zumindest eine globale Äquivalenz zwischen Landessteuern und Landesleistungen herstellen. Außerdem würde die Finanzierung von Konsolidierungslasten auf einem breiteren Fundament der Steuergerechtigkeit zugute kommen.

b Anreiz für Steuererhöhungen?

Die Steuersatzautonomie der Länder bei der Grunderwerbsteuer hat Folgewirkungen auf den Länderfinanzausgleich, die einen zusätzlichen Anreiz für Steuererhöhungen schaffen können. Als Ursache gilt das Verfahren zur Bestimmung der Einnahmen aus Ländersteuern. Zur Messung der Steuerkraft muss bei autonom festlegbaren Steuersätzen eine Aufkommensnormierung vorgenommen werden. Andernfalls würde der Finanzausgleich verzerrt, weil Länder mit selbst gewählt niedrigen (bzw. hohen) Steuersätzen ärmer (bzw. reicher) gerechnet würden als sie tatsächlich sind. Daher wird das Grunderwerbsteueraufkommen bei der Bestimmung der Ländersteuerkraft anhand des bundesdurchschnittlichen und nicht anhand des tatsächlichen Steuersatzes berechnet.

Vor diesem Hintergrund lautet die typische Argumentation: Wenn einzelne Länder ihre Steuersätze anheben, steigt der Durchschnittssteuersatz und damit auch die Finanzkraft, die den übrigen Ländern im Finanzausgleich zugemessen wird, obwohl sie ihre Steuersätze nicht erhöht haben. „Steuererhöhungen in bestimmten Ländern gehen also zulasten der übrigen Länder, für die sich folglich ein Anreiz ergibt, mit Steuererhöhungen nachzuziehen“ (FICHTE 2013, 3). Steuererhöhende Länder seien zudem eher bereit, Verluste aus Verhaltensanpassungen in Form rückläufiger Transaktionen hinzunehmen, da diese durch den Finanzausgleich teils kompensiert würden (BOYSEN-HOGREFE 2017b, 359).

Mit einer Simulation des aktuellen Länderfinanzausgleichs wird im Folgenden geprüft, ob sich die vermuteten Fehlanreize empirisch bestätigen lassen.²⁴ Der Finanzkraftausgleich unter den Ländern erfolgt seit 2020 durch finanzkraftabhängige Zuschläge und Abschläge, die mit den Umsatzsteueranteilen verrechnet werden. Hinzu kommen die allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen (SCHERF 2020b, 602 ff).²⁵ Auf beiden Ebenen treten Rückwirkungen auf die Höhe der Ausgleichstransfers ein, wenn sich die Steuerkraft der Länder verändert.

Ein Land, das seinen Grunderwerbsteuersatz erhöht, vergrößert zugleich den bundesdurchschnittlichen Steuersatz. Damit wird für alle Bundesländer im Länderfinanzausgleich eine proportional gewachsene Grunderwerbsteuerkraft angesetzt. Dies führt im Gesamtsystem des Länderfinanzausgleichs zu Verschiebungen, was am Beispiel einer Erhöhung des für den Durchschnitt gewichtigen bayerischen Steuersatzes um einen Prozentpunkt für das Ausgleichsjahr 2020 illustriert werden soll. Bayern hätte dadurch ein rechnerisches Mehraufkommen von 644 Mio. Euro erzielt und den Durchschnittssteuersatz aller Länder von 5,17 auf 5,38 Prozent erhöht.²⁶ Abbildung 4 zeigt den Nettotransfereffekt in Eu-

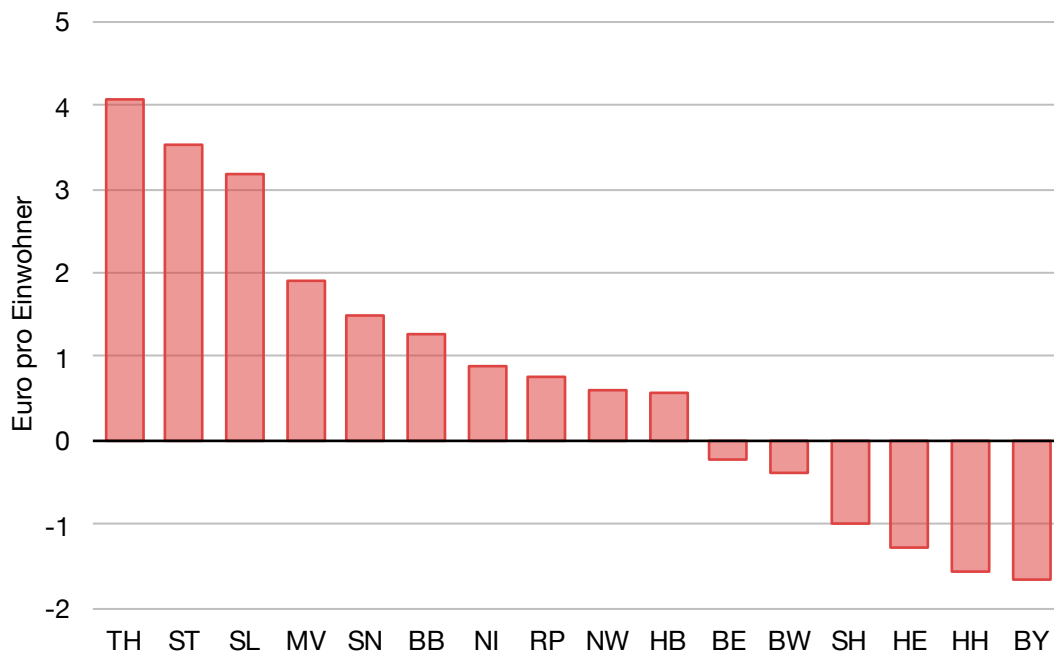
²⁴ Frühere Beiträge basieren auf dem bis 2019 geltenden System des Länderfinanzausgleichs (BÜTTNER, KRAUSE 2017. BOYSEN-HOGREFE 2017a und 2017b. HENTZE 2017). Sie sind daher nicht geeignet, die Interdependenzen des heutigen Systems exakt abzubilden.

²⁵ Die Bundesergänzungszuweisungen für unterproportionale Gemeindesteuerkraft spielen hier keine Rolle, weil die Grunderwerbsteuer nur die Finanzkraft der Länder selbst verändert.

²⁶ Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer lag in Bayern 2020 bei 64,4 Mrd. Euro. Der neue Durchschnittssteuersatz resultiert aus dem erhöhten Steueraufkommen von 16,9 Mrd. Euro bezogen auf die gesamte Bemessungsgrundlage von 310,2 Mrd. Euro.

ro pro Einwohner, der sich aus den Veränderungen der Zahlungen aus Umsatzsteuer, Finanzkraftausgleich und Bundesergänzungszuweisungen ergibt.²⁷

Abb. 4 Nettotransfereffekt im Länderfinanzausgleich



Daten: Bundesministerium der Finanzen, Vorläufige Abrechnung des Länderfinanzausgleichs 2020. Eigene Berechnungen. Annahme: Bayern erhöht den Steuersatz von 3,5 auf 4,5 Prozent.

Bei allen Bundesländern und – wegen der Bundesergänzungszuweisungen – auch beim Bund ergeben sich Veränderungen ihrer Netto-Zahler- bzw. Empfängerposition, die zwischen -1,66 Euro pro Einwohner für Bayern und 4,07 Euro pro Einwohner für Thüringen liegen. Dies ist bei einem gesamten Zahlungsvolumen von ca. 1.467 Euro pro Einwohner und einer durchschnittlichen Finanzkraft nach Finanzausgleich von 3.617 Euro pro Einwohner keine nennenswerte Größenordnung. Die prozentualen Gewinne und Verluste der Länder bewegen sich gerade einmal zwischen -0,05 Prozent in Bayern und 0,1 Prozent in Thüringen.²⁸ Zudem kompensieren sich Gewinne und Verluste innerhalb der Län-

²⁷ Anpassungsreaktionen wurden bei der Simulation nicht berücksichtigt. Sie reduzieren u.U. das erzielbare Mehraufkommen, ändern aber nichts an der Struktur der LFA-Effekte.

²⁸ Die Angaben gelten ohne Vergrößerung des bayerischen Steuersatzes. Insgesamt erhielten die Länder 2020 Zahlungen von 121,9 Mrd. Euro bzw. 1.467 Euro pro Einwohner aus Umsatzsteuer und Bundesergänzungszuweisungen. Zusammen mit der Ländersteuerkraft von 178,7 Mrd. Euro ergab sich ein Länderbudget von 300,7 Mrd. Euro bzw. 3.617 Euro pro Einwohner.

dergruppe nahezu vollständig.²⁹ Ein systematischer Anreiz für andere Länder, als Reaktion auf den Anstieg ihrer finanzausgleichsrelevanten Steuerkraft ihren Steuersatz ebenfalls zu erhöhen, lässt sich daraus kaum ableiten.

Die Struktur der Rückwirkungen im Länderfinanzausgleich ist unabhängig davon, welches Land seinen Grunderwerbsteuersatz anhebt. Länder mit relativ geringer Bemessungsgrundlage verursachen naturgemäß absolut kleinere Erhöhungen des Durchschnittssteuersatzes, doch verteilen sich die Nettotransfereffekte stets nach dem in Abbildung 4 dargestellten Muster.

Das steuererhöhende Land selbst verzeichnet einen doppelten Budgeteffekt, da seine Mehreinnahmen um den Nettotransfereffekt korrigiert werden. Im Fall Bayern steigen die Steuereinnahmen um 644,1 Mio. Euro. Im Finanzausgleich gehen 21,8 Mio. Euro verloren, so dass 622,3 Mio. Euro bzw. 96,6 Prozent der Mehreinnahmen im Land verbleiben. Wenn Nordrhein-Westfalen den Steuersatz um einen Prozentpunkt erhöht und damit ein Mehraufkommen von 571,3 Mio. Euro erzielt, werden die Mehreinnahmen durch den Rückkoppelungseffekt sogar um 9,4 Mio. Euro aufgestockt und die Verbleibsquote liegt bei 101,6 Prozent.

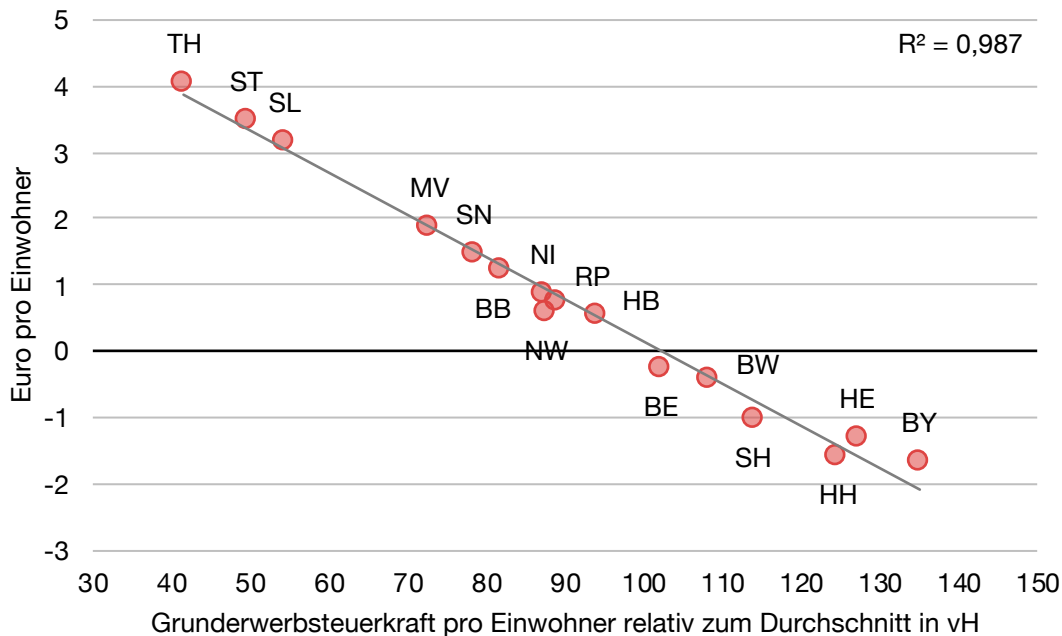
Generell profitieren die grunderwerbsteuerschwachen Länder von einer Erhöhung der Steuerkraftmesszahl, während die grunderwerbsteuerstarken Länder einen Verlust im Finanzausgleich hinnehmen müssen. Abbildung 5 zeigt den Zusammenhang zwischen Nettotransfereffekten und Grunderwerbsteuerkraft. Letztere wird an der Relation zwischen der Bemessungsgrundlage eines Landes bezogen auf seine gewichteten Einwohner und der Bemessungsgrundlage aller Länder bezogen auf die Summe der gewichteten Einwohner bestimmt. Die Einwohnergewichte betragen 1 für Flächenländer und 1,35 für Stadtstaaten.

Der Nettotransfereffekt ist positiv, wenn die Gewerbesteuerkraft eines Landes unter dem Durchschnitt liegt, und negativ, wenn die Gewerbesteuerkraft eines Landes den Durchschnittswert übersteigt. Aus diesem universalen Befund folgt auch, dass grunderwerbsteuerschwache Länder stärker als grunderwerbsteu-

²⁹ Der Bund würde bei den Bundesergänzungszuweisungen eine Mehrbelastung in Höhe von 12 Mio. Euro bzw. 0,14 Euro pro Einwohner verzeichnen.

erstarke Länder von einer Erhöhung ihres Steuersatzes profitieren. Daher könnten grunderwerbsteuerschwache Länder mit einer hohen Verbleibsquote eher dazu neigen, ihren Steuersatz zu erhöhen (BOYSEN-HOGREFE 2017b, 359).

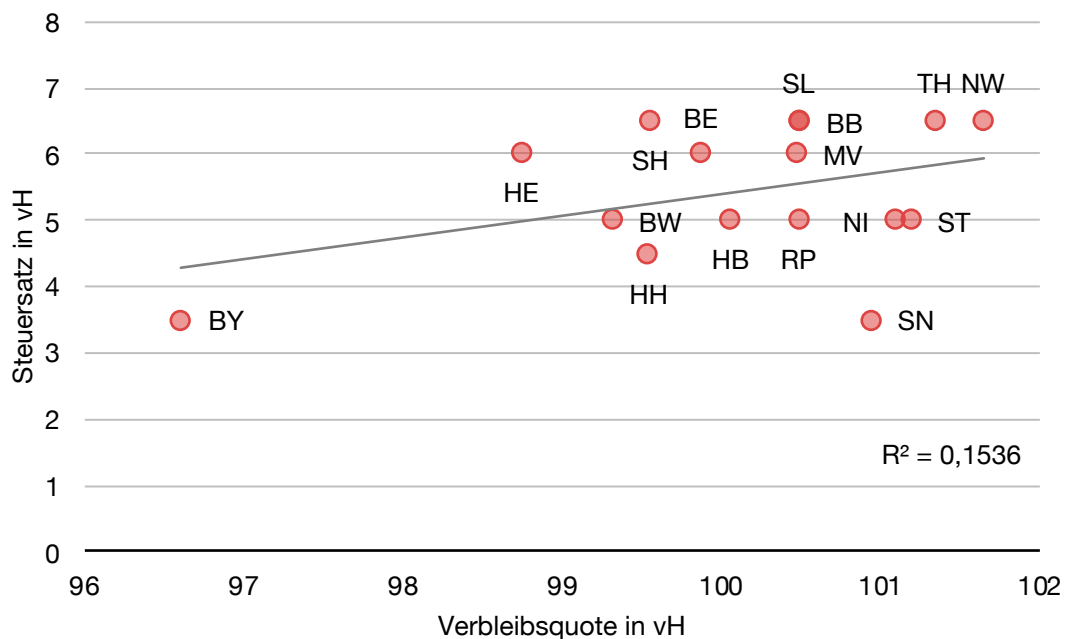
Abb. 5 Nettotransfereffekt relativ zur Steuerkraft



Daten: Bundesministerium der Finanzen, Vorläufige Abrechnung des Länderfinanzausgleichs 2020. Eigene Berechnungen. Annahme: Bayern erhöht den Steuersatz von 3,5 auf 4,5 Prozent.

Die empirischen Daten bestätigen diese Vermutung aber nicht. Abbildung 6 zeigt keinen starken Zusammenhang zwischen den Verbleibsquoten der Länder und ihren Steuersätzen. Sowohl Länder mit niedrigen (SN, HB, RP, NI, ST) als auch solche mit hohen Steuersätzen (MV, SL, BB, NW, TH) finden sich in der Gruppe der Länder mit Verbleibsquoten über 100 Prozent. Genauso weisen in der Gruppe der Länder mit Verbleibsquoten unter 100 Prozent einige Länder niedrige (BY, HH, BW), andere jedoch hohe Steuersätze (HE, SH, BE) auf. Vor diesem Hintergrund kann die These von der im Finanzausgleich angelegten Steuererhöhungsspirale (FICHTE 2013, 3) nicht ohne Weiteres überzeugen. Auch die Vermutung, dass steuererhöhende Länder Verluste aus rückläufigen Transaktionen infolge der Rückwirkungen des Finanzausgleichs leichter in Kauf nehmen könnten (BOYSEN-HOGREFE 2017b, 359), ist nicht klar einzuschätzen.

Abb. 6 Landessteuersätze und Verbleibsquoten



Daten: Bundesministerium der Finanzen, Vorläufige Abrechnung des Länderfinanzausgleichs 2020. Eigene Berechnungen. Annahme: Bayern erhöht den Steuersatz von 3,5 auf 4,5 Prozent.

Selbst bei einer gewichtigen Veränderung des Durchschnittssteuersatzes bleibt das Ausmaß der Korrekturen im Länderfinanzausgleich relativ überschaubar. Das spricht eher für die Wirksamkeit des Normierungsverfahrens bezüglich der Trennung von autonomen Entscheidungen und Länderfinanzausgleich. Die Entlastung der Länder mit unterdurchschnittlicher Gewerbesteuerkraft ist prinzipiell nicht ungünstig, denn von der Steuersatzautonomie profitieren eher die steuerstarken Länder, die ihre Haushalte via Anhebung der Grunderwerbsteuer wirksamer entlasten können. Daher erscheinen die Effekte der Grunderwerbsteuer im Finanzausgleich insgesamt weitgehend unproblematisch.

Dennoch kann man einen fixen Normierungssatz als Alternative zum heutigen Normierungsverfahren in Erwägung ziehen (BROER 2014, 265). In diesem Fall hätten Veränderungen des Steuersatzes einzelner Länder kurzfristig keine Bedeutung für den Länderfinanzausgleich, d.h. die Verbleibsquote läge stets bei 100 Prozent. Allerdings würde die im Finanzausgleich gemessene Steuerkraft der Länder dann nicht mehr mit ihrer tatsächlichen Steuerkraft übereinstimmen. Jede Abweichung des Normierungssatzes t_n vom Durchschnittssteuersatz t_0

führt dazu, dass ein Teil der Ländereinnahmen unberücksichtigt bleibt ($t_n < t_0$) oder eine höhere als die tatsächliche Steuerkraft unterstellt wird ($t_n > t_0$).

Im kommunalen Finanzausgleich werden bei der Grundsteuer und der Gewerbesteuer häufig fixe Normierungssätze eingesetzt, die typischerweise unterhalb des Durchschnittssteuersatzes liegen. Das wäre wohl auch bei der Grunderwerbsteuer der Fall. Im Vergleich zum heutigen Verfahren würden sich aus der teilweisen Nichtberücksichtigung der Grunderwerbsteuerkraft Verteilungseffekte zulasten der grunderwerbsteuerschwachen Länder ergeben, die den Zielen des Finanzkraftausgleichs zuwiderlaufen. Sie wären der Preis für eine vollständige Anreizneutralität des Normierungsverfahrens.³⁰

Vor diesem Hintergrund spricht wenig für eine Abkehr vom bestehenden Normierungsverfahren. Zwar werden dadurch die Konsequenzen autonomer Steuersatzänderungen partiell externalisiert, aber die Rückwirkungen auf andere Länder sind recht überschaubar und beeinträchtigen die Effektivität des Normierungsverfahrens faktisch kaum. Massive Anreize zur Erhöhung der Grunderwerbsteuer sind jedenfalls nicht ersichtlich. Der nach Einführung der Steuersatzautonomie beobachtbare klare Trend nach oben war vor allem den fiskalischen Interessen der Länder geschuldet. Für deren Entscheidungen dürften die Rückwirkungen auf den Länderfinanzausgleich (und das Transaktionsvolumen) keine ausschlaggebende Rolle gespielt haben.

5 Internationaler Vergleich

Die Grunderwerbsteuer ist kein deutsches Unikat, sondern in vielen Ländern gängige Praxis. Tabelle 1 zeigt die Steuerbelastung im internationalen Vergleich. Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass neben der Grunderwerbsteuer weitere Transaktionskosten anfallen (Grundbucheintrag, Makler-, Anwalts- und Notarkosten). Der Anteil der Grunderwerbsteuer an den Transaktionskosten lag 2009

³⁰ Denkbar wäre auch eine Kompromisslösung in Form einer zeitlich verzögerten Anpassung des Normierungssatzes an die Entwicklung des Durchschnittssteuersatzes. Kurzfristig würde das Anreizproblem dadurch gemildert (und das Verteilungsproblem verschärft). Auf Dauer würde man sich aber wieder dem heutigen Verfahren annähern.

in den USA bei nur 12 Prozent, in Deutschland bei 52 Prozent und in Finnland sowie Großbritannien bei fast 90 Prozent (FRITZSCHE, ROHLEDER 2017, 10).

Tab. 1 Grunderwerbsteuer im internationalen Vergleich

Land	Steuersatz	Differenzierung	Steuersatz	Differenzierung	Share Deal
Deutschland	3,5 – 6,5	nach Land			x
Belgien	10		12,5	Brüssel / Wallonien	
Bulgarien	0,1 – 6,6	nach Gemeinde			
Finnland	4				x
Frankreich	5,8		plus 0,6	Gewerbe Paris	x
Griechenland	3,09				
Großbritannien	maximal 15		maximal 16	Schottland	x
Italien	9				
Luxemburg	7		10	Stadt Luxemburg	x
Niederlande	2	Wohnen	7	Gewerbe	x
Österreich	3,5				x
Polen	2				
Portugal	maximal 6	Wohnen	6,5	Gewerbe	x
Schweden	1,5	natürliche Personen	4,25	Unternehmen	
Spanien	6 – 11	nach Region			
Tschechien	4 *				
USA	0,01 – 4	nach Bundesstaat			x

* In Tschechien wurde die Grunderwerbsteuer 2020 abgeschafft (CBBL 2020).

Quellen: WISCHOTT, ADRIAN 2019. CMS LEGAL SERVICES 2020. PETKOVA, WEICHENRIEDER 2019.

Die Bandbreite der Gestaltungsparameter ist groß. Bemessungsgrundlage ist in der Regel der Kaufpreis, oftmals aber auch ein höherer steuerlicher (Markt-) Wert, in Italien der geringere Katasterwert. Die Steuertarife sind überwiegend proportional, teils aber auch progressiv (Großbritannien, Portugal). Die Steuersätze der einbezogenen Länder variieren zwischen knapp über 0 und 16 Prozent. Vielfach finden sich regional und sachlich differenzierte Steuersätze sowie Freibeträge, Steuerbefreiungen oder Steuererleichterungen (Neubauten, unentgeltlicher Erwerb, Ersterwerb, ortsansässige Erwerber, kurzfristiger Wiederverkauf, Umstrukturierungen).

Share Deals bleiben in vielen Ländern steuerfrei, werden aber auch häufig unter bestimmten Voraussetzungen von der Grunderwerbsteuer erfasst (in der Tabelle mit x markiert). Länder, in denen Share Deals Grunderwerbsteuer auslösen kön-

nen, operieren mit unterschiedlichen Beschränkungen. Finnland, Frankreich und die Niederlande setzen das Vorhandensein einer Immobiliengesellschaft voraus. In Großbritannien und Luxemburg wird nur die Übertragung der Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft belastet. Österreich, Portugal und die USA erheben Grunderwerbsteuer bei Erwerb einer grundbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaft (WISCHOTT, ADRIAN 2019, 9). Die Besteuerung erfolgt teils zu ermäßigten Steuersätzen (Finnland, Luxemburg).

In einigen Ländern unterliegen Immobilientransaktionen unter bestimmten Voraussetzungen optional der Umsatzsteuer. Auch in Deutschland besteht die Möglichkeit, zur Umsatzsteuer zu optieren und auf die Steuerbefreiung zu verzichten. Das kann sinnvoll sein, wenn der Käufer ein Grundstück zu vorsteuerabzugsberechtigenden Umsätzen verwenden will und der Verkäufer eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a (8) UStG nutzen kann. Immobilientransaktionen können in besonderen Fällen auch zusätzlich zur Grunderwerbsteuer der Umsatzsteuer unterliegen. So werden z.B. in Frankreich Neubauimmobilien nicht von der Umsatzsteuer befreit, wenn das Gebäude vor weniger als fünf Jahren fertiggestellt wurde. In den verwendeten Quellen findet sich aber kein Land, das Grundstücksgeschäfte nur im Rahmen der Umsatzsteuer erfasst.

Die Differenzen zwischen den Ländern schlagen sich in empirischen Analysen der Grunderwerbsteuer nieder. Steuererhöhungen beeinflussen Preise, Transaktionen und Steueraufkommen in unterschiedlichem Maße, abhängig von der konkreten Ausgestaltung. Die internationalen Studien bestätigen die Befunde zu den Wirkungen der Grunderwerbsteuer in Abschnitt B 3.³¹

³¹ Insgesamt „kann festgestellt werden, dass Steuererhöhungen mit deutlichen Preisrückgängen einhergehen und die Traglast überwiegend bei den Verkäufern liegt. Die meisten Studien kommen zu dem Ergebnis, dass höhere Grunderwerbsteuern außerdem die Anzahl der Transaktionen senken. Entsprechend kann auch gezeigt werden, dass der Anstieg der Steuereinnahmen bei einer Grunderwerbsteuererhöhung unterproportional ist. Nicht eindeutig empirisch belegt sind hingegen die Befunde bezüglich des Spekulationsverhaltens auf dem Immobilienmarkt. Eine höhere Steuer kann sogar zu einer höheren Preisvolatilität führen, da Immobilien seltener gehandelt werden und Preisanpassungen durch Änderungen in der Nachfrage stärker ausfallen“ (FRITZSCHE, ROHLER 2017, 14).

C Reform der Grunderwerbsteuer

Die Analyse der Rechtfertigung und der ökonomischen Wirkungen der Grunderwerbsteuer deckt erhebliche fundamentale Defizite auf.

- Weder das Äquivalenzprinzip noch das Leistungsfähigkeitsprinzip liefern eine steuersystematische Begründung für die Grunderwerbsteuer. Sie eignet sich auch nicht als Instrument zur Stabilisierung der Immobilienmärkte.
- Eine Steuer, die allein fiskalischen Zwecken dient, sollte wenigstens keine ungünstigen Nebenwirkungen erzeugen, sondern möglichst neutral sein. Die mannigfaltigen Verzerrungen ökonomischer Entscheidungen durch die Grunderwerbsteuer disqualifizieren sie auch in dieser Hinsicht.
- Ein Vorteil der Steuersatzautonomie ist bei der Grunderwerbsteuer nicht ersichtlich. Die differenzierte Sonderbelastung einer kleinen Gruppe von Steuerzahlern lässt sich weder mit Sondervorteilen noch mit verteilungspolitischen Argumenten begründen.

Eine Reform der Grunderwerbsteuer kann sich darauf beschränken, die Eigenschaften des heutigen Systems graduell zu verbessern. Die Alternative besteht im Ersatz der Grunderwerbsteuer durch einen prinzipiell anders gearteten Steuerzugriff. Beide Optionen werden in Kapitel C geprüft.

1 Modifikationen der Grunderwerbsteuer

Vor dem Hintergrund der gravierenden Mängel der Grunderwerbsteuer stellt sich zunächst die Frage, ob eine zielführende Reform innerhalb des heutigen Systems möglich ist.³² Dieser Ansatz hat durchaus Potenzial und wäre vermutlich politisch leichter durchsetzbar. In Betracht kommen verschiedene Instrumente, die zum Teil in anderen Ländern bereits praktiziert werden. Eine fundamentale Neuregelung würde demgegenüber größere Widerstände erzeugen, eröffnet aber die Chance, die Besteuerung des Immobilienerwerbs besser in das

³² Vgl. zu den Reformoptionen der Grunderwerbsteuer SCHERF, DRESSSELHAUS 2016, 746-747 und SCHERF, DRESSSELHAUS 2017, 8-9.

Steuersystem einzufügen. Aufgrund der systematischen Gemeinsamkeiten erscheint eine Integration in die Umsatzsteuer naheliegend.³³

Eine Umgestaltung der Grunderwerbsteuer kann am Tarif oder an der Bemessungsgrundlage ansetzen.³⁴ Zur Diskussion stehen verschiedene Instrumente, insbesondere eine Reduktion des Steuersatzes, die Einführung allgemeiner und spezieller Freibeträge sowie Vergünstigungen für den Ersterwerb selbst genutzten Wohneigentums (VOIGTLÄNDER u.a. 2017, 17. LEMMER 2017, 11-12). In Betracht kommen auch sachlich oder zeitlich gestaffelte Tarife, z.B. differenziert nach Art oder Wert der Immobilie sowie nach der Haltedauer.

a Reduktion des Steuersatzes

Eine Reform des Steuertarifs liefert den ersten Ansatzpunkt für eine Reform. Grundsätzlich denkbar wäre der Verzicht auf die Steuersatzautonomie und die Rückkehr zum bis 2006 geltenden Steuersatz von 3,5 Prozent (VOIGTLÄNDER u.a. 2017, 17). Dies würde allerdings im Jahr 2020 zu Mindereinnahmen von rund 5,5 Mrd. Euro bzw. 32,2 Prozent des Aufkommens führen. Realistischer erscheint daher ein einheitlicher Steuersatz in der Größenordnung des heutigen Durchschnittssteuersatzes von 5,2 Prozent. Der kurzfristige Effekt dieser Lösung wäre eine Umverteilung der Steuerlasten und des Steueraufkommens zugunsten der Länder mit bislang unterdurchschnittlichen und zulasten der Länder mit bislang überdurchschnittlichen Steuersätzen.³⁵ Langfristig entfielen immerhin die Option, den Steuersatz noch weiter zu erhöhen.

Alternativ zum Einheitssteuersatz kommt die Einrichtung eines Steuersatzkorridors mit einem Minimalwert oberhalb und einem Maximalwert unterhalb des heutigen Niveaus in Betracht. Bei gleichem Durchschnittssteuersatz würden

³³ Eine einkommensteuerliche Belastung der Transaktionsgewinne steht dem nicht entgegen. Gewinne aus umsatzsteuerpflichtigen Geschäften unterliegen generell der Einkommensteuer.

³⁴ An der Bemessungsgrundlage knüpft auch die von den Autoren selbst nicht weiter verfolgte Idee an, Gebäude von der Grunderwerbsteuer freizustellen (VOIGTLÄNDER, HENTZE 2015, 24).

³⁵ Der Umverteilungseffekt zeigt sich in Abbildung 2 (S. 12) an der Differenz zwischen Normaufkommen und tatsächlichem Aufkommen. Wenn das Normaufkommen über (unter) dem tatsächlichen Aufkommen liegt, gewinnt (verliert) das Land in entsprechendem Umfang bei der Umstellung auf den einheitlichen Steuersatz.

Länder mit einem aktuellen Steuersatz unterhalb des Minimalwertes Aufkommen gewinnen und Länder mit einem aktuellen Steuersatz oberhalb des Maximalwertes Aufkommen verlieren. Innerhalb der Korridorzone bliebe das Aufkommen dagegen konstant. Auch dieses Modell beschränkt den Spielraum der Bundesländer, beseitigt ihre Steuerautonomie aber nicht vollständig.

Die beiden Reformansätze können die aktuelle Steuerbelastung reduzieren, sofern sie mit einer Absenkung des Durchschnittssteuersatzes einhergehen.³⁶ Darüber hinaus beseitigen oder verkleinern sie den zukünftigen Steuererhöhungsspielraum. Sie ändern aber wenig an den strukturellen Verzerrungen, die von der Grunderwerbsteuer ausgehen und überflüssige Zusatzlasten für die Steuerpflichtigen bewirken. Einzig die räumlichen Ausweicheffekte würden beseitigt (Einheitssteuersatz) bzw. verkleinert (Steuersatzkorridor).

b Allgemeine und spezielle Freibeträge

Auch Freibeträge und Steuervergünstigungen reduzieren den effektiven Steuersatz. Freibeträge können allgemein oder begrenzt auf bestimmte Immobilientransaktionen gewährt werden. In Deutschland wird vor allem ein Freibetrag für den Ersterwerb selbstgenutzten Wohneigentums diskutiert. Alternativ zu Freibeträgen kommen ermäßigte Steuersätze in Betracht.

International werden Freibeträge und ermäßigte Steuersätze relativ häufig eingesetzt (LEMMER 2017, 55-56). Freibeträge gibt es in Belgien (bis 75.000 Euro), Großbritannien (125.000 £), Luxemburg (20.000 Euro, Ehepaare 40.000 Euro) und Portugal (92.407 Euro bei dauerhafter Eigennutzung). Der Ersterwerb bleibt steuerfrei in Finnland (im Alter von 18 bis 39 Jahren), Griechenland (mit Höchstgrenzen) und Tschechien. Italien besteuert Erstwohnungen mit einem ermäßigten Satz von 3 Prozent. Die Niederlande rechnen die Steuer auf den Ersterwerb bei Zweiterwerb an, wenn dazwischen maximal 6 Monate liegen.

In Deutschland wäre die Einführung eines bundeseinheitlichen Freibetrags politisch recht einfach umzusetzen. Freibeträge gab es bereits vor der Grunder-

³⁶ Die Rückkehr zu einem bundeseinheitlichen Steuersatz, der merklich unter dem aktuellen Länderdurchschnitt liegt, empfiehlt BOYSEN-HOGREFE 2017c, 5.

werbsteuerreform 1983.³⁷ Sie könnten reaktiviert werden, um den deutlichen Belastungsanstieg der letzten Jahre zu entschärfen. Denkbar wäre ein 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 selbstgenutztem Wohnraum (VOIGTLÄNDER u.a. 2017, 17).

Die Wirkungen von Freibeträgen werden am Beispiel eines allgemeinen Freibetrags von 100.000 Euro und eines Freibetrags von 500.000 Euro für Ersterwerber illustriert. Die Einnahmehäufungen beider Lösungen bewegen sich auf ähnlichem Niveau. Für Nordrhein-Westfalen ergeben sich im Jahr 2015 Mindereinnahmen von 1.286 Mio. Euro durch den allgemeinen bzw. 1.048 Mio. Euro durch den Freibetrag für Ersterwerber (VOIGTLÄNDER u.a. 2017, 18).³⁸

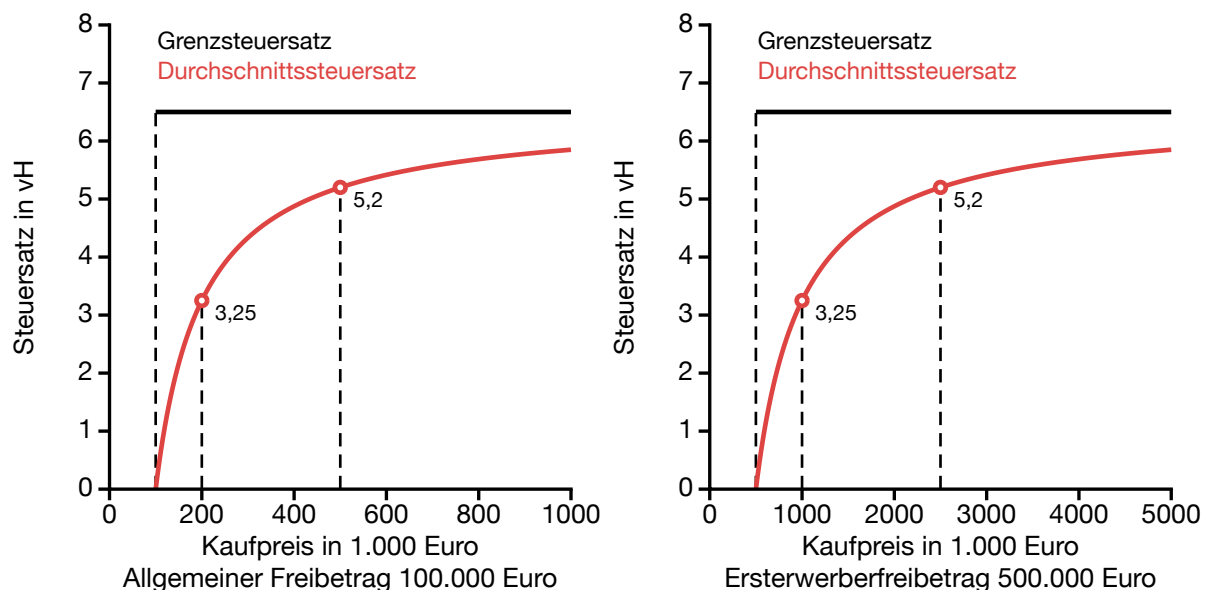
Ein Freibetrag erzeugt bei konstantem Grenzsteuersatz eine indirekte Progression. Sie äußert sich darin, dass der Durchschnittssteuersatz bezogen auf den Kaufpreis der Immobilie bis zur Höhe des Freibetrags gleich Null ist und danach kontinuierlich ansteigt und sich dem Grenzsteuersatz nähert.³⁹ Abbildung 7 illustriert diesen Sachverhalt für den allgemeinen und den Ersterwerberfreibetrag unter der Annahme eines Regelsteuersatzes von 6,5 Prozent. Der absolute Entlastungseffekt des allgemeinen Freibetrags von 100.000 Euro beträgt dann 6.500 Euro, der des Ersterwerberfreibetrags 32.500 Euro.

³⁷ „Für Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen galt ein Freibetrag von 250.000 DM, für Zweifamilienhäuser ein Freibetrag von 300.000 DM. Begünstigt wurde der Erwerb, wenn das Objekt vom Erwerber, seinem Ehegatten oder einem seiner Verwandten in gerader Linie binnen fünf Jahren mindestens ein Jahr ununterbrochen bewohnt wurde und zu mehr als zwei Dritteln Wohnzwecken diente“ (LEMMER 2017, 8).

³⁸ Um Familien besonders zu entlasten, könnte ein Freibetrag für Ersterwerber pro erwerbender Person gewährt und um einen Freibetrag für jedes Kind erhöht werden. Teilweise wird auch eine Steuerbefreiung für selbstgenutztes Wohneigentum vorgeschlagen (RAUCH 2009).

³⁹ Der Steuerbetrag (T) ergibt sich bei einer proportionalen Steuer mit Freibetrag (F) nach der Formel $T = t' (X - F)$. Der Grenzsteuersatz ($t' = \partial T / \partial X$) zeigt, wie hoch eine zusätzliche Einheit der Bemessungsgrundlage (X) prozentual belastet wird. Dagegen bringt der Durchschnittssteuersatz ($t = T/X = t' - F/X$) die prozentuale Belastung der gesamten Bemessungsgrundlage zum Ausdruck. Er liegt um den Faktor F/X unter dem Grenzsteuersatz. Der Abstand verringert sich mit wachsender Bemessungsgrundlage.

Abb. 7 Entlastungseffekte von Freibeträgen



Eigene Darstellung.

Der niedrigere allgemeine Freibetrag lässt den Durchschnittssteuersatz recht schnell anwachsen. Bei Kaufpreisen von 200.000 bzw. 500.000 Euro beträgt er bereits 3,25 bzw. 5,2 Prozent. Das sind Werte, die der Ersterwerberfreibetrag erst bei Kaufpreisen von 1.000.000 bzw. 2.500.000 Euro erreicht. Erwerber, die nur den allgemeinen Freibetrag in Anspruch nehmen können, zahlen 58.500 Euro Grunderwerbsteuer bei einem Kaufpreis von 1.000.000 Euro und damit 26.000 Euro mehr als Ersterwerber mit dem höheren Freibetrag.

Statt eines Freibetrags hat die SPD-Fraktion im Landtag Baden-Württemberg vorgeschlagen, die Grunderwerbsteuer beim Ersterwerb von selbstgenutztem Wohnraum zu halbieren (LEMMER 2017, 11). Das würde bei einem Kaufpreis von 1.000.000 einem Ersterwerberfreibetrag von 500.000 Euro gleichkommen. Bei einem niedrigeren (höheren) Kaufpreis wäre der Entlastungseffekt des halben Steuersatzes aber kleiner (größer) als der des Freibetrags. Dem von der SPD normalerweise favorisierten Verteilungsprofil dürfte das kaum entsprechen.

Im Rahmen der Grunderwerbsteuer stellen Freibeträge ein relativ einfaches Instrument zur Entlastung der Steuerzahler und Förderung bestimmter Erwerbergruppen dar. Die absoluten Entlastungseffekte wären wegen des proportionalen Steuertarifs bei gleicher Anschaffungssumme für alle Steuerzahler innerhalb

eines Bundeslandes und einer Erwerbergruppe gleich hoch. Wenn die Ausgaben unterhalb des Freibetrags liegen, ist der Entlastungseffekt der Erwerber allerdings kleiner als der maximal mögliche, was vor allem bei dem relativ hohen Ersterwerberfreibetrag ins Gewicht fällt.⁴⁰ Regressive Effekte zugunsten der Erwerbergruppen mit besonders hohen Ausgaben, die bei direkt progressiven Steuertarifen durch Freibeträge entstehen, spielen hier jedoch keine Rolle.

Trotz der relativ einfachen Implementierung von Freibeträgen⁴¹ stellt sich die Frage, welche konkreten Vorteile eine solche Lösung hat. Gewiss lässt sich damit eine Entlastung der Steuerzahler herbeiführen, die bei bundeseinheitlichen Freibeträgen in den Ländern mit hohen Steuersätzen zielkonform stärker ausfällt als in den Ländern mit geringen Steuersätzen. Dennoch passen allgemeine Freibeträge nicht so recht zu einer Verkehrsteuer, die nicht an der persönlichen Leistungsfähigkeit, sondern am Wert einer Transaktion anknüpft.

Ersterwerberfreibeträge werden in der Regel als Instrument der Familienförderung betrachtet. Das ist jedoch eine fragliche Begründung, denn die Entlastung wird hier mit der Einkommensverwendung verknüpft. Aus ökonomischer Sicht sind Entlastungen bei der Einkommensverteilung zu platzieren, weil dadurch Verzerrungen privater Ausgabenentscheidungen vermieden werden, auch solche, die die Wahl zwischen Mieten und Kaufen betreffen (PETKOVA, WEICHENRIEDER 2017a, 13). Ehegattensplitting, Kinderfreibeträge und Kindergeld sind demzufolge die besseren Instrumente zur Entlastung von Familien.

Ersterwerberfreibeträge lassen sich nur rechtfertigen, wenn die Förderung des Erwerbs von selbstgenutztem Wohneigentum als eigener Lenkungszweck akzeptiert wird. Zur Begründung kann man darauf verweisen, dass selbstgenutztes Wohneigentum die Lebensbedingungen von Familien mit Kindern verbessert und eine wesentliche Rolle für Altersvorsorge und Vermögensbildung spielt.

⁴⁰ Die Steuerersparnis beträgt z.B. bei einem Kaufpreis von 250.000 Euro nur 16.250 Euro statt 32.500 Euro ab einem Kaufpreis von 500.000 Euro.

⁴¹ „Auch ein Freibetrag bei der Grunderwerbsteuer dürfte detaillierte Missbrauchsvorschriften erforderlich machen, wenn man verhindern will, dass kinderreiche Investoren Häuser nur pro forma als selbstgenutztes Wohneigentum erwerben, dann aber nach kurzer Zeit vermieten und als Investitionsobjekte nutzen“ (PETKOVA, WEICHENRIEDER 2017a, 13).

Hinsichtlich der Wirksamkeit muss man freilich beachten, dass die beabsichtigte Förderung der Eigenheime, besonders der Einfamilienhäuser, durch Nachfrage- und Preissteigerungen in diesem Marktsegment teils kompensiert wird.

Hinzu kommt, dass die Länder durch die Einführung der Freibeträge ihre Steuerautonomie nicht verlieren. Sie könnten dazu neigen, ihre Steuersätze zum Ausgleich der Aufkommensverluste weiter anzuspannen, was die Entlastungseffekte für Investoren teils konterkarieren würde. Gerade Länder wie Bayern und Sachsen, die besonders niedrige Steuersätze aufweisen und damit bereits relativ günstige Konditionen für Erwerber geschaffen haben, dürften einen bundeseinheitlichen Freibetrag zum Anlass nehmen, ihre Steuersätze anzupassen.

Das spricht für eine Länderöffnungsklausel, die differenzierte Lösungen ermöglicht (SCHÄFER 2017, 11). Die Länder könnten dann selbst entscheiden, ob sie den Grunderwerb durch niedrige Steuersätze oder allgemeine Freibeträge für alle Erwerber erleichtern, oder durch Vergünstigungen für bestimmte Erwerbergruppen eine Fokussierung vornehmen wollen. Das ermöglicht auch eine Berücksichtigung regionaler Besonderheiten. Nach einer empirischen Studie erhöht eine Senkung des Steuersatzes das Potential für neue Wohneigentümer in allen Regionen, Kreisen und Städten ähnlich stark, während Freibeträge in Ländern mit hohem Steuersatz und in Schrumpfsregionen besonders wirksam sind (BRAUN u.a. 2018, 10). Auf solche Unterschiede kann die Landespolitik reagieren, wenn eine Länderöffnungsklausel vereinbart wird.

Eine Rückkehr zum alten Grunderwerbsteuermodell mit persönlichen Freibeträgen, eventuell modifiziert durch die Beschränkung auf Ersterwerber, könnte die kräftig gestiegenen Belastungen der Immobilienerwerber entschärfen und als Maßnahme zur Förderung selbstgenutzten Wohneigentums positiv auf die Wohneigentumsquote wirken. Im Vergleich zu einer fundamentalen Neugestaltung der Grunderwerbsteuer wäre diese Reformvariante leichter umsetzbar. Allerdings handelt es sich um eine Second-Best-Lösung, welche die grundlegenden Mängel der Grunderwerbsteuer nicht beseitigen kann.

c Progressive Steuertarife

Eine Kombination von Freibeträgen und ermäßigten Steuersätzen gestatten progressive Stufentarife, bei denen auf der ersten Stufe ein Nullsteuersatz gilt.⁴² Einen solchen Tarif hat die Verbändeallianz Wohnkosten NRW (Bund der Steuerzahler, Verband Wohneigentum, Haus und Grund) vorgeschlagen. Sie geht davon aus, dass sich der von der Landesregierung favorisierte Freibetrag politisch auf der Bundesebene nicht realisieren lässt und der Landesgesetzgeber nur die Möglichkeit hat, den Steuersatz im Rahmen eines Stufentarifs zu senken.

Konkret wird empfohlen, Erwerbsvorgänge bis 250.000 Euro steuerfrei zu stellen, den 250.000 Euro übersteigenden Betrag bis 500.000 Euro mit 3,5 Prozent und den 500.000 Euro übersteigenden Betrag mit 5 Prozent zu belasten (VERBÄNDEALLIANZ WOHNKOSTEN NRW 2020).⁴³ Ein ähnlicher Vorschlag, der sich am progressiven Tarif in Großbritannien orientiert, stammt vom Institut der deutschen Wirtschaft (HENTZE, VOIGTLÄNDER 2017, 22-24). Er sieht fünf Tarifstufen mit Steuersätzen von 0, 2, 5, 10 und 12 Prozent vor. Abbildung 8 zeigt die beiden Stufentarife und zusätzlich einen alternativen linear-progressiven Tarif.

Der Stufentarif der Verbändeallianz ist erfreulich einfach gehalten, aber offenkundig auf das Ziel einer deutlichen Steuersatzsenkung gerichtet. Der Durchschnittssteuersatz beträgt bei einem Kaufpreis von 500.000 Euro gerade einmal 1,75 Prozent und steigt bei einem Kaufpreis von 1.000.000 Euro auch nur auf 3,375 Prozent. Das ist aber kein prinzipieller Nachteil, denn man könnte auch höhere Grenzsteuersätze wählen, um eine höhere Steuerbelastung herbeizuführen. Zudem ließe sich der Stufentarif auf bestimmte Erwerbergruppen begrenzen, z.B. auf Ersterwerber selbstgenutzten Wohneigentums.

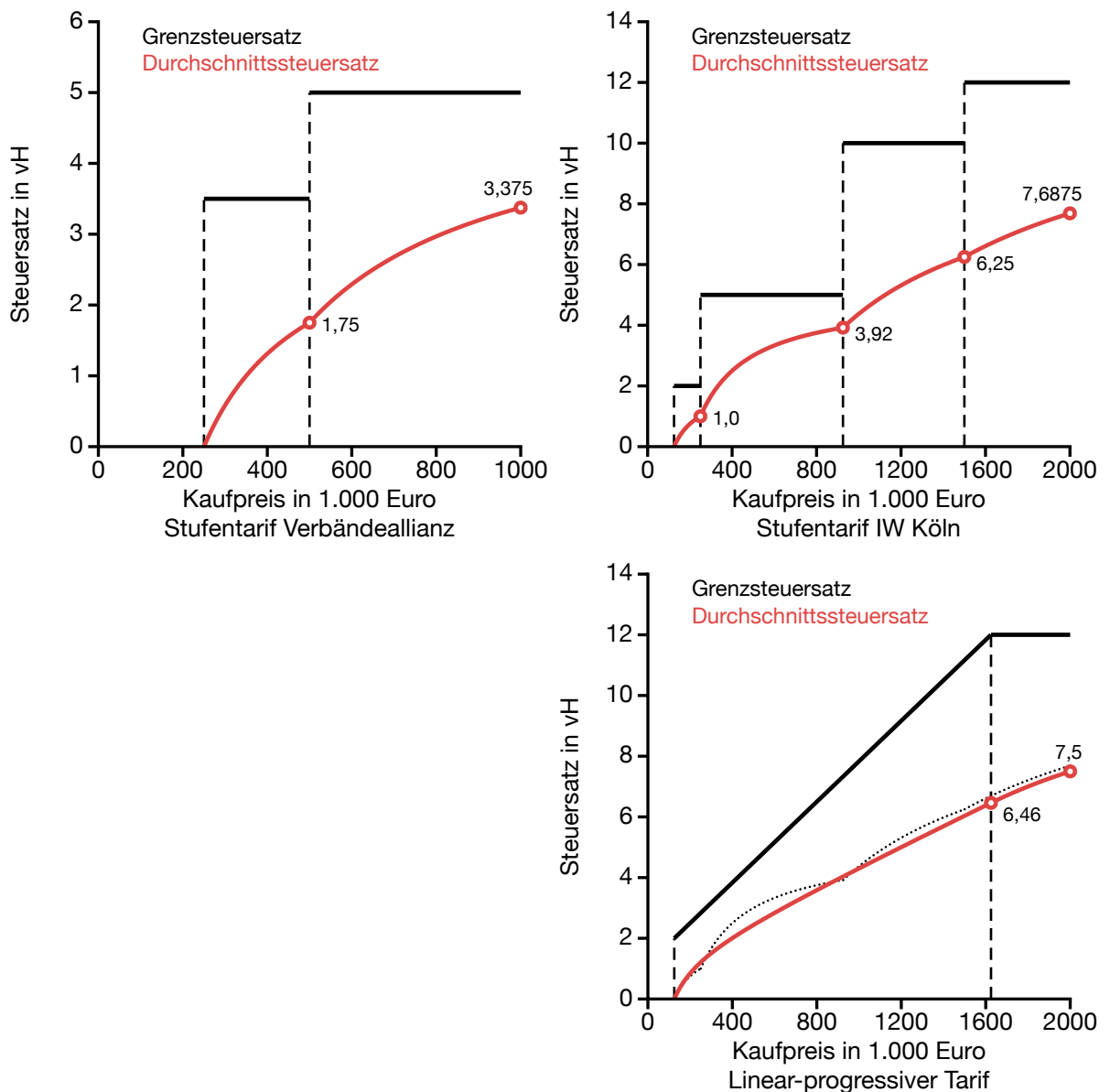
Im Vergleich zum Tarif der Verbändeallianz wirkt der Tarif des Instituts der deutschen Wirtschaft unnötig kompliziert und der Zuschnitt der Tarifstufen unharmonisch. Insbesondere die relativ breite Stufe zwischen 250.000 und 925.000

⁴² In Österreich gibt es einen Stufentarif bei unentgeltlichen Erwerben. Der Eingangssteuersatz beträgt 0,5 Prozent für die ersten 250.000 Euro, 2 Prozent für die nächsten 150.000 Euro und darüber hinaus 3,5 Prozent (BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN ÖSTERREICH 2020, 18).

⁴³ Bei den Steuersätzen für die einzelnen Tarifstufen handelt es sich um Grenzsteuersätze, die sich nur auf den jeweils hinzukommenden Teil der Bemessungsgrundlage beziehen.

Euro weist eine anfangs scharfe Progression des Durchschnittssteuersatzes auf. Relativ zum Verbändemodell erreicht der Durchschnittssteuersatz ein deutlich höheres Niveau, vor allem bei hohen Kaufpreisen. Die Stufen könnten freilich anders skaliert werden, um eine gleichmäßigere und eventuell auch abgeschwächte Progression zu erzeugen.

Abb. 8 Stufentarif und linear-progressiver Tarif



Eigene Darstellung.

Stufentarife kombinieren die indirekte Progression, die aus dem Freibetrag bzw. der Nullzone im Tarif resultiert, mit einer direkten Progression durch den stufenweise angehobenen Grenzsteuersatz. Jeder Stufentarif hat beim Übergang auf

die nächste Stufe eine Sprungstelle, was insgesamt zu einem diskontinuierlichen Anstieg des Durchschnittssteuersatzes führt. Ähnliche Belastungsverläufe ohne Sprungstellen lassen sich aber auch durch einen linear-progressiven Formeltarif herbeiführen, bei dem der Grenzsteuersatz nach der Nullzone gleichmäßig (bis zu einem Höchstwert) ansteigt. Abbildung 8 zeigt diese Alternative im Vergleich zum Tarif des Instituts der deutschen Wirtschaft (gestrichelte Linie).⁴⁴ Die Progression verläuft gleichmäßiger und zeigt keine Ausbuchtungen.⁴⁵

Mit Stufen- und Formeltarifen lässt sich die Steuerbelastung reduzieren, wenn man entsprechende Tarifparameter wählt. Allerdings stellt sich – wie bei den Freibeträgen – die Frage nach der Rechtfertigung einer differenzierten Belastung im Kontext einer Transaktionssteuer, die im Wesentlichen fiskalischen Zwecken dient. Eine solche Lösung kommt auch nicht für Wirtschaftsimmobilien in Betracht (HENTZE, VOIGTLÄNDER 2017, 25). Sofern keine Indexierung erfolgt, ergibt sich bei progressiven Tarifen zudem eine kalte Progression.

d Staffelung nach Haltedauer

Eine in der Literatur nicht vorgefundene Reformoption ganz anderer Art besteht darin, die Haltefrist einer Immobilie bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen. Damit könnte man der Kumulation der Belastung bei aufeinanderfolgenden Transaktionen (Kaskadeneffekt) entgegenwirken. Ein kleiner Schritt in diese Richtung ist die niederländische Regelung der Anrechnung der Steuer, wenn der Zweiterwerb maximal 6 Monate nach dem Ersterwerb erfolgt.

Als generelle und erweiterte Lösung zur Berücksichtigung der Haltedauer kommen zwei Modelle in Betracht. Sie basieren auf der Idee, den Weiterverkauf nach einer bestimmten Haltedauer von z.B. zehn Jahren erneut der vollen Grunder-

⁴⁴ Der Grenzsteuersatz steigt von 2 Prozent bei einem Kaufpreis von 125.000 Euro auf 12 Prozent bei einem Kaufpreis von 1.625.000 Euro. Der Durchschnittssteuersatz liegt im Bereich zwischen 250.000 und 925.000 Euro deutlich und in den übrigen Zonen leicht unter dem Steuersatz des Stufentarifs, den das Institut der deutschen Wirtschaft präsentiert hat.

⁴⁵ Stufentarife gelten gegenüber Formeltarifen als einfacher und transparenter. Das trifft jedoch nicht zu, denn die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes ist auch bei Stufentarifen nicht trivial. Außerdem lässt sich Belastungstransparenz leicht durch einen Tarifrechner herstellen, wie er beispielsweise für die Einkommensteuer vielfach im Internet zu finden ist.

werbsteuer zu unterwerfen, den Verkauf innerhalb der Zehnjahresfrist jedoch nur anteilig zu besteuern.

Modell 1 sieht eine anteilige Verteilung der Grunderwerbsteuer auf zehn Jahre vor. Es hat den Vorteil, dass Erwerber nicht mit einer relativ hohen Einmalzahlung belastet werden, sondern die Steuer in zehn Jahresraten entrichten können. Die bereits gezahlten Jahresraten sind eine Definitivsteuer, doch bei Weiterverkauf innerhalb der Zehnjahresfrist bleibt es für den Ersterwerber bei der aufgelaufenen anteiligen Belastung.

Wird z.B. eine Immobilie zu 300.000 Euro gekauft und beträgt der Steuersatz 6 Prozent, dann beläuft sich die volle Grunderwerbsteuer auf 18.000 Euro. Der Erwerber zahlt den Betrag in zehn gleichen Jahresraten von 1.800 Euro. Bei Weiterverkauf nach zehn Jahren muss der erste Erwerber die volle, aber bei Weiterverkauf nach fünf Jahren nur die halbe Grunderwerbsteuer entrichten. Die Kumulationswirkung der Grunderwerbsteuer wird dadurch abgeschwächt.

Modell 2 gelangt zum selben Ergebnis durch eine anteilige Anrechnung der zuvor gezahlten Grunderwerbsteuer bei vorzeitigem Weiterverkauf. Die Grunderwerbsteuer fällt anfangs in voller Höhe an, wird aber bei Verkauf innerhalb der Zehnjahresfrist für die nicht genutzten Jahre erstattet. Bei Verkauf nach fünf Jahren erhält der erste Erwerber z.B. fünf Jahresraten bzw. 9.000 Euro zurück.

Beide Verfahren ließen sich einfach implementieren und würden die Grunderwerbsteuer als Transaktions- und Mobilitätshindernis entschärfen. Das Modell der anteiligen Steuerzahlung hätte zudem den Vorzug der Entlastung aller Erwerber zum Kaufzeitpunkt. Das Land würde faktisch eine Steuerstundung einräumen, die nicht ganz kostenfrei zu haben ist, denn die Vorfinanzierung durch eine relativ höhere Kreditaufnahme erhöht die Zinsausgaben. Denkbar wäre aber auch eine Verzinsung der Jahresraten mit dem Zinssatz des Landes.

Gegen die Staffelung der Grunderwerbsteuer nach der Haltedauer kann man einwenden, dass damit der Spekulation auf den Immobilienmärkten Vorschub geleistet wird. Manche Autoren äußern aus diesem Grund Bedenken gegen eine Reduktion der Steuersätze und erwägen sogar umgekehrt einen Zuschlag bei kurzer Haltefrist (HENTZE, VOIGTLÄNDER 2017, 26). Höhere Transaktionskos-

ten können aber die Fluktuationen verstärken und zur weiteren Überhitzung der Immobilienmärkte beitragen (BÜTTNER 2017, 27. LEMMER 2017, 18). Infolgedessen dürfte die kostensenkende anteilige Grunderwerbsteuer kaum ungünstige Nebenwirkungen auf die Immobilienspekulation haben, zumal die Größenordnung der Entlastung überschaubar bleibt. Der partielle Abbau der Steuerkumulation wäre jedenfalls ein Beitrag zur Verbesserung der Grunderwerbsteuer.

e Grunderwerbsteuer mit Vorsteuerabzug

Die Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug belastet im Gegensatz zur Grunderwerbsteuer nur den Nettoumsatz, also die mit einer Transaktion verbundene Wertschöpfung. Die Übertragung des Vorsteuerabzugs auf die Grunderwerbsteuer ist somit eine naheliegende Reformoption (VOIGTLÄNDER, HENTZE 2015, 23-24). Damit ließe sich immerhin der Kumulationseffekt bei Erwerb einer Wohnimmobilie von einem Bauträger beseitigen. Für das Verständnis des Modells mit Vorsteuerabzug ist es sinnvoll, zunächst die aktuelle Besteuerung von Wohnimmobilien an einem Beispiel zu erläutern, das dann für alternative Steuerformen angepasst werden kann.

Tabelle 2 illustriert die Lasteffekte der Grunderwerbsteuer für den Neubau eines Wohngebäudes differenziert nach Bauträgern und privaten Bauherren. In beiden Fällen wird zunächst ein unbebautes Grundstück erworben und anschließend bebaut. Aus Vereinfachungsgründen bleiben umsatzsteuerfreie Eigenleistungen der Bauträger oder Bauherren außer Betracht. Ebenso wird von einer Gewinnmarge bei Verkauf der Immobilie abstrahiert. Die Steuerbelastung wird zum derzeitigen Maximal- und Minimalsatz ausgewiesen.

Der Rechenweg wird für einen Steuersatz von 6,5 Prozent erläutert. Der Erwerb eines unbebauten Grundstücks zum Nettopreis von 100.000 Euro führt zu einer Grunderwerbsteuer von 6.500 Euro und einem Bruttopreis von 106.500 Euro. Die Erstellung des Gebäudes kostet netto 200.000 Euro. Zuzüglich 19 Prozent bzw. 38.000 Euro Umsatzsteuer ergibt sich ein Bruttopreis von 238.000 Euro. Der gesamte Bruttopreis (Erwerbskosten) beträgt daher für Bauträger wie für private Bauherren 344.500 Euro. Verkauft der Bauträger die Immobilie an einen privaten Erwerber, wird erneut Grunderwerbsteuer in Höhe von 6,5 Prozent bzw.

22.393 Euro fällig. Dadurch steigt der Bruttobetrag II für den Käufer auf 366.893 Euro,⁴⁶ während es für private Bauherren beim Bruttobetrag von 344.500 Euro bleibt. Sollten private Bauherren das Haus später weiterverkaufen, gilt für Zweiterwerber wie im Bauherrenmodell der Bruttobetrag II von 366.893 Euro.

Tab. 2 Steuerbelastung bei Erwerb eines Wohngebäudes

Neubau	Bauträger		Private Bauherren	
Grunderwerbsteuersatz	6,5	3,5	6,5	3,5
Grundstück				
Nettopreis	100.000	100.000	100.000	100.000
Grunderwerbsteuer	6.500	3.500	6.500	3.500
Bruttobetrag	106.500	103.500	106.500	103.500
Gebäude				
Nettopreis	200.000	200.000	200.000	200.000
Umsatzsteuer	38.000	38.000	38.000	38.000
Bruttobetrag	238.000	238.000	238.000	238.000
Grundstück und Gebäude				
Nettopreis	300.000	300.000	300.000	300.000
Grunderwerb- und Umsatzsteuer	44.500	41.500	44.500	41.500
Bruttobetrag	344.500	341.500	344.500	341.500
Verkauf der Immobilie				
Grunderwerbsteuer II	22.393	11.953		
Bruttobetrag II	366.893	353.453		
Grunderwerbsteuer				
Steuerbelastung	28.893	15.453	6.500	3.500
Nettopreiszuschlag in vH	9,63	5,15	2,17	1,17
Bruttobetraganteil in vH	7,87	4,37	1,89	1,02
Grunderwerb- und Umsatzsteuer				
Steuerbelastung	66.893	53.453	44.500	41.500
Nettopreiszuschlag in vH	22,30	17,82	14,83	13,83
Bruttobetraganteil in vH	18,23	15,12	12,92	12,15

Eigene Darstellung angelehnt an VOIGTLÄNDER, HENTZE 2015, 14-17. Bei Weiterverkauf durch den privaten Ersterwerber gelten für den Zweiterwerber dieselben Ergebnisse wie im Bauträgermodell.

⁴⁶ Der Kaufpreis beinhaltet die Umsatzsteuer, die der Bauträger an Handwerker und andere Dienstleister gezahlt hat. Diese Kosten fallen effektiv an, da kein Vorsteuerabzug bei umsatzsteuerfreien Leistungen möglich ist.

Aus dieser Rechnung lassen sich die Steuerlasten der Grunderwerbsteuer und die gesamten Steuerlasten der Grunderwerb- und Umsatzsteuer ermitteln. Bei Erwerb über einen Bauträger beträgt die Grunderwerbsteuer rund 9,6 Prozent des Nettopreises bzw. 7,9 Prozent der Erwerbskosten, bei privaten Bauherren aber nur 2,2 Prozent des Nettopreises bzw. 1,9 Prozent der Erwerbskosten. Die entsprechenden Werte für die gesamte Steuerlast liegen für Bauträger bei 22,3 Prozent des Nettopreises bzw. 18,2 Prozent der Erwerbskosten und für private Bauherren bei 14,8 Prozent des Nettopreises bzw. 12,9 Prozent der Erwerbskosten. Die Entscheidungen zwischen Selbst- und Fremderstellung werden also zulasten der Bauträger verzerrt. Auch Zweiterwerber, die das Haus aus dem Bestand kaufen, sind gegenüber Bauherren im Nachteil, d.h. die Entscheidungen zwischen Bauen und Kaufen werden zulasten des Kaufens verzerrt.⁴⁷

Im Folgenden werden vor allem die Steuerbelastungen relativ zu den jeweils übereinstimmenden Nettopreisen zum Vergleich alternativer Lösungen verwendet. Der Nettopreiszuschlag entspricht dem Steuersatz einer indirekten Steuer. Relativ zu den Bruttopreisen bzw. Erwerbskosten fallen die Steuerbelastungen stets niedriger aus, da letztere die Steuern selbst enthalten.⁴⁸ Der Bruttopreisanteil lässt sich mit dem Steuersatz einer direkten Steuer vergleichen.⁴⁹

⁴⁷ Die gesamte Steuerbelastung von Immobilien lässt sich auch formal durch zwei Gleichungen bestimmen. Für Bauträger gilt (1) $T/P^n = t_{ind} = t_G + (1 + t_G) [\alpha t_G + (1 - \alpha) t_U]$ und für private Bauherren (2) $T/P^n = t_{ind} = \alpha t_G + (1 - \alpha) t_U$. Die Steuersumme (T) bezogen auf den Preis vor Steuern (P^n) ergibt den Nettopreiszuschlag bzw. indirekten Steuersatz (t_{ind}). Er hängt ab vom Grunderwerbsteuersatz (t_G), vom Umsatzsteuersatz für Bauleistungen (t_U) sowie vom Anteil des Grundstücks-Nettopreises (α) am Nettopreis der Immobilie. Bezogen auf den Preis nach Steuern (P^{br}) resultiert in beiden Fällen (Bauträger bzw. private Bauherren) der direkte Steuersatz (t_{dir}) bzw. Bruttopreisanteil (3) $T/P^{br} = t_{dir} = t_{ind} / (1 + t_{ind})$. Die Gesamtsteuersätze wachsen, wenn t_G oder t_U ansteigt, und sinken, wenn α zunimmt (unter der Bedingung $t_G < t_U$).

⁴⁸ Zum Beispiel erhöht ein Zuschlag von 25 Prozent auf den Nettopreis die Erwerbskosten von 100 auf 125, was zu einem Steueranteil an den Erwerbskosten von 20 Prozent führt.

⁴⁹ VOIGTLÄNDER und HENTZE verwenden den „Kaufpreis“ als Bezugsgröße, der den Nettopreis des Grundstücks und die darauf entfallende Grunderwerbsteuer sowie den Nettopreis des Gebäudes und die darauf entfallende Umsatzsteuer umfasst. Der Kaufpreis differiert jedoch bei unterschiedlichen Grunderwerbsteuersätzen und ist als Bezugsgröße weniger geeignet, da er die Steuern auf Grundstückskauf und Bauleistungen enthält, die Grunderwerbsteuer auf den (Weiter-) Verkauf aber nicht. Infolgedessen lässt sich die Relation zwischen Steuern und Kaufpreis weder als Steuersatz einer indirekten noch als Steuersatz einer direkten Steuer interpretieren. Vgl. VOIGTLÄNDER, HENTZE 2015, 14-17.

Der Kumulationseffekt bei Erwerb einer Wohnimmobilie von einem Bauträger lässt sich durch einen Vorsteuerabzug auf den Grundstückskauf beseitigen. Tabelle 3 zeigt die Veränderungen gegenüber dem Status Quo (Tabelle 2, 52).

Tab. 3 Grunderwerbsteuer mit Vorsteuerabzug

Neubau	Bauträger		Private Bauherren	
Grunderwerbsteuersatz	6,5	3,5	6,5	3,5
Grundstück				
Nettopreis	100.000	100.000	100.000	100.000
Grunderwerbsteuer / Vorsteuer	6.500	3.500	6.500	3.500
Bruttopreis	106.500	103.500	106.500	103.500
Gebäude				
Nettopreis	200.000	200.000	200.000	200.000
Umsatzsteuer	38.000	38.000	38.000	38.000
Bruttopreis	238.000	238.000	238.000	238.000
Grundstück und Gebäude				
Nettopreis	300.000	300.000	300.000	300.000
Grunderwerb- und Umsatzsteuer	44.500	41.500	44.500	41.500
Bruttopreis	344.500	341.500	344.500	341.500
Verkauf der Immobilie				
Grunderwerbsteuer II	22.393	11.953		
Vorsteuerabzug	-6.500	-3.500		
Zahlung (+) / Erstattung (-)	15.893	8.453		
Bruttopreis II	360.393	349.953		
Grunderwerbsteuer				
Steuerbelastung	22.393	11.953	6.500	3.500
Nettopreiszuschlag in vH	7,46	3,98	2,17	1,17
Bruttopreisanteil in vH	6,21	3,42	1,89	1,02
Grunderwerb- und Umsatzsteuer				
Steuerbelastung	60.393	49.953	44.500	41.500
Nettopreiszuschlag in vH	20,13	16,65	14,83	13,83
Bruttopreisanteil in vH	16,76	14,27	12,92	12,15

Eigene Darstellung angelehnt an VOIGTLÄNDER, HENTZE 2015, 23-24.

Bei einem Steuersatz von 6,5 Prozent sinkt der Zuschlag der Grunderwerbsteuer auf den Nettopreis von 9,6 auf 7,5 Prozent und der Zuschlag der Gesamtsteuer von 22,3 auf 20,1 Prozent. Die Belastungsdifferenz zur Erstellung in Ei-

genregie geht um 2,2 Prozentpunkte zurück, ist aber mit 5,3 Prozentpunkten immer noch hoch. Mit einer spürbaren Belebung der Bautätigkeit (VOIGTLÄNDER, HENTZE 2015, 24) ist daher ebenso wenig zu rechnen wie mit einer Entzerrung der Entscheidungen zwischen Selbst- und Fremderstellung.

Ein weiterer Nachteil des Vorsteuerabzugs bei der Grunderwerbsteuer besteht darin, dass Bestandsverkäufe weiterhin besteuert werden und Erleichterungen nur für Neubauten zustande kommen, bei denen Projektentwickler beteiligt sind. Eine Ausdehnung des Vorsteuerabzugs auf Bestandskäufer wäre aber theoretisch denkbar, wenn diesen erlaubt würde, die vom Vorerwerber gezahlte Steuer auf den Grundstückskauf von ihrer Grunderwerbsteuer abzuziehen. Dennoch gestattet der auf Grundstückskäufe beschränkte Vorsteuerabzug allenfalls eine kleine Verbesserung, aber keine durchgreifende Beseitigung der vielfältigen Mängel der heutigen Grunderwerbsteuer. Er darf daher auch nicht als Alternative zu einer Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer mit umfassendem Vorsteuerabzug missverstanden werden.

2 Integration in die Umsatzsteuer

a Von der Brutto- zur Nettoumsatzsteuer

Die Grunderwerbsteuer ist in der Sache eine Umsatzsteuer für Grundstücke, so dass der Versuch einer Integration naheliegt (KRAFT, KRAFT 2018, 367). Die Idee ist auch keineswegs neu, denn schon im Zuge der Harmonisierung der Mehrwertsteuer in der EU war ursprünglich vorgesehen, die Grundstücksumsätze in die Mehrwertsteuerpflicht einzubeziehen (FECHT 1980, 907). Offenbar sieht der Gesetzgeber das ähnlich, denn er hat gemäß § 4 (9a) UStG die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen von der Umsatzsteuer befreit.⁵⁰ Auch die Anhebung der Grunderwerbsteuer wird mit Bezug auf die Gleichartigkeit beider Steuern und Verweis auf ihre im Vergleich zum vollen Mehrwertsteuersatz niedrigen Steuersätze gerechtfertigt (RAPPEL 2012, 15).

⁵⁰ Es handelt sich um eine unechte Befreiung, da bei unternehmerischen Bauherren zugleich der Vorsteuerabzug entfällt. Die Umsatzsteuer auf Vorleistungen belastet das Unternehmen.

Eine Integration in die Umsatzsteuer würde die Grunderwerbsteuer von einer Brutto- in eine Nettoumsatzsteuer transformieren und dadurch ihre Mängel weitgehend beseitigen.⁵¹ Dennoch wird dieser Vorschlag oftmals abgelehnt.

- Die Grunderwerbsteuer knüpft am Eigentumswechsel an, die Mehrwertsteuer an der Wertschöpfung. Immobilientransaktionen stellen jedoch lediglich einen Aktivtausch, aber keine Wertschöpfung dar (RAPPEN 2012, 15). Dieser Einwand trifft so nicht zu, denn beim Verkauf einer Immobilie zu einem höheren als dem Einstandspreis findet eine Wertschöpfung statt, die im Rahmen der Umsatzsteuer belastet werden könnte.
- Die meisten Grundstücksübertragungen finden im privaten Bereich statt, die Umsatzsteuer wird aber nur auf Lieferungen und Leistungen eines Unternehmens erhoben (Kraft, Kraft 2018, 367). Letzteres trifft ebenfalls nicht ganz zu, denn nach § 2a UStG wird ein Fahrzeuglieferer wie ein Unternehmer behandelt, wenn er im Inland ein neues Fahrzeug liefert, das bei der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt.
- Bei Integration in die Umsatzsteuer drohen Mehrbelastungen für die Steuerzahler (LEMMER 2017, 19), schon allein wegen der Höhe der Mehrwertsteuersätze (RAPPEN 2012, 15). Auch dieser Einwand überzeugt nicht. Zum einen kann der Grunderwerb mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent belastet werden. Zum anderen verkleinert ein Vorsteuerabzug die Bemessungsgrundlage gegenüber der Grunderwerbsteuer als Bruttoumsatzsteuer.

Eine ersatzlose Abschaffung der Grunderwerbsteuer steht schon deshalb nicht zur Diskussion, weil die Steuerbefreiung der Immobiliengeschäfte im Umsatzsteuergesetz dann aufgehoben werden müsste. Die bestehende Umsatzsteuer würde aber – im Gegensatz zur Grunderwerbsteuer – nicht alle Rechtsträgerwechsel, sondern nur noch die Lieferung von Baugrundstücken und von Grundstücken mit Neubauten erfassen (RAPPEN 2012, 44). Daher stellt sich die Frage,

⁵¹ Deziert für die Integration in die Umsatzsteuer plädiert RÜCKLE 2005, 242-246. Seine Begründung entspricht weitgehend der hier vertretenen Position. Er diskutiert zudem eine Differenzierung nach der Familiengröße und spricht sich auch für die (eventuell begrenzte) Berücksichtigung der Investitionserträge (bei selbstgenutztem Wohneigentum) aus.

wie die Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer integriert werden kann, ohne Mehrbelastungen oder systematische Verwerfungen zu erzeugen.

b Basismodell der Umsatzsteuer-Integration

Im Rahmen der Umsatzsteuer sorgt der Vorsteuerabzug dafür, dass auf jeder Stufe des Produktionsprozesses immer nur die dort anfallende Nettowertschöpfung der Besteuerung unterliegt. Grundsätzlich sind nur Unternehmer, aber keine Privatpersonen zum Vorsteuerabzug berechtigt. Ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen übermittelt die eingedehnte Umsatzsteuer und gezahlte Vorsteuer an das Finanzamt. Aus der Differenz errechnet das Finanzamt die abzuführende Umsatzsteuer oder erstattet gegebenenfalls negative Beträge.

Ein Beispiel illustriert diesen Sachverhalt. Unternehmen A stellt ein Vorprodukt her, liefert es für 10.000 Euro zuzüglich 1.900 Euro Umsatzsteuer an Unternehmen B und führt die Umsatzsteuer an das Finanzamt ab. Unternehmen B produziert das Endprodukt und verkauft es für 25.000 Euro zuzüglich 4.750 Euro Umsatzsteuer an einen Konsumenten. Unternehmen B muss dann 4.750 Euro Umsatzsteuer abzüglich 1.900 Euro Vorsteuer, also noch 2.850 Euro an das Finanzamt zahlen. Insgesamt entrichten die beiden Unternehmen 4.750 Euro Umsatzsteuer, also den Betrag, der dem Endverbraucher in Rechnung gestellt wird. Die Verteilung der Zahllast richtet sich nach der Verteilung der Wertschöpfung auf die beiden Produktionsstufen.

Die Nettoumsatzsteuer vermeidet durch den Vorsteuerabzug Kumulations- und Kaskadeneffekte. Bei einer Bruttoumsatzsteuer (wie der Grunderwerbsteuer) hängt die Steuerbelastung dagegen von der Anzahl der durchlaufenen Produktionsstufen ab. Das verzerrt den Wettbewerb und begünstigt die vertikale Konzentration von Unternehmen, die dadurch Bruttoumsatzsteuer sparen können. Die Nettoumsatzsteuer ist wettbewerbsneutral, wenn man von Ausnahmetatbeständen (Steuerbefreiungen, ermäßigter Steuersatz) absieht. Da neben den Vorleistungen auch Investitionen zum Vorsteuerabzug berechtigen, belastet die Mehrwertsteuer nur die Konsumenten proportional zur Wertschöpfung, die in den Konsumgütern enthalten ist. Dieses Prinzip lässt sich auf selbstgenutztes Wohneigentum übertragen, das der Gesetzgeber ebenfalls als Konsumgut be-

trachtet, denn er besteuert weder eine hypothetische Miete, noch lässt er den Abzug der Darlehenszinsen im Rahmen der Einkommensteuer zu.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob Immobiliengeschäfte im Rahmen der Umsatzsteuer miterfasst werden können. Dagegen spricht auf den ersten Blick die Anforderung, dass der Steuerpflichtige Unternehmer sein muss, was Privatpersonen auszuschließen scheint. Das Problem lässt sich allerdings durch eine Regelung analog zu § 2a UStG für Fahrzeuglieferer lösen, indem Verkäufer einer Immobilie für diese Transaktion wie Unternehmer behandelt werden. Die Einbeziehung der privaten Erwerber wäre daher kein grundlegender Systembruch im Umsatzsteuerrecht (VOOS 2003, 339). Im Gegenteil: Eine alleinige Integration unternehmerischer Grundstücksumsätze in die Umsatzsteuer verbietet sich nicht nur aus allokativen Gründen, sondern würde auch dem Grundsatz der administrativen Effizienz der Besteuerung zuwiderlaufen.

Die Erfassung nichtunternehmerischer Grundstücksumsätze wäre kein Problem, da für Grundstückslieferungen regelmäßig Nachweise in Form notarieller Kaufverträge und Grundbucheintragungen vorliegen (VOOS 2003, 340). Statt der bisherigen Teilung der Grunderwerbsteuerschuld gemäß § 13 GrEStG wäre bei der Umsatzsteuerlösung passenderweise nur der Verkäufer Steuerschuldner, der im Gegensatz zum Käufer auch eine Wertschöpfung erzielen kann.

Eine Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer hätte fundamentale Änderungen gegenüber dem heutigen System zur Folge.

- Private Bauherren gelten als Unternehmer und werden wie Bauträger behandelt. Sie zahlen Umsatzsteuer auf die gesamten bezogenen Vorleistungen, können diese aber als Vorsteuer geltend machen. Nach Erstellung des Gebäudes entnehmen sie die Immobilie aus dem Unternehmensvermögen und zahlen auf die Entnahme die Umsatzsteuer, die auch bei Verkauf an Dritte anfallen würde. Das entspricht der der Regelung in § 3 (1b) UStG. Die Entnahme eines Gegenstands durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, ist einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

- Statt Grunderwerbsteuer zahlen Grundstückskäufer Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz von 19 oder zum ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent. Ferner entrichten sie bei Bebauung des erworbenen Grundstücks 19 Prozent Umsatzsteuer auf die Lieferungen von Bauleistungen. Die gesamte gezahlte Umsatzsteuer ist bei Verkauf bzw. Entnahme als Vorsteuer abzugsfähig.
- Bei einheitlichem Umsatzsteuersatz von 19 Prozent bleibt ein gewinnloser Verkauf netto umsatzsteuerfrei, weil die dem Käufer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer der zuvor gezahlten Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer entspricht. Dasselbe gilt für Entnahmen und alle gewinnlosen Weiterverkäufe an neue Erwerber. Bauträger, die ein Haus direkt verkaufen, und private Bauherren, die ihr Haus an Zweiterwerber weiterverkaufen, werden gleichbehandelt.
- Bei Verkauf mit Gewinn wird die Netto-Wertschöpfung mit Umsatzsteuer belastet. Dann übersteigt die dem Erwerber in Rechnung gestellte Umsatzsteuer die Vorsteuer und es erfolgt eine Netto-Steuerzahlung. Analog führt ein Verkauf zu einem Preis unterhalb der Kosten zu einer Steuererstattung.
- Ein ermäßigter Umsatzsteuersatz von 7 Prozent für Immobilien reduziert die Steuerbelastung und (bei gleichem Nettopreis) den Bruttopreis, den ein Erwerber zu zahlen hat. Somit ist bei gewinnlosem Verkauf oder vergleichbarer Entnahme die gezahlte Vorsteuer höher als die fällige Umsatzsteuer und der Vorsteuerabzug führt zu einer Steuererstattung. Letztere kompensiert die zu viel gezahlte Umsatzsteuer für die Erstellung des Gebäudes.⁵²

Tabelle 4 illustriert die Funktionsweise des Integrationsmodells. Auch hier wird davon ausgegangen, dass ein Grundstück zum Nettopreis von 100.000 Euro erworben und zum Nettopreis von 200.000 Euro bebaut werden kann. Zusätzlich berücksichtigt wird der Fall eines (Weiter-) Verkaufs mit Gewinn. Eine Differenzierung zwischen Bauträgern und privaten Bauherren ist dagegen nicht mehr erforderlich, da beide Gruppen steuerlich gleichbehandelt werden. Das Integrationsmodell sorgt also in dieser Hinsicht für Steuerneutralität.

⁵² Der Bezug von Vorleistungen zum Regelsteuersatz führt bei einer Besteuerung der Endprodukte zum ermäßigten Steuersatz immer zu einer Steuererstattung, wenn der Anteil dieser Vorleistungen am Verkaufspreis mehr als 36,84 Prozent beträgt.

Tab. 4 Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer

Neubau	Ohne Gewinn		Mit Gewinn	
Umsatzsteuersatz	19,0	7,0	19,0	7,0
Grundstück				
Nettopreis	100.000	100.000	100.000	100.000
Umsatzsteuer / Vorsteuer	19.000	7.000	19.000	7.000
Bruttopreis	119.000	107.000	119.000	107.000
Gebäude				
Nettopreis	200.000	200.000	200.000	200.000
Umsatzsteuer / Vorsteuer	38.000	38.000	38.000	38.000
Bruttopreis	238.000	238.000	238.000	238.000
Grundstück und Gebäude				
Nettopreis	300.000	300.000	300.000	300.000
Umsatzsteuer / Vorsteuer	57.000	45.000	57.000	45.000
Bruttopreis	357.000	345.000	357.000	345.000
Verkauf der Immobilie				
Gewinnzuschlag			15.000	15.000
Nettopreis plus Gewinnzuschlag			315.000	315.000
Umsatzsteuer	57.000	21.000	59.850	22.050
Vorsteuerabzug	-57.000	-45.000	-57.000	-45.000
Zahlung (+) / Erstattung (-)	0	-24.000	2.850	-22.950
Bruttopreis II	357.000	321.000	374.850	337.050
Umsatzsteuer				
Steuerbelastung	57.000	21.000	59.850	22.050
Nettopreiszuschlag in vH	19,00	7,00	19,00	7,00
Bruttopreisanteil in vH	15,97	6,54	15,97	6,54

Eigene Darstellung.

Die Umsatzbesteuerung kann zum regulären oder ermäßigten Steuersatz erfolgen. Auch bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 7 Prozent auf Immobilien sind mit 19 Prozent besteuerte Vorleistungen voll abzugsfähig. Die Erstellung eines Neubaus kostet inklusive des zuvor erworbenen Grundstücks netto 300.000 Euro. Wird die Immobilie bei Verkauf (Bauträger) oder Entnahme (private Bauherren) vom Unternehmer an den Erwerber geliefert, dann fallen bei einem Steuersatz von 19 Prozent 57.000 Euro Umsatzsteuer an. Sie werden dem Erwerber in Rechnung gestellt, dessen Bruttopreis demzufolge 357.000 Euro beträgt. Die Steuerbelastung des Erwerbers entspricht einem Nettopreis-

zuschlag von 19 Prozent sowie einem Bruttopreisanteil von rund 16 Prozent. Der Unternehmer kann von der vereinnahmten die zuvor gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Beide Größen entsprechen sich im vorliegenden Fall, so dass keine weitere Zahlung oder Erstattung erfolgt.

Die dem Erwerber in Rechnung gestellte und die als Vorsteuer abziehbare Umsatzsteuer gleichen sich nur bei einem Steuersatz von 19 Prozent gerade aus. Werden unbebaute und bebaute Grundstücke nur mit 7 Prozent belastet, sieht die Rechnung etwas anders aus. Die Erstellung eines Neubaus auf dem zuvor erworbenen Grundstück kostet netto weiterhin 300.000 Euro. Die Steuer für das Grundstück beträgt aber nur 7.000 Euro und die Vorsteuer, die der Unternehmer gezahlt hat, summiert sich auf 45.000 Euro.

Bei einem Verkauf zum Nettopreis von 300.000 Euro hat der Erwerber 7 Prozent bzw. 21.000 Euro Umsatzsteuer zu zahlen und sein Bruttopreis beläuft sich auf 321.000 Euro. Weil der Unternehmer die gesamte Vorsteuer von 45.000 Euro absetzen kann, erhält er eine Umsatzsteuererstattung in Höhe von 24.000 Euro. Nur so ist er in der Lage, das Haus für 321.000 Euro zu verkaufen oder dem Vermögen zu entnehmen. Vorsteuer und in Rechnung gestellte Umsatzsteuer fallen hier auseinander, weil die Bauleistungen mit 19 Prozent vorbelastet sind.

Falls bei der Veräußerung einer Immobilie ein Nettopreis erzielt werden kann, der mehr als die Kosten deckt, erhöht der Nettogewinn die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer und damit den Bruttopreis für den Erwerber. Tabelle 4 illustriert das für einen Gewinnzuschlag auf den Nettopreis von 5 Prozent bzw. 15.000 Euro. Die Besteuerung des Nettopreises inklusive Gewinnzuschlag ändert nichts an den darauf bezogenen Steuersätzen, führt aber zu einer absolut höheren Umsatzsteuer. Eine zusätzliche Wertschöpfung wird also im Integrationsmodell erfasst. Das gilt auch für Wertsteigerungen, die vom Ersterwerber bei einem späteren Verkauf der Immobilie realisiert werden.

Das Umsatzsteuermodell funktioniert genauso bei einem Neubau, der auf einem bereits vorhandenen Grundstück erstellt wird. Dann entfällt die Besteuerung des Grundstücks ebenso wie der Vorsteuerabzug. Ein privater Bauherr erwirbt die Immobilie weiterhin zu einem Nettopreis von 300.000 Euro, aber sein Brut-

toppreis ermäßigt sich von 357.000 auf 338.000 Euro. Bei einem Weiterverkauf werden dem Zweiterwerber 357.000 Euro zum Regelsteuersatz bzw. 345.000 Euro zum ermäßigten Steuersatz in Rechnung gestellt. Diese Beträge enthalten die volle Umsatzsteuer, von der aber nur 38.000 Euro für das Gebäude als Vorsteuer abziehbar sind. Somit hat der Verkäufer eine Nachzahlung von 19.000 Euro zu leisten, wenn der Verkauf zum Regelsteuersatz erfolgt. Bei Verkauf zum ermäßigten Steuersatz sinkt seine Steuererstattung von 24.000 auf 17.000 Euro. Dadurch wird in beiden Fällen die zunächst ausgefallene Besteuerung des Grundstücks mit 19.000 bzw. 7.000 Euro nachgeholt. Für den Zweiterwerber ändert sich nichts an seinen effektiven Steuersätzen.

c Umsatzsteuer versus Grunderwerbsteuer

Der Nettopreiszuschlag kann als effektiver Steuersatz (t) interpretiert werden. Tabelle 5 zeigt die Veränderungen des effektiven Steuersatzes (Δt) gemessen am Nettopreiszuschlag im Vergleich der beiden Umsatzsteuersysteme (USt 19, USt 7) mit der aktuellen Grunderwerbsteuer (GrESt). Dabei wird von einem gewinnlosen (Weiter-) Verkauf ausgegangen.

Tab. 5 Integrationsmodell im Vergleich zur Grunderwerbsteuer

Neubau	Bauträger			Private Bauherren	
	USt 19	GrESt	Δt	GrESt	Δt
Nettopreiszuschlag in vH	USt 19	GrESt	Δt	GrESt	Δt
GrESt 6,5	19,00	22,30	-3,30	14,83	4,17
GrESt 3,5	19,00	17,82	1,18	13,83	5,17
Nettopreiszuschlag in vH	USt 7	GrESt	Δt	GrESt	Δt
GrESt 6,5	7,00	22,30	-15,30	14,83	-7,83
GrESt 3,5	7,00	17,82	-10,82	13,83	-6,83

Eigene Darstellung.

Gemessen am Status Quo (Tabelle 2, 52) ergeben sich bei einem Umsatzsteuersatz von 7 Prozent Entlastungen für Bauträger und private Bauherren. Sie variieren zwischen 6,8 Prozentpunkten (Bauherren, GrESt 3,5) und 15,3 Prozentpunkten (Bauträger, GrESt 6,5). Dagegen bewirkt ein Umsatzsteuersatz von 19 Prozent nur in einem Fall eine Entlastung von 3,3 Prozentpunkten (Bauträger, GrESt 6,5), in allen anderen Fällen aber eine Mehrbelastung zwischen 1,2 (Bau-

träger, GrESt 3,5) und 5,2 Prozentpunkten (Bauherren, GrESt 3,5). Die unterschiedlichen Werte erklären sich aus dem Wegfall des bisherigen Steuervorteils der privaten Bauherren. Das relativ bessere Abschneiden der Bauträger ist also keineswegs zu beanstanden, sondern der überfälligen Gleichbehandlung von Selbst- und Fremderstellung geschuldet. Die Gleichbehandlung wird nur teurer erkaufte, wenn der Grunderwerbsteuersatz bislang relativ niedrig war.

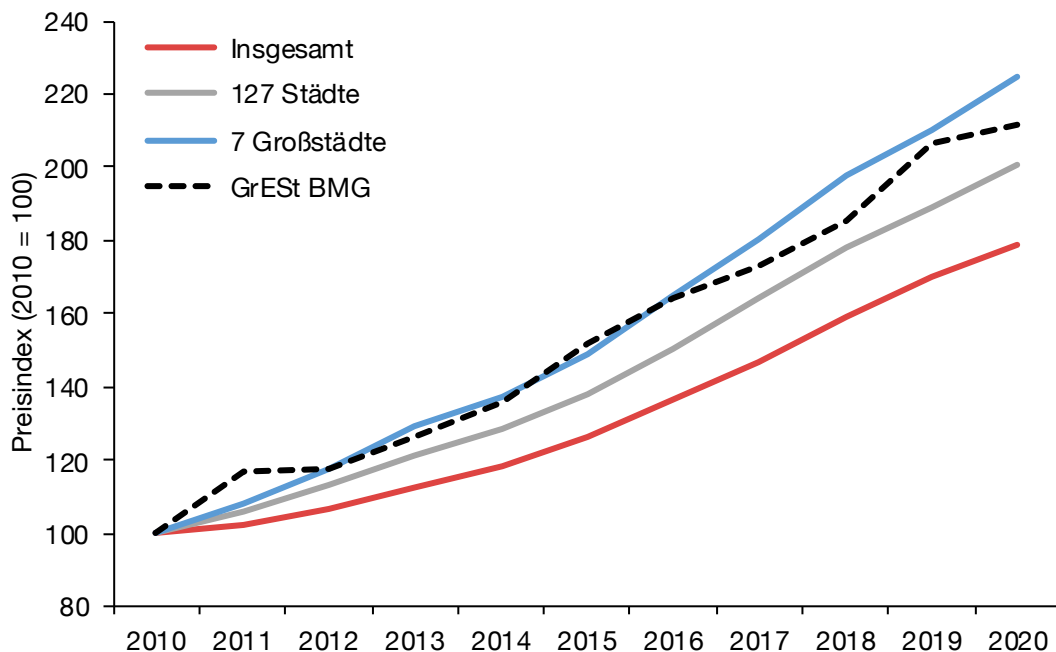
Das Integrationsmodell ist gegenüber dem Status Quo vorteilhaft, sofern Immobiliengeschäfte nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Bei Anwendung des Regelsteuersatzes ergeben sich zumeist höhere Belastungen. Dieser Befund ist jedoch zu relativieren, weil jeder weitere Verkauf steuerfrei bleibt, wenn er nicht mit einer Wertschöpfung verbunden ist. Die Kumulationswirkung der Grunderwerbsteuer sowie die Zahlung von Steuern auf die Steuer wird gänzlich unterbunden. Davon profitieren alle Erwerbergruppen.

Bei Verwendung des ermäßigten Steuersatzes sorgt der Wechsel zur Umsatzsteuer nicht nur für Steuerneutralität, sondern fördert auch die Bautätigkeit, denn gemessen an der heutigen Grunderwerbsteuer werden Bauträger und private Bauherren deutlich entlastet. Das gilt selbst bei einem geringen Grunderwerbsteuersatz von 3,5 Prozent und umso mehr bei den höheren Grunderwerbsteuersätzen der meisten Bundesländer.

Bei konstanter Bemessungsgrundlage führen die Entlastungen zu einem Rückgang des Steueraufkommens. Die Aufkommenseffekte des Systemwechsels sind freilich nicht genau vorhersagbar. Sie hängen vor allem von der Wahl des Steuersatzes ab, der auch darüber entscheidet, ob es zu einer Belebung von Neubau und Handel mit Immobilien kommt. Empirische Studien gelangen regelmäßig zu dem Ergebnis, dass höhere Steuersätze das Transaktionsvolumen reduzieren. Auch für die deutschen Bundesländer liegen entsprechende Schätzungen vor: „An increase in the transfer tax of one percentage point results in approximately 6% fewer transactions over the long run“ (FRITZSCHE, VANDEREI 2016, 16). Die Entscheidung für den ermäßigten Steuersatz würde umgekehrt die Transaktionszahl erhöhen und das Steueraufkommen stabilisieren. Insoweit sind die Aufkommenseffekte des Integrationsmodells gegenüber dem Status

Quo jedenfalls zu relativieren. Sollte das Steueraufkommen per Saldo dennoch sinken, wäre das der Preis für die zweifellos bessere Systematik und allokativen Effizienz der Immobilienbesteuerung.

Abb. 9 Entwicklung der Immobilienpreise



Daten: DEUTSCHE BUNDESBANK 2021. Eigene Berechnungen.

Bedeutsam für das Steueraufkommen ist auch, inwieweit eine tendenziell wachsende Immobiliennachfrage den Marktpreis erhöht und damit eine höhere umsatzsteuerpflichtige Wertschöpfung erzeugt. Die Entwicklung der Immobilienpreise zeigt, dass Wertzuwächse eine erhebliche Rolle spielen (Abbildung 9). Von 2010 bis 2020 sind die deutschen Immobilienpreise im Durchschnitt kräftig gestiegen. Die mittlere Wachstumsrate lag bei 6,0 Prozent für Landkreise und kreisfreie Städte, 7,2 Prozent für 127 Städte und 8,4 Prozent für 7 Großstädte (Big 7: Berlin, Düsseldorf, Frankfurt am Main, Hamburg Köln, München, Stuttgart). Das deutet trotz des Wegfalls der Mehrfachbesteuerung derselben Wertschöpfung auf ein beachtliches Potenzial der Umsatzbesteuerung bei einem Weiterverkauf von Bestandsimmobilien.

Zum Vergleich ist auch die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer dargestellt. Sie wuchs von 2010 bis 2020 nominal mit einer durchschnittlichen Ra-

te von 7,8 Prozent. Bei einer Inflationsrate von 6,0 Prozent gingen mehr als 75 Prozent des Wachstums auf Veränderungen der Immobilienpreise zurück.

d Modell mit angepasstem Vorsteuerabzug

Das Integrationsmodell in der bisher vorgestellten Grundform lässt diverse Modifikationen zu, die ergänzend geprüft werden sollen. Manche Autoren kritisieren den unverändert übernommenen Vorsteuerabzug, weil der Umsatzsteuer beim Verkauf dann ein Vorsteuerabzug in gleicher Höhe gegenübersteht und keine Steuereinnahmen anfallen (VOOS 2003, 340-341).⁵³ Das trifft so nicht zu, denn ein Verkauf zu einem Preis, der die Erstellungskosten übersteigt, führt sehr wohl zu einer Steuerzahlung auf die erzielte Wertschöpfung. Dass ohne Wertschöpfung keine Steuerzahlung auf der Stufe des Letztverkäufers erfolgt, gilt auch für alle anderen umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen.

Eine Anpassung des Vorsteuerabzugs erscheint dennoch angebracht, wenn man berücksichtigt, dass Gebäude regelmäßig einer Abnutzung unterliegen und der Immobilienwert abhängig von der Besitzdauer des bebauten Grundstücks dadurch sinkt. Bei Veräußerung wird daher ein geringerer als der ursprünglich gezahlte Nettopreis erzielt und die darauf basierende Umsatzsteuer fällt kleiner aus als der Vorsteuerabzug. Wenn man den Vorsteuerabzug nach Maßgabe der steuerlichen Abschreibungen vermindert (VOOS 2003, 341-342), dann bleibt der gewinnlose Verkauf zum aktuellen Zeitwert weiterhin steuerfrei.

Diese Anpassung ist sachgerecht, weil die bis zum Weiterverkauf eingetretene Abnutzung des Gebäudes und die darauf entfallende Umsatzsteuer dem bisherigen Besitzer zuzurechnen sind. Tabelle 6 illustriert die Wirkungen des Vorsteuerabzugs unter Berücksichtigung einer Wertminderung von 20 Prozent, die der steuerlichen Abschreibung nach 10 Jahren entspricht. Der Vorsteuerabzug reduziert sich dadurch bei Besteuerung zum Regelsatz von 57.000 auf 49.400 Euro und bei Besteuerung zum ermäßigten Satz von 45.000 auf 37.400 Euro. Zugleich sinkt der bei Verkauf realisierbare Nettopreis von 300.000 auf 260.000

⁵³ VOOS stützt seine Argumentation auf die Dissertation von BAUR 1974, die für die Erstellung des vorliegenden Gutachtens leider nicht zur Verfügung stand.

Euro. Der Bruttobetrag verringert sich von 357.000 auf 309.400 Euro bei Besteuerung zum Regelsatz und von 321.000 auf 278.200 Euro bei Besteuerung zum ermäßigten Satz. Die Steuerbelastung relativ zum Netto- und zum Bruttobetrag ändert sich dabei nicht. Weiterhin entspricht der Nettobetragszuschlag dem Steuersatz und der Bruttobetraganteil fällt proportional kleiner aus.

Tab. 6 Integrationsmodell mit modifiziertem Vorsteuerabzug

Neubau	Grundmodell		Mit Abschreibung	
Umsatzsteuersatz	19,0	7,0	19,0	7,0
Grundstück				
Nettopreis	100.000	100.000	100.000	100.000
Umsatzsteuer / Vorsteuer	19.000	7.000	19.000	7.000
Bruttobetrag	119.000	107.000	119.000	107.000
Gebäude				
Nettopreis	200.000	200.000	200.000	200.000
Abschreibung Gebäude			40.000	40.000
Nettopreis nach AfA			160.000	160.000
Umsatzsteuer / Vorsteuer	38.000	38.000	30.400	30.400
Bruttobetrag	238.000	238.000	190.400	190.400
Grundstück und Gebäude				
Nettopreis	300.000	300.000	260.000	260.000
Umsatzsteuer / Vorsteuer	57.000	45.000	49.400	37.400
Bruttobetrag	357.000	345.000	309.400	297.400
Verkauf der Immobilie				
Umsatzsteuer	57.000	21.000	49.400	18.200
Vorsteuerabzug	-57.000	-45.000	-49.400	-37.400
Zahlung (+) / Erstattung (-)	0	-24.000	0	-19.200
Bruttobetrag II	357.000	321.000	309.400	278.200
Umsatzsteuer				
Steuerbelastung	57.000	21.000	49.400	18.200
Nettopreiszuschlag in vH	19,00	7,00	19,00	7,00
Bruttobetraganteil in vH	15,97	6,54	15,97	6,54

Eigene Darstellung.

Wäre der Abzug der ursprünglich gezahlten Vorsteuern erlaubt, dann erhielten Verkäufer eines im Zeitwert geminderten Altbaus einen Bonus auf den Verkaufspreis, den Verkäufer eines wertgleichen Neubaus nicht realisieren können.

Daher vermindert die steuersystematisch korrekte Berücksichtigung der Abschreibungen bei der Bemessung des Vorsteuerabzugs die potenziellen Aufkommensverluste des Integrationsmodells gegenüber der Grunderwerbsteuer.

Wenn der Vorbesitzer in der Nutzungsphase durch Erhaltungsinvestitionen den Zeitwert der Immobilie stabilisiert hat und infolgedessen einen ungeschmäleren Wiederverkaufspreis realisieren kann, führt der abschreibungsgeminderte Vorsteuerabzug freilich zu einer ungerechtfertigten Mehrbelastung. Daher sollte die in den Ausgaben für Erhaltungsinvestitionen einbegriffene Umsatzsteuer ebenfalls abzugsfähig sein. Auf diese Weise ließe sich gewährleisten, dass nur der tatsächlich eingetretene Verschleiß umsatzsteuerlich berücksichtigt wird.

e Berücksichtigung der Investitionserträge

Die Umsatzsteuer ist als indirekte Konsumsteuer konzipiert. Letztlich kommt der laufende Konsumnutzen von Wohnimmobilien in den Mieten zum Ausdruck, die dafür gezahlt oder bei Selbstnutzung eingespart werden. Daher stellt sich die Frage, ob bei einer Integration in die Umsatzsteuer neben der Anschaffung und Veräußerung von Immobilien nicht auch die laufenden Investitionserträge berücksichtigt werden müssen. Wegen der Steuerfreiheit der Mieten ist das aktuell auch bei gewerblicher Vermietung nicht der Fall.

Wenn sämtlicher Immobilienbesitz vermietet wäre, ließe er sich leicht in die Umsatzbesteuerung eingliedern. Die Eigentümer der Immobilien wären zur Vorsteuer berechtigt und die Mieter würden Mehrwertsteuer zahlen, woraus der Staat letztlich seine Einnahmen erzielt. Immobilientransaktionen würden zwischen Unternehmen erfolgen, wären steuerpflichtig und der Erwerber könnte die Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen (SCHMIDT 1999). Wenn private Vermieter in diesem Bereich wie Unternehmer behandelt würden, ergäbe sich eine perfekte Integration vermieteter Immobilien in die Mehrwertsteuer. Das Konzept ließe sich auch auf Selbstnutzer übertragen, indem bei der Umsatzbesteuerung eine fiktive Vergleichsmiete zugrunde gelegt wird. Nutzungen würden dann als steuerpflichtiger Eigenverbrauch behandelt (RÜCKLE 2005, 243).

Vor 1987 wurde eine solche Investitionsgutlösung im Rahmen der Einkommensbesteuerung praktiziert. Eigentümerwohnungen wurden so besteuert, als ob sie

am Markt vermietet wären. Von den fiktiven Mieteinnahmen durften Werbungskosten einschließlich Instandhaltungsausgaben, Abschreibungen und Schuldzinsen abgesetzt werden. Seit 1987 gilt die Konsumgutlösung, bei der Eigentümerwohnungen als langlebige Konsumgüter behandelt werden.

Die Steuerfreiheit der Mieten steht einer perfekten Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer nach dem skizzierten Konzept entgegen. Sie wird in der Regel sozialpolitisch begründet, was aber nur dann haltbar ist, wenn die Mieter die Steuer effektiv tragen und eine Steuerbefreiung ihnen zugute kommt. Gegen diese Sichtweise sprechen jedoch einige Effekte, die bei der Analyse der Grunderwerbsteuer in Kapitel B bereits herausgearbeitet wurden und sich auf andere Immobiliensteuern übertragen lassen.

Kurzfristig geht eine Immobiliensteuer aufgrund des unelastischen Angebots zulasten der Anbieter. Bei mittelfristig preiselastischem Immobilienangebot ergeben sich jedoch negative Rückwirkungen auf die Angebotsmenge, die eine Teilüberwälzung auf die Nachfrager ermöglichen und mit einer Verschlechterung der Wohnraumversorgung einhergehen. Diese Anpassung wird dadurch gefördert, dass Vermieter Immobiliensteuern generell als Kosten einkalkulieren. Die Miete muss diese Kosten decken und darüber hinaus eine normale Rendite abwerfen, damit der Mietwohnungsbau mit anderen Kapitalanlagen konkurrieren kann. Von einer Steuersenkung oder Steuerbefreiung sind die umgekehrten Wirkungen zu erwarten. Kurzfristig werden die Anbieter entlastet, aber auf Dauer sollten auch die Nachfrager von einem steigendem Angebot und geringeren Mieten profitieren. Mit der vollen Weitergabe einer Steuerbefreiung ist allerdings auch mittelfristig nicht zu rechnen.

Selbst wenn die Steuerfreiheit der Mieten isoliert gesehen wenigstens teilweise den Mietern zugute kommt, ist damit noch nicht gesagt, dass sie bei einer Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer fortbestehen muss. Das Integrationsmodell führt bereits gegenüber dem heutigen System zumindest bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes zu einer Entlastung und zu Aufkommensverlusten. Diese würden durch den Wegfall der Steuerfreiheit der Mieten vermutlich nur abgeschwächt, aber nicht aufgehoben. Steuersystematisch wäre

die Berücksichtigung der Investitionserträge im Rahmen der Umsatzsteuerlösung jedenfalls zu begrüßen, obwohl die politischen Widerstände gegen eine Einbeziehung der tatsächlichen und fiktiven Mieten nicht gering sein dürften.

f Reformeffekte nach Länderfinanzausgleich

Insgesamt hätte die Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer, am besten mit angepasstem Vorsteuerabzug und Einbeziehung der Investitionserträge, eine ganze Reihe von Vorteilen. Sie ließe sich ebenso gut oder schlecht wie die Umsatzsteuer selbst mit dem fiskalischen Steuerzweck begründen, würde aber zumindest die vielfältigen negativen Wirkungen der Grunderwerbsteuer vermeiden. Letztere hat als Bruttoumsatzsteuer erhebliche Verzerrungen der ökonomischen Entscheidungen im Immobiliensektor zur Folge. Der Wechsel zur Nettoumsatzsteuer stellt weitgehende Steuerneutralität her und dürfte bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auch den Wohnungsbau fördern.

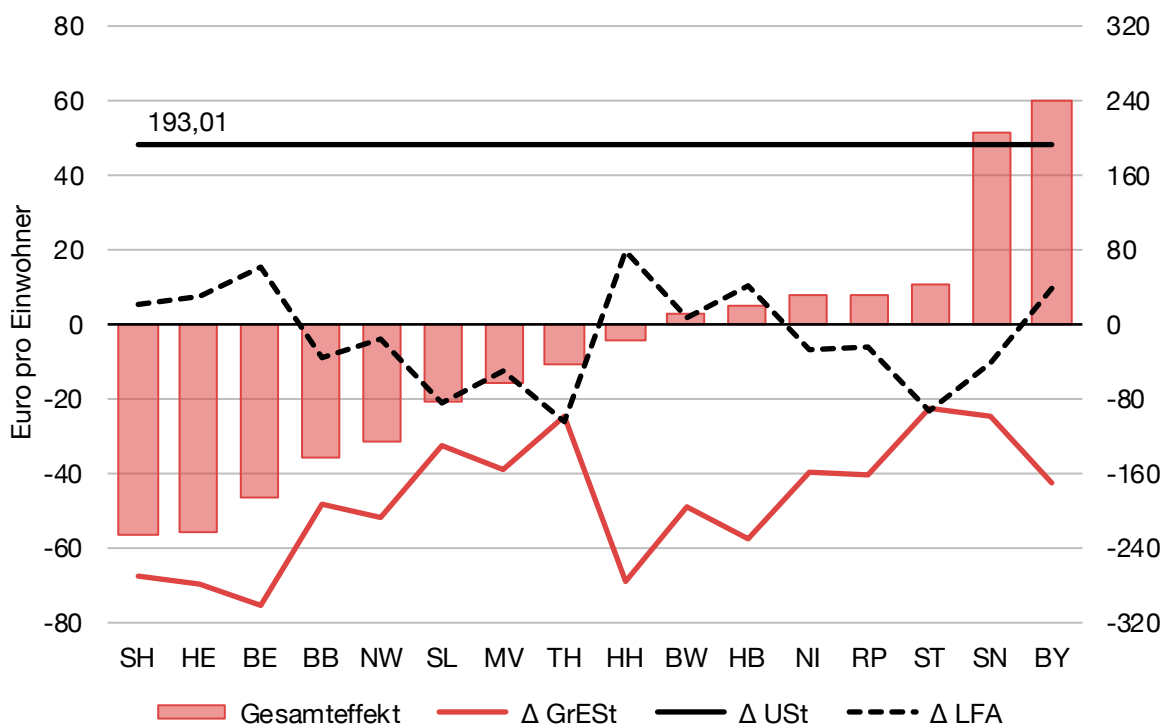
Allerdings verlieren die Länder eine eigene Einnahmenquelle mit Steuersatzautonomie und müssen zum Ausgleich stärker an der Umsatzsteuer beteiligt werden. Es ist davon auszugehen, dass die Länder einem Systemwechsel allenfalls zustimmen, wenn sie eine vollständige Kompensation erhalten. Selbst dann ergeben sich Verschiebungen zwischen den Ländern, da die Umsatzsteueranteile via Länderfinanzausgleich anders verteilt werden als die Grunderwerbsteuer.

Anhand einer Simulationsrechnung lassen sich die Reformgewinner bzw. Reformverlierer unter den Ländern identifizieren. Dabei wird unterstellt, dass das bisherige Aufkommen der Grunderwerbsteuer durch einen absolut höheren Anteil an der Umsatzsteuer exakt ausgeglichen wird. Es kann sein, dass die Integration der Immobilien in die Umsatzsteuer kein entsprechendes Mehraufkommen erbringt. Abweichungen zwischen dem Steueraufkommen vor und nach der Reform werden also annahmegemäß vom Bund getragen.⁵⁴

⁵⁴ Statt des absoluten könnte auch der prozentuale Anteil der Länder unter der Annahme eines im Umfang der Grunderwerbsteuer steigenden Umsatzsteueraufkommens so erhöht werden, dass der Wegfall der Grunderwerbsteuer zum Umstellungszeitpunkt rechnerisch kompensiert wird. Dann müssten auch die Länder Mindereinnahmen hinnehmen, wenn das Umsatzsteueraufkommen nach der Reform weniger als angenommen wachsen sollte.

Abbildung 10 zeigt die Reformeffekte in Euro pro tatsächlichem Einwohner. Dargestellt sind der Gesamteffekt (linke Skala) und die dahinter stehenden Teileffekte (rechte Skala). Der Gesamteffekt entspricht jeweils der Summe der Mindereinnahmen aus der Grunderwerbsteuer (Δ GrESt), der Mehreinnahmen aus der Erhöhung der Umsatzsteuer (Δ USt) und der Veränderungen der Zahlungen im Länderfinanzausgleich (Δ LFA).⁵⁵

Abb. 10 Reformeffekte nach Länderfinanzausgleich



Daten: Bundesministerium der Finanzen, Vorläufige Abrechnung des Länderfinanzausgleichs 2020. Eigene Berechnungen. Annahme: Ersatz der Grunderwerbsteuer durch Umsatzsteueranteile.

Die Genesis der Reformeffekte wird in Tabelle 7 aufgeschlüsselt. Alle Länder erhalten zur Kompensation der Grunderwerbsteuer zusätzlich 193 Euro pro Einwohner aus der Umsatzsteuer. Die Finanzkraftmesszahlen (Δ FMZ) der Länder, die eine überdurchschnittliche Grunderwerbsteuerkraft hatten, gehen per Saldo zurück, da die Reduktion ihrer Steuerkraft (Δ StK) stärker zu Buche schlägt als

⁵⁵ Dabei würde der Bund rund 275 Mio. Euro bzw. 3,31 Euro pro Einwohner durch geringere Bundesergänzungszuweisungen gewinnen. Das ließe sich durch eine Aufstockung der zusätzlichen Umsatzsteuer pro Einwohner von 193,01 auf 196,31 Euro korrigieren. Alle Länder hätten dann etwas höhere Einnahmen pro Einwohner bei strukturell gleichen Reformeffekten.

die zusätzlichen Einnahmen aus der Umsatzsteuer (Δ USt). Die ehemals besonders grunderwerbsteuerstarken Länder gewinnen daher Einnahmen aus dem Länderfinanzausgleich (Δ LFA).

Tab. 7 Reformgewinne und Reformverluste

Land	Δ USt	Δ StK	Δ FMZ	Δ UStZ	Δ BEZ	Δ LFA	Δ GrEst	Δ StE	GuV
Euro pro Einwohner									
HH	193,01	-316,55	-123,54	77,83		77,83	-275,44	-82,42	-4,59
BE	193,01	-259,43	-66,41	41,84	19,66	61,50	-300,68	-107,67	-46,17
BY	193,01	-253,83	-60,82	38,32		38,32	-171,69	21,33	59,64
HE	193,01	-238,98	-45,97	28,96		28,96	-277,51	-84,50	-55,54
HB	193,01	-238,37	-45,36	28,58	13,43	42,00	-230,50	-37,49	4,51
SH	193,01	-214,17	-21,16	13,33	6,26	19,59	-269,15	-76,14	-56,54
BW	193,01	-203,80	-10,79	6,80		6,80	-197,02	-4,01	2,79
RP	193,01	-167,10	25,91	-16,32	-7,67	-23,99	-161,29	31,72	7,73
NW	193,01	-164,76	28,25	-17,80		-17,80	-206,63	-13,62	-31,41
NI	193,01	-163,96	29,06	-18,31	-8,60	-26,91	-158,45	34,56	7,66
BB	193,01	-153,79	39,22	-24,71	-11,61	-36,32	-192,61	0,40	-35,92
SN	193,01	-147,55	45,47	-28,64	-13,46	-42,10	-99,84	93,17	51,07
MV	193,01	-136,85	56,16	-35,38	-16,62	-52,01	-156,73	36,29	-15,72
SL	193,01	-102,28	90,74	-57,16	-26,86	-84,02	-129,89	63,12	-20,90
ST	193,01	-93,13	99,88	-62,92	-29,56	-92,49	-90,05	102,97	10,48
TH	193,01	-78,35	114,66	-72,24	-33,94	-106,17	-98,02	95,00	-11,18

Daten: Bundesministerium der Finanzen, Vorläufige Abrechnung des Länderfinanzausgleichs 2020. Eigene Berechnungen. Annahme: Ersatz der Grunderwerbsteuer durch Umsatzsteueranteile.

In dieser Gruppe erhalten die „Empfängerländer“ im Finanzausgleich (BE, HB, SH) höhere Zuschläge bei der Umsatzsteuer (Δ UStZ) sowie höhere Bundesergänzungszuweisungen (Δ BEZ), während die „Zahlerländer“ (HH, BY, HE, BW) nur von geringeren Abschlägen bei der Umsatzsteuer profitieren.

Umgekehrt steigen die Finanzkraftmesszahlen der Länder, die eine unterdurchschnittliche Grunderwerbsteuerkraft hatten. Dadurch wachsen in dieser Gruppe die Abschläge der „Zahlerländer“ bei der Umsatzsteuer (NW), während die Zuschläge und die allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen der „Empfängerländer“ zurückgehen (RP, NI, BB, SN, MV, SL, ST, TH).

Ob der Reformeffekt insgesamt positiv oder negativ ausfällt, hängt nicht von der Grunderwerbsteuerkraft der Länder, sondern von den tatsächlich erzielten Steuereinnahmen ab. Der Wegfall der Grunderwerbsteuer trifft besonders Länder mit einem aktuell überdurchschnittlichen Steueraufkommen. Letzteres kann auf einem überdurchschnittlichen Steuersatz und/oder einer überdurchschnittlichen Bemessungsgrundlage beruhen. Unabhängig davon verlieren diese Länder mehr Einnahmen bei der Grunderwerbsteuer (Δ GrESt) als sie bei der Umsatzsteuer (Δ USt) gewinnen.

In die Gruppe der Länder, deren Steuereinnahmen (Δ StE) per Saldo abnehmen, fallen alle Länder mit überdurchschnittlicher Grunderwerbsteuerkraft ausgenommen Bayern, das aufgrund seines niedrigen Grunderwerbsteuersatzes nur wenig Einnahmen verliert. Umgekehrt gehören alle grunderwerbsteuerschwachen Länder ausgenommen Nordrhein-Westfalen zur Gruppe der Länder, deren tatsächliche Steuereinnahmen per Saldo steigen.

Reformgewinner können von unterschiedlichen Konstellationen profitieren. Zu dieser Gruppe zählen (1) Länder, die Mehreinnahmen im Länderfinanzausgleich und bei den Steuereinnahmen erzielen (BY), (2) Länder, die im Länderfinanzausgleich mehr gewinnen als sie an Steuereinnahmen verlieren (HB, BW) und (3) Länder, die weniger im Länderfinanzausgleich verlieren als sie an Steuereinnahmen gewinnen (RP, NI, SN, ST).

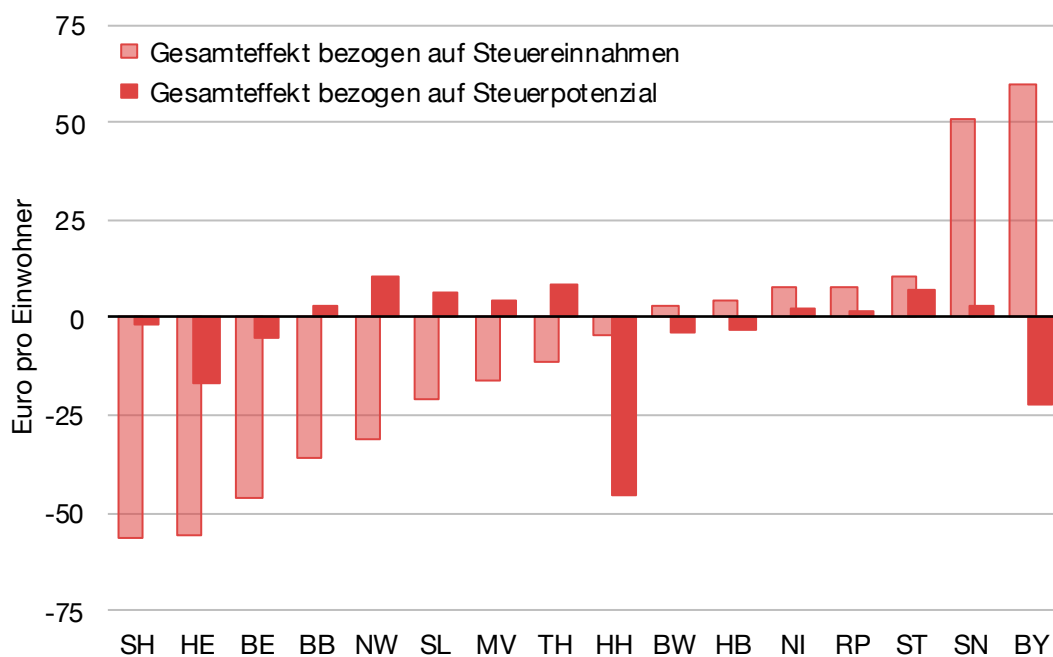
Die Gruppe der Reformverlierer umfasst (1) Länder, die Mindereinnahmen im Länderfinanzausgleich und bei den Steuereinnahmen verzeichnen (NW), (2) Länder, die im Länderfinanzausgleich weniger gewinnen als sie an Steuereinnahmen verlieren (HH, BE, HE, SH) und (3) Länder, die mehr im Länderfinanzausgleich verlieren als sie an Steuereinnahmen gewinnen (BB, MV, SL, TH).

Die Reformgewinner sind ebenso heterogen zusammengesetzt wie die Reformverlierer. Allerdings zählen alle Länder mit unterdurchschnittlichen Grunderwerbsteuersätzen zu den Reformgewinnern, weil ihre Verluste bei der Grunderwerbsteuer bezogen auf ihre Steuerkraft relativ gering ausfallen. Umgekehrt gehören alle Länder mit überdurchschnittlichen Grunderwerbsteuersätzen zu den Reformverlierern, weil ihre Verluste relativ zur Steuerkraft hoch sind. Nur auf-

grund seiner extrem hohen Steuerkraft zählt Hamburg trotz des unterdurchschnittlichen Steuersatzes ebenfalls zur Gruppe der Reformverlierer.

Gemäß der Logik des Länderfinanzausgleichs sind diese Verteilungswirkungen völlig in Ordnung. Die Länder verlieren mit der Grunderwerbsteuer eine Einnahmequelle, die sich ungleichmäßig auf die Finanzkraft der Länder auswirkt und bei der die Länder ihr Steuerpotenzial unterschiedlich stark ausnutzen. Das vermindert die relative Finanzkraft der Länder, deren Steuerpotenzial überdurchschnittlich sinkt. Sie erhalten dafür zu Recht eine überdurchschnittliche Kompensation im Länderfinanzausgleich. Bayern und Sachsen liegen nur deshalb an der Spitze der Reformgewinner, weil sie ihr Steuerpotenzial nicht voll ausschöpfen und deshalb relativ wenig tatsächliche Steuereinnahmen einbüßen. Es wäre aber nicht sachgerecht, solche Länder dafür zu bestrafen, dass sie im heutigen System auf eigentlich mögliche Einnahmen verzichten, denn sie verlieren mit der Reform dasselbe Steuerpotenzial wie Länder mit gleicher Steuerkraft, aber höherem Steuersatz. Abbildung 11 zeigt, dass die Reformeffekte bezogen auf das Steuerpotenzial viel gleichmäßiger ausfallen als die methodisch angreifbare Messung bezogen auf die tatsächlichen Steuereinnahmen suggeriert.

Abb. 11 Reformeffekte bezogen auf das Steuerpotential



Daten: Bundesministerium der Finanzen, Vorläufige Abrechnung des Länderfinanzausgleichs 2020. Eigene Berechnungen. Annahme: Ersatz der Grunderwerbsteuer durch Umsatzsteueranteile.

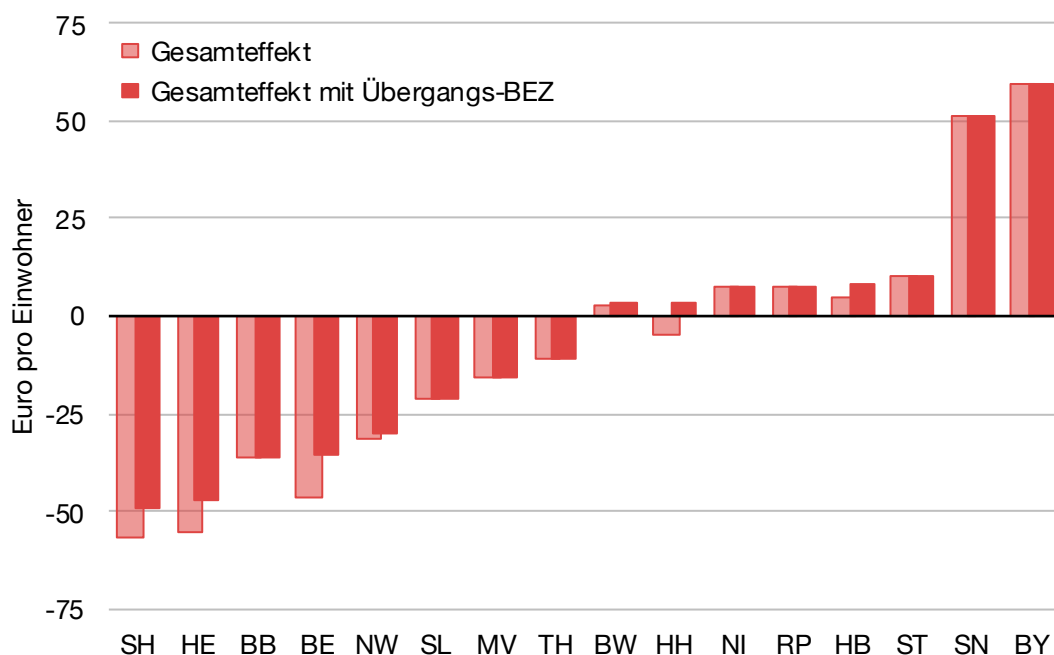
Angesichts der Verteilungswirkungen ist eine Akzeptanz der Reform seitens der Länder keineswegs sicher. Nach Grundgesetz Artikel 105 (2a) haben die Länder ausdrücklich die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes der Grunderwerbsteuer. Die Abschaffung der Grunderwerbsteuer erfordert eine Grundgesetzänderung, die mit Zweidrittelmehrheit des Bundestages und des Bundesrates verabschiedet werden muss. Die Hürden sind also recht hoch und können sich als unüberwindbares Hindernis einer Umsatzsteuerintegration erweisen.

Die Reform des Länderfinanzausgleichs 2020 hat gezeigt, dass die fiskalischen Interessen der Länder ihre Zustimmung bzw. Ablehnung dominieren.⁵⁶ Da der Bund die finanziellen Risiken einer Reform mittragen muss und seine Haushaltslage sich wegen der Corona-Lasten erheblich verschlechtert hat, ist nicht damit zu rechnen, dass er die Länder noch einmal spürbar entlastet, um ihre Zustimmung zu erkaufen. Der Systemwechsel zur Umsatzsteuer setzt also voraus, dass die Länder bereit sind, die Grunderwerbsteuer mit ihren vielfältigen Mängeln aufzugeben, auch wenn sie dafür nur insgesamt, aber nicht im Einzelfall eine Kompensation ihrer tatsächlichen Einnahmenverluste erhalten.

Denkbar wäre allenfalls, den Systemwechsel durch Übergangs-Bundesergänzungszuweisungen für die Länder mit überproportionalen Grunderwerbsteuereinnahmen abzufedern. Sie könnten dadurch proportional zu ihren über dem Durchschnitt liegenden Einbußen bei der Grunderwerbsteuer entschädigt werden. Abbildung 12 zeigt die modifizierten Reformeffekte unter der Annahme einer vollen Umsatzsteuerkompensation plus Übergangs-Bundesergänzungszuweisungen mit einem Ausgleichssatz von 10 Prozent. Deutlich entlastet würden die Länder SH, HE, BE und HH, während NW, BW und HB etwas weniger profitieren. Der Bund müsste dazu netto 1,08 Euro pro Einwohner beisteuern.⁵⁷ Es sei dahingestellt, ob eine geringfügige und zeitlich befristete Erleichterung des Übergangs die Länder zu einer Zustimmung zum neuen System bewegen kann.

⁵⁶ Wenn nur die 7 Gewinner des Reformszenarios einem Systemwechsel zustimmen würden, stünden ihren 31 Stimmen im Bundesrat 36 Gegenstimmen der 9 Reformverlierer gegenüber, so dass nicht einmal eine einfache Mehrheit zustande käme.

⁵⁷ Die Übergangs-BEZ kosten 4,38 Euro pro Einwohner, aber der Bund spart allgemeine BEZ in Höhe von 3,31 Euro pro Einwohner.

Abb. 12 Reformeffekte nach LFA mit Übergangs-BEZ

Daten: Bundesministerium der Finanzen, Vorläufige Abrechnung des Länderfinanzausgleichs 2020. Eigene Berechnungen. Annahme: Ersatz der GrESt durch USt-Anteile plus Übergangs-BEZ.

Die vollständige Integration der Grundstücksumsätze in die Umsatzsteuer beseitigt wesentliche Mängel der Grunderwerbsteuer.

- Grundstücksverkäufe werden anderen Umsätzen gleichgestellt. Die Steuerkumulation bei mehrfachem Besitzerwechsel entfällt ebenso wie die willkürliche Differenzierung zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken.
- Die Beseitigung der Kumulationseffekte reduziert die Diskriminierung gegenüber anderen Kapitalanlagen und vor allem die Grunderwerbsteuerlast, was die Erwerbskosten senkt und die Wohneigentumsbildung fördert.
- Bei einheitlichem Umsatzsteuersatz entfallen Anreize zur räumlichen Steuerausweichung aufgrund von Steuersatzdifferenzen, die nicht mit verschiedenen Leistungen der Länder für Immobilienbesitzer einhergehen.

Der Autonomieverlust der Länder wäre durch eine begrenzte Steuersatzautonomie bei der Einkommensteuer leicht zu kompensieren. Daher ist die Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer insgesamt eine attraktive Reformoption. Sie verspricht jedenfalls größere Vorteile als die Verbesserung der Grunderwerbsteuer durch Modifikationen im Detail.

g Weitere Aspekte eines Systemwechsels

Grundsätzlich wäre die Zusammenführung der Grunderwerbsteuer mit der Umsatzsteuer durchaus möglich. Es bedürfte allerdings einer schwer erreichbaren Änderung des Grundgesetzes, das den Ländern Steuersatzautonomie gewährt. Nur wenn die Länder zustimmen, könnte das Grunderwerbsteuergesetz aufgehoben und das Umsatzsteuergesetz angepasst werden. Das Umsatzsteuergesetz müsste private Immobilienlieferanten wie Unternehmer behandeln und den Vorsteuerabzug für Immobiliengeschäfte gegebenenfalls modifizieren, wenn diese nach einer längeren Phase der Selbstnutzung erfolgen.

Ob der Regelsteuersatz oder der ermäßigte Steuersatz angewandt werden soll, ist unter Berücksichtigung der Aufkommenseffekte zu entscheiden. Die Umsatzsteuer belastet nur noch die Wertschöpfung und nicht mehr den Bruttoumsatz, was steuersystematisch vorteilhaft ist, aber auch die Bemessungsgrundlage und das Steueraufkommen gegenüber der Grunderwerbsteuer schmälert. Selbst wenn der Gegeneffekt des abschreibungsbereinigten Vorsteuerabzugs berücksichtigt wird, spricht das für die Wahl des Regelsteuersatzes.

Allerdings fallen die positiven Rückwirkungen der Reform auf den Wohnungsbau und das Transaktionsvolumen bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes stärker aus. Insoweit steigen Bemessungsgrundlage und Steueraufkommen. Die dennoch verbleibenden Aufkommensverluste könnten aus wohnungspolitischen Gründen hingenommen werden. Wenn die Bereitschaft dazu fehlt, könnte als Kompromisslösung ein besonderer Steuersatz von mehr als 7 Prozent eingeführt oder zum Ausgleich der allgemeine Umsatzsteuersatz erhöht werden.

Der Anteil der regulär besteuerten Umsätze an den gesamten Umsätzen liegt bei ca. 80 Prozent.⁵⁸ Unterstellt man, dass die Umsatzsteuer auf Immobilienge-

⁵⁸ Das ergibt sich auf der Basis einer Studie, in der das Mehraufkommen bei Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes geschätzt wird (BÖHRINGER, WIEGARD 2013, 1). Durch das Mehraufkommens von 26,7 Mrd. Euro steigt das Umsatzsteueraufkommen im Bezugsjahr 2012 von 194,8 auf 221,5 Mrd. Euro. Die Bemessungsgrundlage (USt/0,19) beträgt somit 1.166 Mrd. Euro. Die Relation des tatsächlichen Steueraufkommens zur Bemessungsgrundlage liefert den Durchschnittssteuersatz von 16,7 Prozent. Der Anteil der regulär besteuerten an den gesamten Umsätzen ist daher $(0,167 - 0,07) / (0,19 - 0,07) = 0,81$ bzw. 81 Prozent.

schäfte nur 50 Prozent des heutigen Grunderwerbsteueraufkommens erbringt, dann ist ein Regelsteuersatz von ca. 19,8 Prozent erforderlich, um den Einnahmefall zu kompensieren. Die Verteilung der Umsatzsteuer muss zudem so angepasst werden, dass Bund und Länder ihre bisherigen Einnahmen behalten. Allerdings kommt es auch in diesem Szenario für die einzelnen Länder zu den bereits diskutierten Verschiebungen über den Länderfinanzausgleich. Bei einem Systemwechsel ist es unmöglich, die bisherige Verteilung der tatsächlichen Einnahmen im Einzelfall aufrechtzuerhalten.

Die Umschichtungen zwischen den Ländern hängen auch vom Wert der Grundstücke ab, die der Besteuerung unterliegen. Länder, in denen der Wert der verkauften Immobilien über dem Durchschnitt liegt, verfügen von dieser Seite her aktuell über eine relativ höhere Steuerkraft als andere Länder.⁵⁹ Entsprechend stärker sinkt ihre Steuerkraft infolge einer Umsatzsteuerintegration. Dafür erhalten sie im Länderfinanzausgleich eine relativ höhere Kompensation. Auch dieser Verteilungseffekt ist systemkonform und lässt sich bei stabiler Einnahmeverteilung zwischen Bund und Ländern nicht vermeiden.

Share Deals werden durch das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes mit Wirkung ab 01.07.2021 zwar erschwert, bleiben aber in den neuen Grenzen weiterhin möglich. Bei einer Integration der Immobilien in die Umsatzsteuer entfällt das spezielle Problem der immobilienbezogenen Share Deals, so dass keine zusätzlichen Regelungen erforderlich sind. Zwar ist der Verkauf von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen nach § 4 (8) UStG von der Umsatzsteuer befreit, aber diese generelle Bestimmung setzt keine besonderen Anreize für die Umgehung der neuen Umsatzsteuer auf Immobilien.

Wenn ein vollständiger Systemwechsel zur Mehrwertsteuer politisch nicht realisierbar ist, stellt sich die Frage, ob eine abgespeckte Variante nur für gewerbliche Investoren in Form eines Wahlrechts zwischen Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer sinnvoll wäre (HENTZE, VOIGTLÄNDER 2017, 24-25). Zwar würden Immobiliengeschäfte mit anderen Unternehmen dadurch dem Vorsteuerabzug

⁵⁹ Wenn die Anzahl der Transaktionen kleiner ist als in anderen Ländern, kann die Steuerkraft der Länder mit relativ hohen Immobilienwerten trotzdem unterdurchschnittlich ausfallen.

unterliegen und Anreize für Share Deals sinken, aber Transaktionen mit privaten Haushalten blieben davon unberührt und die Nachteile der Grunderwerbsteuer somit weitgehend erhalten. Auch ein partieller Ersatz der Grunderwerbsteuer durch die Umsatzsteuer würde die Steuerverteilung ändern und Anpassungen im Länderfinanzausgleich induzieren. Angesichts der überschaubaren Vorteile für einen Teil der Wirtschaft bei fortdauernder Diskriminierung privater Erwerber kann dieses Modell nicht überzeugen.

D Kurzfassung der Arbeit

Die Ergebnisse der Untersuchung werden im Folgenden zusammengefasst. Die Analyse der Rechtfertigung und der ökonomischen Wirkungen der heutigen Grunderwerbsteuer bildet den Ausgangspunkt der Reformüberlegungen. Diese sind zum Teil auf eine bessere Gestaltung der Grunderwerbsteuer gerichtet, während der Vorschlag einer Integration in die Umsatzsteuer auf eine durchgreifende Änderung der Besteuerung von Immobilientransaktionen hinausläuft.

1 Mängel der Grunderwerbsteuer

In Kapitel B werden zunächst die Eigenschaften und die fiskalische Bedeutung der Grunderwerbsteuer aufgezeigt. Danach stehen ihre steuersystematische Fundierung und ihre ökonomischen Wirkungen auf dem Prüfstand. Schließlich werden die Zusammenhänge zwischen Grunderwerbsteuer und Länderfinanzausgleich diskutiert.

- Die Grunderwerbsteuer ist eine Verkehrsteuer. Sie belastet Kaufverträge, die auf die Übereignung von Grundstücken gerichtet sind. Der Steuersatz beträgt 3,5 Prozent, kann aber von den Ländern anders festgelegt werden.
- Die Grunderwerbsteuer liefert ein erhebliches Steueraufkommen. Ab 2010 ist ein kräftiges und kontinuierliches Aufkommenswachstum zu beobachten, das größtenteils auf Steuersatzerhöhungen der Länder zurückgeht. Der bundesweite Durchschnittsteuersatz liegt im Jahr 2020 bei 5,17 Prozent.
- Zur Begründung der Grunderwerbsteuer werden aus distributiver Sicht das Äquivalenzprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip herangezogen. Das Äquivalenzprinzip hat zudem eine allokativen Dimension, weil es die Steuerzahlungen mit den Staatsleistungen verknüpft.
- Nach dem Äquivalenzprinzip liegt eine gerechte Verteilung der Steuerlasten vor, wenn öffentliche Leistungen von ihren Nutznießern finanziert werden. Eine belastbare Verbindung zwischen den Ausgaben eines Bundeslandes und der Zahlung der Grunderwerbsteuer ist aber kaum herzustellen.

- Das Leistungsfähigkeitsprinzip fordert eine Verteilung der Steuerlasten gemäß der persönlichen Leistungsfähigkeit. Die Grunderwerbsteuer belastet jedoch einen Aktivtausch, der die Leistungskraft nicht verändert. Sie steht in keinem systematischen Zusammenhang zum Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern verteuert und behindert dadurch die Wohneigentumsbildung.
- Da die Leistungsfähigkeit durch die Verwendung des Einkommens oder Vermögens zum Immobilienerwerb nicht steigt, ist die Annahme einer progressiven Lastverteilung bezogen auf diese Indikatoren der Leistungsfähigkeit grundsätzlich irreführend. Bei gleichem Kaufpreis nimmt die Belastung relativ zum Einkommen sogar ab. Zudem ist ein höherer Kaufpreis nicht generell mit einem höheren Einkommen verbunden, sondern kann auch einen besonderen Bedarf signalisieren (z.B. Familien, Behinderte).
- Nachvollziehbare Lenkungsziele zur Begründung der Grunderwerbsteuer liegen nicht vor. Ihre Eignung zur Bekämpfung von Immobilienspekulation und Immobilienpreisblasen ist weder theoretisch noch empirisch gesichert.
- Die Grunderwerbsteuer ist über kein Fundamentalprinzip oder Lenkungsziel der Besteuerung zu rechtfertigen. Damit verbleibt nur das fiskalische Ziel der Beschaffung von Einnahmen zur Finanzierung der Länderausgaben, das auch und systematisch besser durch die Umsatzsteuer erfüllt werden kann.
- Fiskalisch motivierte Steuern sollten die ökonomischen Entscheidungen der Wirtschaftssubjekte nicht verzerren. Das Postulat der Steuerneutralität basiert auf der Erkenntnis, dass Substitutionseffekte in der Regel unnötige Wohlfahrtsverluste der Steuerzahler herbeiführen.
- Die Grunderwerbsteuer verteuert und benachteiligt den Erwerb von Wohneigentum gegenüber der Miete oder Pacht von Immobilien. Zudem diskriminiert sie aufgrund der Mitsteuerung der Gebäudewerte Investitionen in den Wohnungsbestand und begünstigt den Neubau.
- Die Grunderwerbsteuer benachteiligt Immobilien relativ zu Finanzanlagen. Verschärft wird diese Diskriminierung durch die Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Einkommensteuer.

- Eine weitere Verzerrung entsteht durch die Option der Grunderwerbsteuerfreien Übertragung von größeren Wohnungsbeständen oder Gewerbeimmobilien im Rahmen der Share Deals. Die Attraktivität dieser Geschäfte hat mit der Steuerbelastung zugenommen. Share Deals können als Reaktion auf die Sonderbesteuerung der Immobilienwirtschaft verstanden werden.
- Die Grunderwerbsteuer hemmt das Transaktionsvolumen und die Mobilität auf den Immobilienmärkten. Ihre kumulativen Belastungseffekte verringern die Bereitschaft zum Wiederverkauf und verlängern die Haltedauer. Das reduziert auch die Arbeitsmarktmobilität der Immobilienbesitzer.
- Das Verhalten der Steuerpflichtigen entscheidet darüber, wer die Last der Grunderwerbsteuer zu tragen hat. Die Steuerinzidenz liegt zunächst bei den Anbietern, weil die Angebotsmenge kurzfristig gegeben ist und Steuervariationen sich nur im Preis niederschlagen. Dementsprechend belastet eine Steuererhöhung die Verkäufer, ohne die Erwerber zu erreichen.
- Erst mittelfristig reagiert das Angebot preiselastisch. Eine Steuererhöhung reduziert dann die Menge und erhöht den Preis der Immobilien. Die Folge ist eine Teilüberwälzung auf die Käufer und ein Wohlfahrtsverlust infolge des Mengeneffekts. Dagegen profitieren beide Marktseiten von einer Steuersenkung, die das Angebot vermehrt und den Preis ermäßigt.
- Steuersenkungen vergrößern das Angebot nur auf entspannten Immobilienmärkten, während sie auf Märkten ohne Angebotsreserven allein den Anbietern zugute kommen. Das spricht für differenzierte Steuersätze, allerdings nicht nach Ländern, sondern nach der regionalen Marktlage.
- Unterschiedliche Steuersätze können räumliche Ausweicheffekte in Form einer Bevorzugung der Länder mit geringerer Steuerbelastung induzieren. Da die Steuersatzautonomie der Länder nicht durch das Äquivalenzprinzip gedeckt ist, stellen diese Wirkungen eine weitere Verzerrung dar.
- Nach verbreiteter Auffassung hat der Länderfinanzausgleich die Erhöhung der Grunderwerbsteuersätze gefördert. Steuererhöhungen in einem Land erhöhen den Durchschnittssteuersatz und damit auch die Steuerkraft aller

übrigen Länder im Länderfinanzausgleich. Diese hätten daher einen Anreiz, mit eigenen Steuererhöhungen nachzuziehen. Das trifft jedoch nicht zu. Die Steuererhöhungen dienten allein den fiskalischen Interessen der Länder.

- Eine Simulation von Steuererhöhungen im aktuellen Länderfinanzausgleich zeigt, dass andere Länder sogar von der Anhebung des Steuersatzes in einem Bundesland profitieren sofern sie relativ Grunderwerbsteuerschwach sind. Nur Grunderwerbsteuerstarke Länder verlieren Nettotransfers. Die Verschiebungen der Nettotransfers zwischen den Ländern halten sich zudem in engen Grenzen. Ein Zusammenhang zwischen der eigenen Steuerkraft und der Neigung, den Steuersatz zu erhöhen, lässt sich nicht feststellen.
- Im internationalen Vergleich ist die Grunderwerbsteuer gängige Praxis. Soweit ersichtlich, besteuert kein Land Immobilientransaktionen nur im Rahmen der Umsatzsteuer, die allerdings manchmal zusätzlich erhoben wird.

Die Analyse der Grunderwerbsteuer führt zu dem Ergebnis, dass ihre Begründung prinzipiell äußerst fragwürdig ist und ihre ökonomischen Nebenwirkungen größtenteils ungünstig ausfallen. Die Grunderwerbsteuer hat nur eine fiskalische Funktion, die sie als kumulative Bruttoumsatzsteuer auch noch schlecht erfüllt.

2 Reform der Grunderwerbsteuer

Eine Reform der Grunderwerbsteuer kann sich darauf konzentrieren, die Eigenschaften des heutigen Systems graduell zu verbessern. Die Alternative besteht im Ersatz der Grunderwerbsteuer durch eine Integration der Immobilientransaktionen in die Umsatzsteuer. Beide Optionen werden in Kapitel C geprüft.

- Die erste systemimmanente Reformoption ist die Rückkehr zu einem einheitlichen Steuersatz in der Nähe des heutigen Durchschnitts oder die Einrichtung eines Korridors mit einem Maximalwert unterhalb des heutigen Niveaus. Dann könnte die Steuerbelastung jedenfalls nicht mehr stark steigen. Ansonsten blieben die Defekte der Grunderwerbsteuer jedoch erhalten.
- Die Steuerbelastung könnte auch durch allgemeine oder spezielle Freibeträge reduziert werden, die eine indirekte Progression des Tarifs erzeugen.

Die absolute Entlastung wäre für alle Betroffenen bei derselben Anschaffungssumme gleich hoch. Allerdings passen Freibeträge generell nicht zu einer indirekten Steuer. Eine Familienförderung, auf die Ersterwerberfreibeträge zielen, ließe sich besser durch andere Instrumente erreichen. Auch Freibeträge können die Mängel der Grunderwerbsteuer nicht beseitigen.

- Progressive Stufentarife erweitern die indirekte durch eine direkte Progression mittels eines stufenweise steigenden Grenzsteuersatzes. Sie können bei entsprechenden Tarifparametern die Steuerbelastung senken, erscheinen aber bei einer indirekten Steuer ebenso fehlplatziert wie Freibeträge.
- Eine interessante Möglichkeit, dem Kaskadeneffekt der Grunderwerbsteuer zu begegnen, bietet die Staffelung nach der Haltedauer. Bei einem Weiterverkauf der Immobilie vor der festgelegten Normfrist würde die Steuer für die verbleibenden Jahre erlassen. Damit könnten Lock-in-Effekte auf den Immobilienmärkten immerhin eingedämmt werden. Zudem würden die Erwerber bei jährlich anteiliger Steuerzahlung zum Kaufzeitpunkt entlastet.
- Auch die Implementierung eines Vorsteuerabzugs für den Grundstückskauf würde der Steuerkumulation entgegenwirken. Allerdings entfielen die Diskriminierung von Bauträgern, die Grundstücke erwerben, Gebäude erstellen und anschließend verkaufen, gegenüber privaten Bauherren nur zum Teil, denn letztere ersparen sich auch die Grunderwerbsteuer auf das Gebäude. Insofern gestattet der auf Grundstückskäufe beschränkte Vorsteuerabzug allenfalls eine kleine Verbesserung der heutigen Grunderwerbsteuer.
- Selbst im Prinzip zielführende Maßnahmen zur Verbesserung der Grunderwerbsteuer sind letztlich nur geeignet, ihre fundamentalen Probleme zu entschärfen, aber nicht zu lösen. Das kann nur eine durchgreifende Reform leisten, die auf eine vollständige Integration der Grunderwerbsteuer in das System der allgemeinen Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug gerichtet ist.
- Die Idee ist keineswegs neu. Im Zuge der Mehrwertsteuerharmonisierung in der EU war ursprünglich vorgesehen, die Grundstücksumsätze in die Mehrwertsteuerpflicht einzubeziehen. Eine solche Zusammenführung würde die Mängel der Grunderwerbsteuer weitgehend beseitigen. Bei der Umsatz-

steuer sorgt der Vorsteuerabzug dafür, dass auf jeder Stufe des Produktionsprozesses immer nur die Nettowertschöpfung der Besteuerung unterliegt. Kumulations- und Kaskadeneffekte spielen daher keine Rolle.

- Die Anforderung des Umsatzsteuergesetzes, dass der Steuerpflichtige Unternehmer sein muss, lässt sich durch eine Regelung analog zu § 2a UStG für Fahrzeuglieferer erfüllen, nach der Immobilienverkäufer für diese Transaktion wie Unternehmer behandelt werden. Private Erwerber zahlen dann Umsatzsteuer auf die Vorleistungen, können diese aber als Vorsteuer geltend machen. Nach Erstellung des Gebäudes entnehmen sie die Immobilie aus dem Unternehmensvermögen und zahlen auf die Entnahme die Umsatzsteuer, die auch bei Verkauf an Dritte anfallen würde.
- Ein gewinnloser Verkauf (bzw. eine Entnahme) bleibt beim Verkäufer netto umsatzsteuerfrei, weil die dem Käufer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer der zuvor gezahlten Vorsteuer entspricht. Bei Verkauf mit Gewinn wird die Nettowertschöpfung mit Umsatzsteuer belastet, während bei Verkauf mit Verlust eine Steuererstattung erfolgt.
- Das Integrationsmodell gewährleistet die steuerliche Gleichbehandlung des Ersterwerbs von Immobilien unabhängig davon, ob die Gebäude selbst erstellt oder durch einen Bauträger errichtet werden. Darüber hinaus werden private Bauherren bei einem Weiterverkauf nicht anders behandelt wie Bauträger, die eine Immobilie sofort veräußern. In allen Fällen unterliegt nur die jeweilige Nettowertschöpfung der Umsatzsteuer.
- Die Gleichstellung aller Immobiliengeschäfte ist unabhängig davon, ob der Regelsteuersatz oder der ermäßigte Umsatzsteuersatz angewandt wird. In den Beispielrechnungen führt der ermäßigte Steuersatz allerdings zu einer Entlastung aller Beschaffungswege, während der Regelsteuersatz zumeist höhere Belastungen als die Grunderwerbsteuer erzeugt. Da bei jedem weiteren Verkauf nur die Wertschöpfung erfasst wird, dürfte die Umsatzsteuer dennoch auf Dauer die günstigere Lösung sein.
- Die Aufkommenseffekte eines Systemwechsels sind nicht genau zu prognostizieren. Sie hängen davon ab, welcher Umsatzsteuersatz gewählt wird

und ob Neubau sowie Immobilienhandel belebt werden, was wiederum vom Steuersatz abhängt. Ferner ist für das Steueraufkommen bedeutsam, inwieweit eine wachsende Immobiliennachfrage den Marktpreis erhöht und damit eine höhere umsatzsteuerpflichtige Wertschöpfung erzeugt. Sollte das Steueraufkommen per Saldo sinken, wäre das der Preis für die bessere Systematik und allokativen Effizienz der Immobilienbesteuerung.

- Die Aufkommenseffekte lassen sich etwas verkleinern, wenn der Vorsteuerabzug bei späterem Weiterverkauf dem Immobilienwert angepasst wird. Gebäude unterliegen der Abnutzung, so dass ihr Wert im Zeitablauf sinkt. Das spricht für eine Verminderung des Vorsteuerabzugs nach Maßgabe der steuerlichen Abschreibungen. Allerdings sollte im Gegenzug die auf Erhaltungsinvestitionen gezahlte Umsatzsteuer abzugsfähig sein.
- Mit Blick auf die Stabilisierung des Steueraufkommens kann auch eine Integration der bislang steuerfreien Mieten (inklusive der fiktiven Mieten der Selbstnutzer) in die Umsatzsteuer erwogen werden. Die Berücksichtigung der Investitionserträge würde jedenfalls der Systematik der Umsatzsteuer perfekt entsprechen. Freilich dürften die politischen Widerstände gegen die Besteuerung der tatsächlichen und fiktiven Mieten nicht gering sein.
- Die Zusammenführung der Grunderwerbsteuer mit der Umsatzsteuer würde die Immobilienbesteuerung deutlich verbessern, hätte aber auch erhebliche Konsequenzen für die Einnahmen der Länder. Dabei spielen nicht nur die Verluste des bisherigen Grunderwerbsteueraufkommens, sondern auch die Rückwirkungen auf den Länderfinanzausgleich eine entscheidende Rolle.
- Für die Länder insgesamt kommt ein aufkommensneutraler Systemwechsel zustande, wenn die Mindereinnahmen aus der Grunderwerbsteuer durch gleich hohe Mehreinnahmen aus der Umsatzsteuer ersetzt werden. Eine Simulationsrechnung zeigt, welche Länder per Saldo belastet bzw. entlastet werden. Zu den Reformverlierern zählen Länder mit überdurchschnittlicher Grunderwerbsteuerkraft bis auf Bayern, das wegen des niedrigen Steuersatzes wenig Einnahmen einbüßt. Umgekehrt gehören grunderwerbsteuer-schwache Länder bis auf Nordrhein-Westfalen zu den Reformgewinnern.

- Diese Verteilungswirkungen sind nicht zu beanstanden. Mit der Grunderwerbsteuer verlieren die Länder eine Einnahmequelle, bei der sie ihr Steuerepotenzial unterschiedlich nutzen. Länder, deren Steuerepotenzial besonders stark sinkt, erhalten zu Recht eine überdurchschnittliche Kompensation im Länderfinanzausgleich. Die Reformeffekte fallen relativ zum Steuerepotenzial viel gleichmäßiger aus als relativ zu den Steuereinnahmen.
- Angesichts der Verteilungswirkungen erscheint die Akzeptanz der Reform seitens der Länder fraglich. Man könnte einen Systemwechsel zwar durch Übergangs-Bundesergänzungszuweisungen für Länder mit überproportionalen Grunderwerbsteuereinnahmen abfedern, aber diese temporären Entlastungen würden nicht sonderlich ins Gewicht fallen. Mehr Autonomie bei der Einkommensteuer könnte den Ländern eine Zustimmung erleichtern.

Insgesamt hat die Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer wesentlich größere Vorzüge als die Verbesserung einzelner Elemente der Grunderwerbsteuer. Eine fundamentale Reform ist nicht völlig verteilungsneutral zu haben, doch die Verschiebungen zwischen den Ländern gehen überwiegend auf ihre umstrittene Steuersatzautonomie und die damit einhergehende unterschiedliche Nutzung ihres Grunderwerbsteuerpotenzials zurück. Fiskalisch ist die Grunderwerbsteuer für die Ländergesamtheit jedenfalls relativ leicht durch einen größeren Anteil an der Umsatzsteuer zu ersetzen.

Verbleibende Aufkommenslücken, die vor allem bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes zu erwarten sind, lassen sich durchaus verkraften. Der Anteil der Grunderwerbsteuer am Gesamtsteueraufkommen liegt bei etwa 2 Prozent. Wenn nach einer Integration in die Umsatzsteuer nur die Hälfte erhalten bleibt, verliert der Staat 1 Prozent des Steueraufkommens, was 2019 ca. 8 Mrd. Euro ausgemacht hätte. Das wäre ein vertretbarer Preis für eine durchgreifende Reform der Immobilienbesteuerung. Er relativiert sich noch einmal vor dem Hintergrund der erwarteten Einnahmeentwicklung. Bis 2025 wird das Steueraufkommen gegenüber 2019 voraussichtlich um 118 Mrd. Euro wachsen (ARBEITSKREIS STEUERSCHÄTZUNGEN 2021). Bei einem Verzicht auf 1 Prozent des Aufkommens verbliebe immer noch ein Zuwachs von 109 Mrd. Euro.

Literaturverzeichnis

- ANDREAE, C.-A. (1980), Grundsteuern, Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Auflage, Band 2, Tübingen, 575-606.
- ARBEITSKREIS STEUERSCHÄTZUNGEN (2021), Ergebnis der 160. Sitzung des Arbeitskreises Steuerschätzungen. <https://t1p.de/sn4s>
- BAUR, U. (1974), Steuersystematisches Postulat und steuertechnische Möglichkeit der Integration der Grunderwerbsteuer in die Umsatzsteuer, Köln.
- BECHTOLDT, S., FREIER, R., GEYER, J., KÜHN, F. (2014), Acht Jahre nach der Reform der Grunderwerbsteuer: Bundesländer nutzen ihre Spielräume für Steuererhöhungen, DIW Wochenbericht 50, 1283-1291. <https://t1p.de/tjk5>
- BFH (1972), Bundesfinanzhof 08.11.1972 – II B 24/72. <https://t1p.de/x9wu>
- BLANKART, C. B. (2016), Öffentliche Finanzen in der Demokratie, München.
- BÖHRINGER, C., WIEGARD, W. (2013), Analyse der fiskalischen Auswirkungen des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Deutschland unter Verwendung eines Simulationsmodells sowie der Wachstumseffekte von Straffungskonzepten, Essen. <https://t1p.de/0j39>
- BOYSEN-HOGREFE, J. (2017a), Steigende Grunderwerbsteuersätze, Verhaltensreaktionen und der Länderfinanzausgleich, Kiel. <https://t1p.de/26a6>
- BOYSEN-HOGREFE, J. (2017b), Grunderwerbsteuer im Länderfinanzausgleich: Umverteilung der Zusatzlast der Besteuerung, Wirtschaftsdienst 5, 354-359. <https://t1p.de/sdpe>
- BOYSEN-HOGREFE, J. (2017c), Grunderwerbsteuer: Halbherzige Steuerautonomie der Länder rückabwickeln – Steuersatz senken, ifo Schnelldienst 21, 3-5. <https://t1p.de/0msk>
- BRAUN, R., WEIDEN, L., FUCHS, L. (2018), Potential für neue Wohneigentümer, Empirica Institut, Berlin. <https://t1p.de/3jly>
- BROER, M. (2014), Reformoptionen des Länderfinanzausgleichs unter politökonomischer Betrachtung, Wirtschaftsdienst 4, 258–266. <https://t1p.de/s901>
- BÜTTNER, T. (2017), Die volkswirtschaftlichen Zusatzkosten der Grunderwerbsteuer, ifo Dresden berichtet 1, 25-28. <https://t1p.de/6enm>
- BÜTTNER, T., KRAUSE, M. (2017), Föderalismus im Wunderland: Zur Steuerautonomie bei der Grunderwerbsteuer, München. <https://t1p.de/fg20>

- BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (2019), Steuern von A bis Z, Ausgabe 2019, Berlin. <https://t1p.de/jcqe>
- BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN ÖSTERREICH (2020), Immobilien und Steuern, Wien. <https://t1p.de/uonp>
- CBBL CROSS BORDER BUSINESS LAW AG (2020), Abschaffung der Grunderwerbsteuer in Tschechien. <https://t1p.de/wlht>
- CMS LEGAL SERVICES (2020), Real Estate Transaction Costs and Taxes in Europe. <https://t1p.de/uwtk>
- DEUTSCHE BUNDESBANK (2021), Wohnimmobilienpreisindex Deutsche Bundesbank. <https://t1p.de/3vpg>
- DEUTSCHER BUNDESTAG (1979), Bundesrat: Entwurf eines Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG 1980), Drucksache 8/3524. <https://t1p.de/4iip>
- FECHT, R. (1980), Steuern auf den Kapital- und Zahlungsverkehr, Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Auflage, Band 2, Tübingen, 887-912.
- FICHTE, D. (2013), Grunderwerbsteuer und Länderfinanzausgleich: Anreize für Steuererhöhungen beseitigen, Berlin. <https://t1p.de/wour>
- FRITZSCHE, C., ROHLER, L. (2017), Effekte von Änderungen der Grunderwerbsteuer – Ein Überblick über die Ergebnisse internationaler Studien, ifo Dresden berichtet 5, 9-14. <https://t1p.de/k5xq>
- FRITZSCHE, C., VANDEREI, L. (2016), The German Real Estate Transfer Tax: Evidence for Single-Family Home Transactions, Dresden. <https://t1p.de/kl0y>
- GNEWUCH, J. (2012): Die Grunderwerbsteuer als Transaktionshemmnis, Die Wohnungswirtschaft 3, 34-35. <https://t1p.de/dif5>
- HEINEMAN, A. W. (2014), Steuerautonomie bei der Grunderwerbsteuer – ein Steuerwettbewerb der Länder „nach oben“?, Bremen. <https://t1p.de/tqrp>
- HENTZE, T. (2017), Fehlanreize bei der Grunderwerbsteuer im Länderfinanzausgleich, Köln. <https://t1p.de/1cdh>
- HENTZE, T., VOIGTLÄNDER, M. (2017), Reformoptionen für die Grunderwerbsteuer, Köln. <https://t1p.de/habz>
- JOISTEN, C., SPIERTS, E., HEIJNEN, B., RATZENHOFER, A. (2019), Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer, Berlin. <https://t1p.de/102j>
- KRAFT, C., KRAFT, G. (2018), Grundlagen der Unternehmensbesteuerung, 5. Auflage, Wiesbaden.
- LEMMER, J. (2017), Grunderwerbsteuer begrenzen – Hürden für bezahlbares Wohneigentum senken, Berlin. <https://t1p.de/lo05>

- MALOTTKI, C. v., CISCHINSKY, H. (2018), Führt eine Senkung der Grunderwerbsteuer zu niedrigeren Wohnkosten? Zur Inzidenz von Transaktionskosten auf dem Grundstücksmarkt, *Wirtschaftsdienst* 4, 284-290. <https://t1p.de/teyr>
- MUSGRAVE, R. A. (1959), *The Theory of Public Finance*, New York.
- PAPE, A. (2017), *Wohneigentum – Perspektive für die Vermögensbildung*, Konrad Adenauer Stiftung, *Analysen und Argumente* 282. <https://t1p.de/qqcq>
- PETKOVA, K., WEICHENRIEDER, A. (2017a), Reformpläne bei der Grunderwerbsteuer, *ifo Schnelldienst* 21, 13-16. <https://t1p.de/0msk>
- PETKOVA, K., WEICHENRIEDER, A. (2017b), Price and Quantity Effects of the German Real Estate Transfer Tax, München. <https://t1p.de/cyvh>
- PETKOVA, K., WEICHENRIEDER, A. (2019), *Grunderwerbsteuer: Eine Steuer für das 21. Jahrhundert?*, Frankfurt. <https://t1p.de/mgrl>
- RAPPEN, H. (2011), *Wirkungen einer Erhöhung der Grunderwerbsteuer*, Essen. <https://t1p.de/svom>
- RAPPEN, H. (2012), *Probleme der Grunderwerbsteuer und ihrer Anhebung durch die Länder*, Essen. <https://t1p.de/tgm3>
- RAUCH, H. (2009), *Ärgernis Grunderwerbsteuer*. <https://t1p.de/gdbn>
- RÜCKLE, D. (2005), Berufliche Mobilität und Förderung von Wohnungseigentum. – Zu Widersprüchen zwischen Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik, in: SIEGEL, T., KIRCHHOF, P., SCHNEELOCH, D., SCHRAMM, U. (Hrsg.), *Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis*, Stuttgart, 231-250.
- SCHÄFER, T. (2017), *Wohneigentumsförderung, Share Deals und das Fell des Bären*, *ifo Schnelldienst* 21, 10-12. <https://t1p.de/0msk>
- SCHERF, W. (2009), *Finanzpolitik: Ziele, Instrumente und Träger*, *WISU* 8-9, 1152-1160.
- SCHERF, W. (2014), *Steuerwettbewerb zwischen Effizienz und Gerechtigkeit*, *WiSt* 11, 608-613.
- SCHERF, W. (2020a), *Vermögensteuer: Darstellung, Probleme und Perspektiven*, *WiSt* 6, 24-29.
- SCHERF, W. (2020b), *Länderfinanzausgleich 2020: Neue Form – alte Probleme*, *Wirtschaftsdienst* 08, 601-607. <https://t1p.de/owg5>
- SCHERF, W. (2021), *Persönliche Einkommensteuer*, *WISU* 3, 324-332.
- SCHERF, W., DRESSELHAUS, C. (2016), *Plädoyer für einen Ersatz der Grunderwerbsteuer*, *Wirtschaftsdienst* 10, 740-747. <https://t1p.de/dxum>

- SCHERF, W., DRESSELHAUS, C. (2017), Grunderwerbsteuer abschaffen oder reformieren?, ifo Schnelldienst 21, 6-9. <https://t1p.de/0msk>
- SCHMIDT, P. (1999), Konsumbesteuerung durch Mehrwertsteuer, Bielefeld.
- STATISTA (2019), Wohneigentumsquote in ausgewählten europäischen Ländern im Jahr 2019. <https://t1p.de/01wh>
- STATISTISCHES BUNDESAMT (2021), Statistik über das Steueraufkommen, Steuerarten vor der Steuerverteilung. <https://t1p.de/s796>
- VAN SUNTUM, U., SCHULTEWOLTER, D. (2014), Die Besteuerung des Wohneigentums, in: VOIGTLÄNDER, M., DEPENHEUER, O. (Hrsg.): Wohneigentum, Bibliothek des Eigentums 11, Berlin / Heidelberg, 191-211.
- VERBÄNDEALLIANZ WOHNKOSTEN NRW (2020), Grunderwerbsteuer jetzt senken. <https://t1p.de/ojap>
- VOIGTLÄNDER, M., HENTZE, T. (2015), Bedeutung der Grunderwerbsteuer für das Wohnungsangebot, Köln. <https://t1p.de/pwuz>
- VOIGTLÄNDER, M., HENTZE, T., SEIPELT, B. (2017), Reform der Grunderwerbsteuer, Köln. <https://t1p.de/d7t8>
- VOOS, C. (2003), Die Grundbesitzbesteuerung in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten, Essen. <https://t1p.de/ta24>
- VORNHOLZ, G. (2020), Grunderwerbsteuer – Notwendige Belastung!?, Die Immobilienanalyse, Ausgabe 1, Bochum. <https://t1p.de/rfcd>
- WISCHOTT, F., ADRIAN, G. (2019), Grunderwerbsteuer – ein internationaler Vergleich zwischen Deutschland, USA und EU-Staaten, Berlin. <https://t1p.de/6ji8>
- WISCHOTT, F., GRAESSNER, H.-C. (2021), Die „Share-Deal“-Reform kommt!, NWB 21, 1519-1523. <https://t1p.de/sk70>