

L. JARASS ■ G.M. OBERMAIR

# Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und  
national umsetzbare Reformvorschläge  
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

2., vollständig neu bearbeitete Auflage erschienen

# Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und  
national umsetzbare Reformvorschläge  
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

## Inhaltsübersicht

Zusammenfassung .....	5
1 Mangelhafte Besteuerung im Unternehmensbereich .....	17
Teil I : Besteuerung von Unternehmenserträgen .....	27
2 Defizite bei der Besteuerung von Unternehmenserträgen .....	28
3 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind .....	51
4 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind .....	67
Teil II : Besteuerung von Unternehmensvermögen .....	121
5 Defizite bei der Besteuerung von Unternehmensvermögen .....	123
6 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind .....	128
7 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind .....	134
Teil III : Anhang .....	145
8 Belastungswirkungen der drei Reformvorschläge laut Kap. 4 .....	145
9 Autoren und Quellenverzeichnis .....	192

## 7 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind

Im vorherigen Kap. 6 wurden Reformvorschläge vorgestellt, die nur im Rahmen internationaler Harmonisierung oder EU-Abstimmung und Beschlussfassung verwirklicht werden können. Vielfach ist dies, wenn überhaupt, dann nur sehr langfristig möglich, wobei der OECD-Aktionsplan<sup>578</sup> und der EU-Maßnahmenplan<sup>579</sup> möglicherweise für eine Beschleunigung sorgen werden.

Im Folgenden werden nun Reformvorschläge dargestellt, die von der Bundesrepublik Deutschland OHNE vorherige internationale Harmonisierung umgesetzt werden könnten. Ein derartiges nationales unilaterales Vorgehen OHNE vorherige internationale Harmonisierung und Versuche, die sehr unterschiedlichen nationalen Steuersysteme stärker international miteinander abzustimmen, schließen sich nicht aus, sondern sind wechselseitig füreinander nützlich:

- Die Widerstände gegen internationale Harmonisierung werden geringer, wenn durch unilaterale nationale Maßnahmen die Vorteile der Nutzung von Steueroasen bereits in ersten Schritten verringert wurden.
- Andererseits erleichtern erste Schritte für eine internationale Harmonisierung die Ausweitung nationaler unilateraler Maßnahmen auf eine größere Gruppe von dadurch begünstigten Staaten.



### 7.1 Wertsteigerungen angemessen besteuern

#### 7.1.1 Dauerhaft unbesteuerte Wertsteigerungen vermeiden

Derzeit wird auf die Besteuerung von unrealisierten Wertsteigerungen sowohl für betriebsnotwendiges wie für nicht betriebsnotwendiges Betriebsvermögen gänzlich verzichtet (stille Reserven). Dieser Ausschluss der Vermögenmehrungen vom steuerpflichtigen Einkommen hat zwei negative Folgen:

- Das zu versteuernde Gesamteinkommen entspricht bei vermögenden Steuerpflichtigen immer weniger ihrem ökonomischen Einkommen.<sup>580</sup>
- Das Vermögen besonders Vermögender wächst noch stärker an, was zu negativen volkswirtschaftlichen und politischen Entwicklungen führt.<sup>581</sup>

<sup>578</sup> Siehe Kap. 3.1.

<sup>579</sup> Siehe Kap. 3.2.

<sup>580</sup> Wie bereits in Kap. 5.1 erläutert.

<sup>581</sup> Siehe Kap. 6.2.2.

Bis 2011 wurden unrealisierte Wertsteigerungen nur bei Sitzverlagerung ins Ausland besteuert; diese Regelung wurde 2011 vom EuGH beanstandet<sup>582</sup> und musste geändert werden<sup>583</sup>: Bei Sitzverlagerung ins Ausland werden seit 2011 nur noch die im Inland erzielten Wertsteigerungen festgestellt, die darauf entfallende Steuer wird aber gestundet und ist erst fällig, falls der Vermögensgegenstand später im Ausland verkauft wird.

Für den Fall der Realisierung von Wertsteigerungen, im Steuerdeutsch als Aufdeckung von stillen Reserven bezeichnet, enthält das deutsche Steuerrecht komplizierte Überleitungs-<sup>584</sup> und Stundungsregeln<sup>585</sup>, die letztlich ermöglichen, die Wertsteigerungen oft auch langfristig oder sogar endgültig einer Besteuerung zu entziehen<sup>586</sup>.

Die Nichtbesteuerung von unrealisierten Wertsteigerungen wird dabei vor allem mit Bewertungsproblemen, Liquiditätsproblemen und dem Gläubigerschutz begründet:

- Es gebe erhebliche Bewertungsprobleme bei der Erfassung von Wertsteigerungen.<sup>587</sup>  
Sowohl der heutige Verkehrswert wie der Buchwert der Vermögensgegenstände eines Unternehmens sind jedenfalls bei kapitalmarktnahen Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, der Rechnungslegung zu entnehmen und damit auch die akkumulierten Wertsteigerungen (vgl. Kasten 7.1).
- Man habe gerade in den vergangenen Jahren sehen können, wie sehr die Preise für Vermögenswerte schwanken; zeitweise war es gar nicht möglich, für bestimmte Vermögensklassen Marktpreise zu ermitteln (ABS, Kreditportfolios, Banken-Aktien, Staatsanleihen einiger Eurozonenmitglieder).  
Auswirkungen von starken Schwankungen in der Bewertung einzelner Vermögensklassen kann man verwaltungstechnisch lösen, indem man Bewertungsabschläge einführt und immer nur in kleinen Schritten Änderungen bei der Besteuerung berücksichtigt. Wenn momentan keine Werte ermittelt werden können, werden die alten Werte fortgeführt, bis wieder Werte ermittelbar sind.
- Zur Vermeidung von Liquiditätsproblemen dürften nur nach Verkauf tatsächlich zugeflossene Erträge besteuert werden (Realisationsprinzip); alle Wertminderungen, auch unrealisierte, müssten hingegen sofort zum Gläubigerschutz steuerlich geltend gemacht werden können (Imparitätsprinzip).<sup>588</sup>

Zumindest die Besteuerung der Wertsteigerung von nicht betriebsnotwendigem Vermögen<sup>589</sup> könnte, weil nicht berührt vom obigen Liquiditätseinwand, unverzüglich in wenigen Jahresschritten erfolgen, da derartige Vermögen verkauft oder beliehen werden kann. Nicht nur der Fiskus würde erheblich profitieren, sondern es ergebe sich auch ein Vorteil für die Gesamtheit der Wirtschaft, da bisher volkswirtschaftlich ungenutzte Ressourcen in den Wirtschaftskreislauf einbezogen würden.

Die Besteuerung der Wertsteigerung von betriebsnotwendigem Vermögen<sup>590</sup> könnte dagegen tatsächlich die Liquidität des Unternehmens gefährden, wenn die gesamte buchmäßige Wertsteigerung als Zuwachs des Betriebsvermögens der **sofortigen** Besteuerung unterworfen würde, etwa gar rückwirkend nach Jahren und Jahrzehnten erheblicher Steigerungen der Grundstückswerte in allen wirtschaftlich prosperierenden Regionen Deutschlands. Es ist aber andererseits unverständlich, warum derzeit gänzlich auf die Besteuerung von unrealisierten Wertsteigerungen nicht nur bei betriebsnotwendigem Vermögen, sondern auch bei nicht betriebsnotwendigem Vermögen verzichtet wird.

In Extremsituationen (wie während der letzten Bankenkrise), aber im Einzelfall auch für nicht börsennotierte Unternehmensbeteiligungen und generell für exotische oder hochspekulative Papiere kann ein Verkehrswert zum Stichtag nicht gesichert festgestellt werden. Dies kann aber doch wohl nicht als Begründung dafür dienen, dass man die Erfassung der in der überwältigenden Mehrzahl wohldefinierten Vermögenszuwächse gar nicht versucht und generell unterlässt.

<sup>582</sup> Urteil des EuGH vom 22.11.2011 [Ehlig 2012].

<sup>583</sup> Vgl. § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG.

<sup>584</sup> Z.B. § 6b EStG.

<sup>585</sup> Z.B. bei Sitzverlagerung ins Ausland.

<sup>586</sup> Nach der klaren Definition in § 4 Abs. 1 EStG handelt es sich bei den stillen Reserven um nichts anderes als bisher unbesteuerte Gewinnbestandteile. Die Steuerverschonung dieser Gewinnbestandteile und die beschönigende Wortwahl zeigt, wie sehr das deutsche Handels- und Steuerrecht traditionell den Produktionsfaktor Kapital begünstigt gegenüber dem Produktionsfaktor Arbeit, bei dem keine dauerhaft unbesteuerten stillen Reserven gebildet werden können.

<sup>587</sup> Siehe hierzu [Jarass/Obermair 2012, S. 76f.].

<sup>588</sup> Wegen des Vorsichtsprinzips des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB).

<sup>589</sup> Etwa nicht für Produktionsprozesse erforderliche Immobilien.

<sup>590</sup> Etwa für die Produktion genutzte Immobilien und aufstehende Werkshallen.

**Kasten 7.1 : Bewertung zu Verkehrswerten verwaltungsarm möglich**

Probleme bei der Erhebung der Vermögensteuer resultierten wesentlich aus der Willkürlichkeit der damals angewandten Bewertung einzelner Vermögensbestandteile: Geldvermögen zum nominalen Verkehrswert, Immobilien weit unter Verkehrswert. Bei der Entscheidung zur Erbschaftsteuer wurde vom deutschen Bundesverfassungsgericht eine strikt an Marktwerten orientierte Bewertung (so wie in den USA oder UK üblich) gefordert.

Durch ein solches Vorgehen können auch bei der Besteuerung von Wertsteigerungen Bewertungsprobleme systematisch verringert werden. Die Bewertung müsste, wie etwa in den USA auch bei der Grundsteuer üblich, durch eine stichprobenartig überprüfbare Selbsteinschätzung nach Richtwerten erfolgen.

Wertsteigerungen treten insbesondere bei Immobilien und Betriebsvermögen, aber auch bei Aktien und Geldvermögen auf:

- Immobilien und Betriebsvermögen sind der Art nach bekannt, soweit sie in Deutschland liegen.
- Finanzanlagen, soweit sie in Deutschland verwaltet werden, sind grundsätzlich bekannt. Allerdings wird durch das deutsche Bankgeheimnis und seit 2008 durch Abgeltungssteuer, die eine Anonymität der Vermögen garantiert, eine Verschleierung von Vermögenswerten erleichtert. Deshalb sollten das Bankgeheimnis und insbesondere die Anonymität der Vermögen bei der Abgeltungssteuer abgeschafft werden.<sup>591</sup>
- Soweit das Realkapital im Ausland liegt bzw. das Finanzkapital im Ausland verwaltet wird, bedarf es einer Kombination aus Maßnahmen zur systematischen Steuervermeidung und strikter Strafen des Steuerstrafrechts, um eine Benachteiligung der Kapitalverwaltung in Deutschland und generell eine Benachteiligung der Steuererheblichen zu vermeiden.

**(a) Bewertung von Immobilien**

Die in Deutschland gelegenen Immobilien sind bekannt. Das für die Erbschaftsteuer verwendete verwaltungsarme Bewertungsverfahren einer angemessenen Typisierung und Pauschalisierung könnte auch für die Bestimmung von Wertsteigerungen genutzt werden. Auch für die Grundsteuer müssen in Zukunft einheitliche Werte zugrunde gelegt werden.<sup>592</sup>

Ein pauschalisierendes Verfahren, z.B. Grundstücksbewertung aus der Richtwertkarte zuzüglich dem Wohn/Nutzflächenverfahren, wie es in den Fachgutachten zur Reform der Grundsteuer vorgeschlagen wurde, könnte im Rahmen einer Selbstveranlagung eingeführt werden und so eine verwaltungsarme Steuererhebung ermöglichen.<sup>593</sup> Zur Bestimmung des Steuerwerts werden vom typisierend und pauschalisierend geschätzten Verkehrswert z.B. 30% als Bewertungsabschlag abgezogen; damit dürfte in fast allen Fällen diese Schätzung zwar noch in der zulässigen Bandbreite, aber etwas unterhalb des tatsächlichen Verkehrswerts liegen und so eine wenig anfechtbare Steuererhebung ermöglichen. Natürlich steht es dann dem Steuerpflichtigen frei, im Einzelfall einen noch niedrigeren Verkehrswert gutachtlich nachzuweisen. Eine Überprüfung könnte stichprobenartig in den folgenden Jahren erfolgen. So machen es andere Länder und so könnte es zukünftig bei einer wieder in Kraft gesetzten Vermögensteuer und auch bei der Grundsteuer funktionieren.

**(b) Bewertung von Betriebsvermögen**

Das in Deutschland liegende Betriebsvermögen ist bekannt, sein Wert zur Bestimmung der Wertsteigerung ergibt sich aus einer korrekt an der Realität orientierten Bilanz, wie sie im Prinzip die seit 2005 in der EU vorgeschriebenen IFRS-Bilanzierungsregeln vorsehen. Handels- und Steuerbilanzen auf der Basis des deutschen Handelsgesetzbuches sind wegen der dort möglichen noch sehr viel größeren Bewertungsspielräume für eine marktnahe Bewertung weniger gut nutzbar.

**(c) Bewertung von Finanzvermögen**

Größere Finanzvermögen (Geldvermögen, Aktien etc.) werfen keine Bewertungsprobleme auf.

**(d) Bewertung von Unternehmensbeteiligungen**

Nur bei nicht an der Börse gehandelten Unternehmensbeteiligungen können Bewertungsprobleme auftreten, die aber in vielen Fällen durch angemessene Bewertungsabschläge streitarm gelöst werden können.

Quelle: Basierend auf [Jarass/Obermair 2012, Kasten 3.1, S. 76f.].

Einwände gegen die laufende Besteuerung nicht realisierter Vermögenszuwächse werden nicht nur mit den genannten eher steuer- und bewertungstechnischen Argumenten erhoben, sondern auch mit grundsätzlichen juristischen Bedenken: Das Realisationsprinzip (also die Nichtbesteuerung von unrealisierten Vermögenszuwächsen) sei rechtlich im Leistungsfähigkeitsprinzip und im Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verankert und könne deshalb nicht einfach aufgehoben werden.

Aber bei dieser Argumentation bleiben einige wichtige Aspekte unberücksichtigt:

- Auch nach traditioneller Sichtweise ist die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen<sup>594</sup> nicht durch den Zufluss an liquiden Mitteln gegeben, also die Änderung seines Kassenbestands<sup>595</sup>, sondern

<sup>591</sup> Vgl. [Jarass/Obermair 2012, Kap. 2.2.6(1), S. 60/61].

<sup>592</sup> Siehe Kap. 7.2.1.

<sup>593</sup> So zeigt z.B. die Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises [BMF 2014b] wie Marktwerte für den Bodenanteil sich direkt aus den für alle Grundstücke vorliegenden amtlichen Bodenrichtwerten ergeben und wie der Wert des aufstehenden Gebäudes leicht aus amtlichen Richtsätzen abgeleitet werden kann; abschließend ist dann nur noch eine grobe Prüfung erforderlich, ob die Gesamtsumme plausibel als Marktwert verwendet werden kann. Bei Streitfällen ist "eine qualifizierte Schätzung ... sachverständig begründet widerlegbar".

<sup>594</sup> Siehe auch Kap. 4.2.1(3).

<sup>595</sup> Kapitalflussrechnung.

durch die Änderung seines Nettovermögens<sup>596</sup>. Für die steuerliche Leistungsfähigkeit darf es also keinen Unterschied machen, ob ein Steuerpflichtiger Wertzuwächse durch Verkauf realisiert<sup>597</sup> oder ob er entsprechend seiner individuellen Präferenzen die Entscheidung trifft, die Wertzuwächse nicht zu realisieren.

- Die Leistungsfähigkeit ist zudem durch das (realisierbare) Vermögen gegeben, da der Steuerpflichtige dies als Sicherheit stellen und in Notlagen darauf zurückgreifen kann.

Auch von Verfechtern der derzeitig praktizierten Steuerfreistellung von unrealisiertem Vermögen wird gefordert, dass bei einer konsequenten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zumindest eine Schlussbesteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt des Versterbens des Steuerpflichtigen erforderlich sei (Erfassung des Lebenseinkommens). Dieser Besteuerung können sich aber insbesondere besonders Vermögende durch Wohnortwechsel in die Schweiz etc. entziehen (vgl. etwa die Müller-Milch-Familie). Die steuerbedingte Vertreibung dieser häufig wirtschaftlich sehr Aktiven führt zu einer enormen Schwächung von Deutschland. Jedweder Vorschlag sollte unseres Erachtens wohnortunabhängig und damit nicht durch Wohnortwechsel umgebar sein.

Der entscheidende Grund für die Kompliziertheit des deutschen Unternehmensteuerrechts<sup>598</sup> sind die stillen Reserven, z.B. die erforderlichen vielen Sonderregelungen zur Übertragung bei Realisierung von Wertsteigerungen auf andere Vermögensgegenstände (§ 6b EStG), Umstrukturierungen, Wegzugsbesteuerung, etc. So werden etwa die bis zum Wohnortwechsel angefallenen stillen Reserven zwar berechnet und festgeschrieben, Steuern darauf dürfen aber in Deutschland laut EuGH-Urteil erst dann erhoben werden, wenn irgendwann später diese stillen Reserven irgendwo im Ausland realisiert werden: Ein extrem kompliziertes Verfahren, das letztlich bei der deutschen Steuerverwaltung nur viel Aufwand verursacht und, da leicht umgebar, nur geringe Steuererträge erbringt.

Die langfristige Aufrechterhaltung von dauerhaft gänzlich unbesteuerten stillen Reserven hat schließlich eine weitere, volkswirtschaftlich sehr schädliche Folge, nämlich eine Verknappung von Bauland, vor allem im Umland der Großstädte und in prosperierenden Regionen. Vielerorts wird ehemals landwirtschaftlich genutztes Bauerwartungsland vom Markt ferngehalten, weil die gewerblichen Grundstücksbesitzer den Wertzuwachs nur beim Verkauf voll versteuern müssten, beim Warten auf weitere Wertsteigerungen hingegen nur die sehr geringe Grundsteuer für Grünland anfällt. Eine Fehlallokation ökonomischer Ressourcen als Folge verfehler steuerlicher Regelungen, die zwingend zu weiteren Grundstückspreissteigerungen führen.

Wenn man die stillen Reserven (gegebenenfalls mit ermäßigten Sätzen) schrittweise auflösen würde, dann wären alle genannten Probleme wesentlich gemildert und viele der komplizierten Sonderregelungen könnten entfallen. Im Folgenden wird deshalb ein praktikables Verfahren zur schrittweisen Wertaufholung und entsprechender Besteuerung auch von unrealisierten Wertsteigerungen vorgestellt.

## 7.1.2 Schrittweise Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte

Die akkumulierte Wertsteigerung des Betriebsvermögens ergibt sich als Differenz der Verkehrswerte und der Buchwerte. Die Buchwerte, also die Anschaffungskosten minus Abschreibungen, sind in der Rechnungslegung des Unternehmens enthalten, die Verkehrswerte sind häufig dem Unternehmen bekannt und in den Erläuterungen der betreffenden Bilanzpositionen dokumentiert, jedenfalls aber – von nicht börsennotierten Beteiligungen abgesehen – leicht erhebbar.<sup>599</sup>

Bei der schrittweisen Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte sollten folgende Maßgaben berücksichtigt werden:

- Bewertungsabschläge vorsehen<sup>600</sup>, um Bewertungsprobleme zu verringern und starke Schwankungen zu vermeiden. Beispiel<sup>601</sup>: Verkehrswert 100 Mio. €, Steuerwert (bei einem Bewertungsabschlag von 30%) 70 Mio.

<sup>596</sup> Gewinn- und Verlustrechnung, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG.

<sup>597</sup> Und nur dann nach geltender Rechtslage das Risiko läuft, die Wertzuwächse versteuern zu müssen.

<sup>598</sup> Siehe z.B. Wegzugsbesteuerung, Übertragung bei Realisierung (§ 6b EStG), Umstrukturierungen etc.

<sup>599</sup> Vgl. [Jarass/Obermair 2002, Kap. 10, Kasten 7].

<sup>600</sup> 20% bis 30% in Abhängigkeit von der Vermögensklasse: Bei Immobilien etwas geringer, bei Unternehmensbeteiligungen etwas höher.

<sup>601</sup> So ähnlich läuft die US-Grundsteuerbewertung.

€ . Wer die Steuerbewertung in Höhe von 70 Mio. € nicht akzeptiert, müsste nachweisen<sup>602</sup>, dass der Verkehrswert unterhalb des Steuerwerts von 70 Mio. € liegt. Nachhaltige Streitigkeiten werden durch den Bewertungsabschlag also, von Extremfällen abgesehen, vermieden.

- Die Annäherung der Buchwerte an die Marktwerte sollte in kleinen Schritten von jährlich z.B. 10% der Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert umgesetzt werden.

Kasten 7.2 gibt ein Beispiel für die Umsetzung der schrittweisen Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte für Immobilien.

#### Kasten 7.2 : Ein Beispiel zur Wertaufholung bei Immobilien

Immobilien haben meist geringe Marktpreisschwankungen.

##### Annahmen:

Wertaufholung beginnt ab Jahr 1.

Anschaffungspreis vor 30 Jahren 20 Mio. €, also Buchwert (1) = 20 Mio. €.

Der Marktpreis der Immobilie betrage in den Jahren 1 und 2 je 100 Mio. €, und steigt im Jahr 3 auf 110 Mio. €.

##### Jahr 1:

Marktwert (1) = 100, Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (1) = 70 Mio. €.

Steuerbemessungsgrundlage (1) = [ Steuerwert (1) - Buchwert (1) ] \* 10% = [70 Mio. € - 20 Mio. €] \* 10% = 5 Mio. €.

Steuer bei 30% Steuersatz = 5 Mio. € \* 30% = 1,5 Mio. € (also 1,5% des Marktwerts).

##### Jahr 2:

Buchwert (2) = 20 Mio. € + 5 Mio. € = 25 Mio. €.

Marktwert (2) = 100 Mio. € (konstant), Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (2) = 70 Mio. €.

Steuerbemessungsgrundlage (2) = [ Steuerwert (2) - Buchwert (2) ] \* 10% = [70 Mio. € - 25 Mio. €] \* 10% = 4,5 Mio. €.

Steuer bei 30% Steuersatz = 4,5 Mio. € \* 30% = 1,35 Mio. € (also 1,35% des Marktwerts).

##### Jahr 3:

Buchwert (3) = 25 Mio. € + 4,5 Mio. € = 29,5 Mio. €.

Marktwert (3) = 110, Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (3) = 77 Mio. €.

Steuerbemessungsgrundlage (3) = [ Steuerwert (3) - Buchwert (3) ] \* 10% = [77 Mio. € - 29,5 Mio. €] \* 10% = 4,75 Mio. €.

Steuer bei 30% Steuersatz = 4,75 Mio. € \* 30% = 1,425 Mio. € (also 1,30% des Marktwerts).

##### Jahr 4:

Buchwert (4) = 29,5 Mio. € + 4,75 Mio. € = 34,25 Mio. €.

etc.

Kasten 7.3 gibt ein Beispiel der schrittweisen Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte für Unternehmensbeteiligungen und Aktien. Eine Wertaufholung in kleinen Schritten, z.B. über 10 Jahre á 10% der aufgelaufenen Wertsteigerung, vermeidet jedenfalls eine Gefährdung der wirtschaftlichen Stabilität der Unternehmen, da dann bei einem Steuersatz von 30% jährlich nur 3% der Wertsteigerung als Steuern gezahlt werden müssen und bei einer Verkehrswertminderung entsprechende Steuergutschriften entstehen. Eine derartige Wertaufholung führt zu einer drastischen Vereinfachung des deutschen Unternehmensteuerrechts, weil eine Vielzahl von speziellen Regelungen, etwa zum Problem der Sitzverlagerung, entfallen können.

Eine grobe Schätzung des zusätzlichen Steueraufkommens durch Besteuerung aller unrealisierter Wertsteigerungen (stille Reserven) deutscher Unternehmen, sowohl bei betriebsnotwendigen als auch bei nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsgütern, ergibt sich wie folgt:

- Ein wesentlicher Bestandteil der stillen Reserven sind die Immobilien der Unternehmen, deren Verkehrswert auf ca. 2.000 Mrd. € bis 3.000 Mrd. € geschätzt wird.<sup>603</sup> Ihr Buchwert liegt deutlich unter diesem

<sup>602</sup> Im Rahmen einer Entscheidung zur Grunderwerbsteuer stellte der Bundesfinanzhof Ende 2013 fest [BFH 2013a]: Ein vom Steuerpflichtigen per Sachverständigengutachten vorgelegter geringerer gemeiner Wert müsste den "vom Finanzamt festgestellten Grundstückswert so erheblich unterschreiten, dass sich der festgestellte Grundstückswert als extrem über das normale Maß hinausgehend erweist".

<sup>603</sup> Aktuelle Zahlenabgaben liegen hierzu nicht vor; laut [Bach 2001, S. 769/770], basierend auf Vermögens- und Gewerkekaptalsteuerstatistiken 1995, betrug das Immobilienvermögen aller deutschen Unternehmen in 1995 mindestens rund 1.700 Mrd. € zu Verkehrswerten, etwa 20% davon zu Buchwerten, also stille Reserven von mindestens rund 1.300 Mrd. €. Der Verkehrswert dürfte 10 Jahre später deutlich höher liegen, der steuerliche Buchwert einen ähnlichen Anteil wie 1995 haben. (Zum Vergleich: Das Immobilienvermögen der privaten Haushalte in 2002 betrug ca. 3,3 Mrd. € für selbstgenutztes Wohneigentum und ca. 1,2 Mrd. € für vermietete Immobilien; Realkredite ca. 0,8 Mrd. €).

Verkehrswert, im Durchschnitt bei rund 20%; damit ergeben sich stille Reserven von in der Größenordnung deutlich über 1.000 Mrd. €.

- Wird die Wertaufholung dieser stillen Reserven schrittweise über 20 Jahre vorgenommen, ergeben sich mögliche Wertaufholungen im Bereich von über 50 Mrd. € pro Jahr; erfahrungsgemäß kann nur ein Teil davon erfasst und besteuert werden, zudem wird es Bewertungsabschläge zum Verkehrswert u.Ä. geben. Bei einem typischen Steuersatz von durchschnittlich 25% ergibt sich ein mögliches Mehraufkommen von deutlich über 10 Mrd. € pro Jahr.

Eine Modifizierung<sup>604</sup> der derzeitigen gänzlichen Steuerfreistellung der Wertsteigerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften würde ein weiteres Mehraufkommen erbringen.

### Kasten 7.3 : Ein Beispiel zur Wertaufholung bei Unternehmensbeteiligungen und Aktien

Unternehmensbeteiligungen und vor allem Aktien haben durchaus beträchtliche Marktpreisschwankungen; so wird etwa im folgenden Rechenbeispiel für das Jahr 3 ein Rückgang des Marktwerts von 130 Mio. € auf 40 Mio. € angenommen.

#### Annahmen:

Wertaufholung beginnt wieder ab Jahr 1.

Anschaffungspreis vor 10 Jahren 60 Mio. €, also Buchwert (1) = 60 Mio. €.

Der Marktpreis der Unternehmensbeteiligungen steige von 100 Mio. € im Jahr 1 auf 130 Mio. € im Jahr 2 und fällt dann auf 40 Mio. € im Jahr 3.

#### Jahr 1:

Marktwert (1) = 100 Mio. €, Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (1) = 70 Mio. €.

Steuerbemessungsgrundlage (1) = [ Steuerwert (1) - Buchwert (1) ] \* 10% = [70 Mio. € - 60 Mio. €] \* 10% = 1 Mio. €.

Steuer bei 30% Steuersatz = 1,0 Mio. € \* 30% = 0,3 Mio. € (also nur 0,3% des Marktwerts).

#### Jahr 2:

Buchwert (2) = 60 Mio. € + 1 Mio. € = 61 Mio. €.

Marktwert (2) = 130 Mio. €, Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (2) = 91 Mio. €.

Steuerbemessungsgrundlage (2) = [ Steuerwert (2) - Buchwert (2) ] \* 10% = [91 Mio. € - 61 Mio. €] \* 10% = 3 Mio. €.

Steuer bei 30% Steuersatz = 3,0 Mio. € \* 30% = 0,9 Mio. € (also nur 0,7% des Marktwerts).

#### Jahr 3:

Buchwert (3) = 61 Mio. € + 3 Mio. € = 64 Mio. €.

Marktwert (3) = 40 Mio. €, Bewertungsabschlag 30%, Steuerwert (3) = 28 Mio. €.

Steuerbemessungsgrundlage (3) = [ Steuerwert (3) - Buchwert (3) ] \* 10% = [28 Mio. € - 64 Mio. €] \* 10% = -3,6 Mio. €.

Steuer bei 30% Steuersatz = -3,6 \* 30% = -1,08 (kann als Verlust geltend gemacht und mit anderen Gewinnen verrechnet werden).

#### Jahr 4:

Buchwert (4) = 64 Mio. € - 3,6 Mio. € = 60,4 Mio. €.

etc.

## 7.1.3 Besteuerung von Wertsteigerungen als Gegenfinanzierung für steuerliche Investitionsanreize

Die Schaffung möglichst günstiger Abschreibungsbedingungen, die in den ersten Jahren die Liquidität des Investors durch erhöhte Abschreibungssätze verbessert, ist die einzige direkte staatliche Maßnahme zur Begünstigung von arbeitsplatzschaffenden inländischen Investitionen, die nicht EU-widrig ist und auch nicht – wie Investitionsbeihilfen – bei der EU notifiziert und genehmigt werden muss.

Maßnahmen zur Förderung von Innovation und Wachstum stehen hoch auf der Prioritätenliste sowohl der früheren als auch der aktuellen Bundesregierung. Hinsichtlich des Instruments Abschreibungsbedingungen hat der Gesetzgeber aber seit Jahren genau das Gegenteil beschlossen: Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen zur kurzfristigen kassenmäßigen Gegenfinanzierung von allgemeinen Steuersatzsenkungen.

Im Gegenzug zu der Besteuerung von Wertsteigerungen durch ein allgemeines Wertaufholungsgebot für stille Reserven machen dagegen erhöhte Anfangsabschreibungen haushalts- und wirtschaftspolitisch Sinn:

<sup>604</sup> Z.B. ein mäßiger Steuersatz von 10% ohne Verrechnungsmöglichkeit von Verlusten mit den Erträgen aus laufender Geschäftstätigkeit.



- Das Mehraufkommen aus der Besteuerung von Wertsteigerungen (Wertaufholung) dient als Gegenfinanzierung für das anfängliche Minderaufkommen durch hohe Anfangsabschreibungen.
- Es resultieren keine neuen dauerhaft unbesteuerten Erträge (stille Reserven), weil durch die spätere schrittweise Wertaufholung übermäßige Abschreibungen automatisch wieder zurückgeführt werden.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mit seiner Entscheidung vom 23.01.14 klargestellt, "dass in Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen die Mitgliedstaaten befugt bleiben ... die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen"<sup>605</sup> und "dass ein Mitgliedstaat das Recht hat, den in seinem Hoheitsgebiet durch einen latenten Wertzuwachs erzielten wirtschaftlichen Wert zu besteuern, auch wenn der betreffende Wertzuwachs dort noch nicht tatsächlich realisiert wurde."<sup>606</sup>

Eine Wertaufholung und Besteuerung nach dem oben vorgeschlagenen Verfahren ist also ausdrücklich europarechtlich zulässig.

## 7.2 Immobilien angemessen besteuern

Das Bundesverfassungsgericht hat, wie erläutert, 1995 in seiner Entscheidung zur Vermögensteuer die ungleiche Bewertung von Immobilien einerseits und von Barvermögen, Wertpapieren etc. andererseits für verfassungswidrig erklärt.<sup>607</sup> In seiner Entscheidung zur Erbschaftsteuer von 2006 sah das Bundesverfassungsgericht darüber hinaus in der ungleichmäßigen Bewertung unterschiedlicher Immobilien einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, da die der Besteuerung zugrunde liegenden Einheitswerte vielfach stark und in ganz unterschiedlicher Weise von den aktuellen Verkehrswerten abwichen.<sup>608</sup>

Die Erbschaftsteuer wurde mittlerweile entsprechend reformiert, gleichzeitig aber neue Ungleichheiten in Form von Befreiungen, Verschonungen und Begünstigungen geschaffen.<sup>609</sup> Die Grundsteuer hingegen wird weiterhin nicht nach Marktwerten, sondern auf der Basis von gänzlich veralteten Einheitswerten erhoben.<sup>610</sup> Die Bewertungsverfahren bei der Grundsteuer widersprechen eklatant den vom Bundesverfassungsgericht 2006 aufgestellten Grundprinzipien bei der Erbschaftsteuer: Demnach ist strikt eine Bewertung zu Verkehrswerten bzw. Marktpreisen vorzunehmen, bevor irgendwelche Vergünstigungen berücksichtigt werden.

Das weitere Unterbleiben einer allgemeinen Neubewertung des Grundvermögens für die Grundsteuer entspricht auch nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 30.06.2010 nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen.<sup>611</sup>

Eine Reform der Grundsteuer auf der Basis von aktuellen Verkehrswerten statt, wie derzeit, auf der Basis von veralteten und ungleichmäßigen Einheitswerten ist dringlich, da sonst auch die Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt werden wird. Die dazu laufenden Reformarbeiten müssen nun endlich beschleunigt vorangetrieben werden. In jedem Fall sollte die Steuer verwaltungsarm durch eine automatisierte Kombination von Bodenrichtwerten und Angaben des Eigentümers zu Bruttoflächen und gegebenenfalls Nutzungsart erfolgen, mit stichprobenartiger Überprüfung durch die Steuerbehörden.

### 7.2.1 Grundsteuerreform dringlich

Der Bund hält sich – wohl zu Recht – aus der Diskussion um die Grundsteuerreform weitgehend heraus mit dem Argument: Grundsteuer ist eine kommunale Steuer und damit Ländersache. Es wäre zu überlegen, ob die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer vom Bund auf die Länder, am besten auf jedes ein-

<sup>605</sup> [EuGH 2014a, Rn. 47], Urteile vom 19.11.2009, Kommission/Italien, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie National Grid Indus, Rn. 45.

<sup>606</sup> [EuGH 2014a, Rn. 52], Urteil National Grid Indus, Rn. 49.

<sup>607</sup> [BVerfG 1995].

<sup>608</sup> [BVerfG 2006].

<sup>609</sup> [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.4].

<sup>610</sup> Zu den Grundlagen siehe z.B. [Grundsteuer 2014]; [Grundsteuer 2012].

<sup>611</sup> [BFH 2010, Abs. 20].

zelle Land übertragen werden sollte. Dies gilt insbesondere auch für die anschließend noch genauer erläuterten Vorschläge für eine reine Bodenwertsteuer sowie eine Landes-Immobiliensteuer als Länderzuschlag auf die kommunale Grundsteuer.

Im Gegensatz zur Erbschaftsteuer und einem kommunalen Einkommensteuerzuschlag, die durch Wohnsitzverlagerung umgangen werden können<sup>612</sup>, sind Immobilien strikt ortsgebunden. Bereits heute ist deshalb eine stark unterschiedliche Besteuerung in unterschiedlichen Kommunen möglich; die Hebesätze für die Grundsteuer variieren zwischen<sup>613</sup>

- unter 200% in wenigen ländlichen Gemeinden,
- typischerweise 300% bis 400% in den meisten Gemeinden,
- 810% in Berlin (maximaler Hebesatz in einer Großstadt),
- 1.800% in Enzklosterle<sup>614</sup> (maximaler Hebesatz in Deutschland).

### (1) Vorschläge der Bundesländer zur Reform der Grundsteuer

2010/2011, also erst rund 5 Jahre nach den grundsätzlichen Einwänden des Bundesverfassungsgerichts gegen die krass ungleiche Bewertung von Vermögensgegenständen mit gleichem Verkehrswert, wurden im Rahmen einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe für die dringend erforderliche Neubewertung der Immobilien drei verschiedene Vorschläge erarbeitet<sup>615</sup>, die auch im Jahr 2014 immer noch die aktuellsten Steuerreformvorschläge sind:

(1) **Verkehrswert:** Automationsgestützte Bewertung möglichst nah am Verkehrswert des Grundstücks und der aufstehenden Gebäude. Als Datenbasis dient dabei das in den Finanzämtern sowie in den Katasterverwaltungen und Gutachterausschüssen der Länder<sup>616</sup> vorhandene Datenmaterial<sup>617</sup>.

(2) **Pauschalwert:** Pauschale Bewertung nur auf Basis von Grundstücks- und Gebäudeflächen ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Grundstücks- und Gebäudewerte. Weder der individuelle Grundstückswert noch der individuelle Gebäudewert hat bei diesem Vorschlag also für die Besteuerung irgendeine Bedeutung.<sup>618</sup>

(3) **Mischwert:** Wertorientierte Bodenkomponente auf der Basis von Bodenrichtwerten plus rein flächenabhängiger Gebäudekomponente. Bei diesem Kompromissvorschlag des Landes Thüringen<sup>619</sup> geht also der individuelle Grundstückswert in die Bewertung ein (ähnlich wie im Verkehrswert-Modell) aber nicht der individuelle Gebäudewert (wie im Pauschalwertmodell).

Die Länder-Finanzministerkonferenz wollte eigentlich bis Ende 2011 eine Verprobung der unterschiedlichen Vorschläge erarbeiten. Die zwingend erforderliche Mitarbeit des Statistischen Bundesamts wurde endlich Ende 2012 gesetzlich ermöglicht.<sup>620</sup>

Bundesregierung und Bundesfinanzministerium sehen – mit einiger Berechtigung – bei der Grundsteuerreform Länder und Gemeinden in der Pflicht. Aber die Länder können sich nicht einigen, die Gemeinden befürchten massive Auseinandersetzungen vor Ort:

- Die Länder können sich nicht einigen, nicht zuletzt, weil die Betroffenen in den politischen Parteien machtvolle Fürsprecher haben: Villenbesitzer und die ebenfalls betroffenen normalen Leute mit kleinen Einfamilienhäusern auf großen Baugrundstücken, die gegenüber dem jetzigen Zustand deutlich mehr bezahlen müssten, wollen verständlicherweise keine Grundsteuerreform. Kleine Mieter, die in heute wenig attraktiv gewordenen Wohngebieten wohnen, aber bisher über ihre Mietnebenkosten zu hohe

<sup>612</sup> [Jarass/Obermair 2003, Kap. 4.4 und 4.5].

<sup>613</sup> [Grundsteuer 2014, Schaubild 2, S. 4].

<sup>614</sup> Im Landkreis Calw in Baden-Württemberg [Grundsteuer 2014a].

<sup>615</sup> [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.2]. Die Finanzminister der Länder hatten mit Beschluss vom 28.01.2010 einer länderübergreifenden Arbeitsgruppe unter Federführung von Nordrhein-Westfalen und unter Beteiligung des Bundesministeriums der Finanzen den Auftrag erteilt, alle Ansätze zur Reform der Grundsteuer zu bewerten und Vorschläge für das weitere Verfahren einzubringen. Auch die kommunalen Spitzenverbände wurden einbezogen [Löhr 2012, S. 1].

<sup>616</sup> Auswertung von Kaufpreissammlungen.

<sup>617</sup> Vorschlag der Nordländer Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein [Grundsteuer 2010].

<sup>618</sup> Vorschlag der Südländer Baden-Württemberg, Bayern und Hessen [Grundsteuer 2010a].

<sup>619</sup> [Grundsteuer 2011].

<sup>620</sup> Durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07.12.2011 [Löhr 2012].

Grundsteuern bezahlen, würden aufgrund des geringen Bodenwerts in ihrer Wohngegend durch eine an den Verkehrswerten orientierte Grundsteuerreform entlastet. Sie haben aber kaum machtvolle politische Fürsprecher.

- Die Gemeinden sind an einer aufkommensneutralen Grundsteuerreform, die unterm Strich kein Mehraufkommen erbringt, nicht interessiert, da sie dann – wohl zu Recht – erhebliche Verwerfungen gegenüber dem jetzigen Zustand erwarten, ohne mehr Geld in der Kasse zu haben. Ausbaden müssten die resultierenden Auseinandersetzungen dann die Lokalpolitiker vor Ort.

Deshalb werden die Reformen systematisch hinausgezögert und es wird abgewartet, ob und wann die Grundsteuer für verfassungswidrig erklärt wird. Erst nach einem abschließenden Urteil des Bundesverfassungsgerichts wird man dann, wie 2009 bei der Erbschaftsteuer, die Grundsteuer reformieren, und kann dann die insbesondere für die wohlhabenden Einfamilienhausbesitzer resultierenden Grundsteuererhöhungen dem Bundesverfassungsgericht in die Schuhe schieben.

## (2) Reine Bodenwertsteuer

Jedwede Reform der Grundsteuer sollte Effektivität, Effizienz sowie Gerechtigkeit und Akzeptanz berücksichtigen<sup>621</sup>:

- **Effektivität:** Die Grundsteuer muss den Kommunen zuverlässig Einnahmen bringen. Die Grundsteuer darf dabei, wie etwa die Steuer auf fossile Energieträger, auch Lenkungszwecke verfolgen. Bei der Grundsteuer sollte wesentlich z.B. die Eindämmung der Flächenneuinanspruchnahme berücksichtigt werden.
- **Effizienz:** Die Grundsteuer sollte möglichst ein Auseinanderfallen von Nutzen und Kosten (externe Effekte) vermeiden. In jedem Fall sollte die Besteuerung verwaltungsfarm und umgehungsresistent ausgestaltet sein.
- **Gerechtigkeit und Akzeptanz:** Die Grundsteuer als Objektsteuer sollte, wie vom Bundesverfassungsgericht gefordert, grundsätzlich auf die Verkehrswerte der Objekte erhoben werden. Dabei ist unter anderem die Überwälzbarkeit der kommunalen Grundsteuer auf die Mieter zu berücksichtigen.

Nach Maßgabe der Kriterien Effektivität, Effizienz, Gerechtigkeit und Akzeptanz muss auch nach Meinung von LÖHR das Pauschalwert-Modell der Südländer allein schon wegen eklatanter Verstöße gegen Vorgaben der Rechtsprechung zur gleichmäßigen, am Marktwert orientierten Bewertung ausscheiden. Sollte der Gesetzgeber das Verkehrswert-Modell der Nordländer oder das Mischwert-Modell des Landes Thüringen weiterverfolgen, wäre mit Blick auf die siedlungspolitische Steuerungsfunktion (Flächenverbrauch) allerdings eine deutliche Anhebung der Steuerbelastung für unbebaute Baugrundstücke im Vergleich zu sonstigen unbebauten Grundstücken ins Auge zu fassen, da sonst immer häufiger bereits als Bauland ausgewiesene und erschlossene Baugrundstücke unbebaut bleiben, obwohl zusätzlicher Wohnraum bei erschwinglichen Grundstückspreisen gerade in den hochpreisigen Ballungszentren dringend benötigt wird.

Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium hat im Dezember 2010 vorgeschlagen, in die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer neben dem Bodenwert eine Gebäudekomponente einzubeziehen.<sup>622</sup> Diese Forderung wird von allen drei oben genannten Steuerreformvorschlägen erfüllt.

Eine rein am Bodenwert orientierte Bemessungsgrundlage ist allerdings laut LÖHR einer Kombi-Bemessungsgrundlage von Bodenwert und Gebäudekomponente überlegen. Eine rein am Bodenwert orientierte Bemessungsgrundlage

- "führt zu einem hohen und stabilen Mittelaufkommen für die Gemeinden;
- verknüpft den privaten Nutzen (Bodenrente, Bodenwert) des Grundstückseigentümers mit den korrespondierenden Aufwendungen (Infrastruktur, Planung), die ansonsten ausschließlich von der Gemeinschaft getragen werden müssten (Vermeidung von Externalitäten und Stärkung des Äquivalenzprinzips);
- ermutigt zu einer effizienteren Nutzung der Grundstücke, da die Steuer verdient werden muss. Die Gebäudeinstandhaltung und energetische Sanierung wird anders als bei einer verbundenen Bemessungsgrundlage stimuliert, was auch der Bauindustrie Umsätze abseits von mehr Flächenverbrauch ermöglicht;

<sup>621</sup> Siehe zum Folgenden [Löhr 2012].

<sup>622</sup> [Löhr 2011].

- führt zu einem mobilen Grundstücksmarkt mit höheren Grundstücksumsätzen, was unter anderem für nach geeigneten Standorten suchende Unternehmen und Privathaushalte von großer Bedeutung ist;
- ist aufgrund des Rückgriffs auf die Bodenrichtwerte äußerst einfach und kostengünstig zu administrieren;
- kann nicht auf Mieter und Pächter überwälzt werden;
- wirkt dämpfend auf die Grundstückswerte.<sup>623</sup>

LÖHR fordert eine Rahmengesetzgebung mit entsprechenden Öffnungsklauseln in einem bundeseinheitlichen Grundsteuergesetz, wodurch die Gesetzgebungskompetenz faktisch auf Länderebene verlagert würde, was unter anderem mit wettbewerbsföderalistischen Argumenten auch gut begründbar wäre.

### 7.2.2 Landes-Immobiliensteuer

Die Unternehmensbesteuerung hängt untrennbar mit der Besteuerung von großen Vermögen zusammen, da große Vermögen meist in Form von Unternehmensbeteiligungen gehalten werden.

Die Vermögen der privaten Haushalte in Deutschland bestehen laut Angaben des Bundesfinanzministeriums<sup>624</sup> rund zur Hälfte aus Immobilien, die teils zu Wohnzwecken, teils für betriebliche Zwecke genutzt werden. Hinzu kommen erhebliche Vermögenswerte von ausländischen Kapitalverwaltungsgesellschaften, die im Inland in wachsendem Umfang Wohn- und Gewerbe-Immobilien besitzen und deren Erträge überwiegend steuerfrei ins Ausland transferieren können.

Jede Art von Immobilieneigentum ist zur Werterhaltung und Wertsteigerung in hohem Maße auf alle Arten von großräumigen öffentlichen Infrastrukturmaßnahmen angewiesen, die überwiegend von der Öffentlichen Hand und wesentlich auch aus Steuermitteln der Länderhaushalte finanziert werden. Dies steht im Gegensatz etwa zum Wert von Vermögen in Form von Wertpapierdepots oder Sparbüchern, der kaum von Aufwendungen der Öffentlichen Hand abhängt.

Für eine faire und effiziente Immobilienbesteuerung wird deshalb ein Länderzuschlag zur Grundsteuer als Landes-Immobiliensteuer vorgeschlagen<sup>625</sup>, die verwaltungsarm auf der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer aufsetzt, aber als Ländersteuer ohne örtlichen Hebesatz erhoben wird und nicht als Mietnebenkosten (wie die kommunale Grundsteuer) auf die Mieter umgelegt werden kann.

Eine verfassungs- und europarechtskonforme Ausgestaltung einer Landes-Immobiliensteuer könnte wie folgt erfolgen:

- Die Landes-Immobiliensteuer sollte unabhängig vom Wohn- bzw. Steuersitz des Eigentümers auf den Verkehrswert der Immobilie erhoben werden, wie bei der Grundsteuer ohne Berücksichtigung der Schulden, mit einer dinglichen Haftung<sup>626</sup> der Immobilie wie bei der Grundsteuer. Damit wäre die Landes-Immobiliensteuer mit sehr geringem Verwaltungsaufwand erhebbar und wie die Grundsteuer weitgehend umgehungsresistent im Gegensatz zur Besteuerung von Geld- und Wertpapiervermögen durch die Einkommensteuer oder eine eventuell zukünftig wieder in Kraft gesetzte Vermögensteuer<sup>627</sup>.
- Die Erhebung der Landes-Immobiliensteuer sollte durch einen Zuschlag zur Grundsteuer erfolgen. Das in Deutschland gelegene Immobilienvermögen würde so zusätzlich zur kommunalen Grundsteuer durch einen Zuschlag zur Grundsteuer besteuert, der vom jeweiligen Land erhoben wird und, im Gegensatz zur Grundsteuer, nicht im Rahmen der Nebenkostenabrechnung auf die Mieter überwälzbar wäre. Allerdings würde dadurch der Druck auf die Vermieter steigen, die Kaltmiete, soweit gesetzlich zulässig, zu erhöhen.<sup>628</sup>

<sup>623</sup> [Löhr 2012].

<sup>624</sup> [BMF 2013, Tab. 5.2, S. 69].

<sup>625</sup> Herr MinDirig E. SCHMIDT, München hat uns zu Recht (ohne weitere Bewertung des Vorschlags) darauf hingewiesen, dass statt einer Bundes-Immobiliensteuer mit separater Bemessungsgrundlage, wie in [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.1(2), S. 78/79] skizziert, ein Zuschlag zur Grundsteuer als Landes-Immobiliensteuer verwaltungsarm und umgehungsresistent eingeführt werden könnte.

<sup>626</sup> § 12 GrStG.

<sup>627</sup> [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.1]. Eine Landes-Immobiliensteuer könnte in jedem Fall eine Vermögensteuer gut ergänzen, weil dann statt Vermögensteuer auf in Deutschland gelegenen Immobilien eine Landes-Immobiliensteuer erhoben werden könnte. Die Vermögensteuer würde dann also alle in Deutschland liegenden Immobilien von einer Besteuerung ausnehmen. Alternativ könnten geleistete Zahlungen für die Landes-Immobiliensteuer bei der Vermögensteuerschuld angerechnet werden.

<sup>628</sup> Dies würde auch bei einer Wiederinkraftsetzung der Vermögensteuer gelten.

- Die gezahlte Landes-Immobiliensteuer sollte zur Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung ganz oder in Teilen auf die der Immobilie zurechenbare Einkommensteuerschuld angerechnet werden.
- Der Zuschlagssatz könnte länderweise beschlossen werden (ähnlich wie die Grunderwerbsteuer). Wie immer die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer reformiert wird (Verkehrswert, Pauschalwert, Mischwert oder reiner Bodenwert), so sollten die Komponenten Grundstückswert und Gebäudewert auch als Besteuerungsbasis der Landes-Immobiliensteuer genutzt werden.

Das erzielbare Steueraufkommen der Landes-Immobiliensteuer lässt sich wie folgt abschätzen:

- Der Verkehrswert der Immobilien betrug 2011 für Wohnbauten 4.522 Mrd. € und für Nichtwohnbauten 2.930 Mrd. €, insgesamt also über 7.400 Mrd. €. <sup>629</sup> Davon betrug der Verkehrswert der Immobilien der privaten Haushalte <sup>630</sup> 2011 für Wohnbauten 3.737 Mrd. € und für Nichtwohnbauten 404 Mrd. €, insgesamt also über 4.100 Mrd. €.
- Geht man für alle in Deutschland gelegenen Immobilienvermögen von insgesamt 7.400 Mrd. € und einem Zuschlagssatz zur Grundsteuer von 0,1% des Immobilienvermögens aus, so ergibt sich überschlägig ein Aufkommen des Länder-Immobilienzuschlags von über 7 Mrd. € (= 7.400\*0,1%), falls alle Immobilien der Grundsteuer unterworfen würden.

### 7.2.3 Ausnahmen bei der Grunderwerbsteuer verringern

Die **Grunderwerbsteuer** wird im Regelfall nach vereinbarten Kaufpreisen erhoben. Privatleute bezahlen immer Grunderwerbsteuer bei Grundstücksübertragungen, Unternehmen und Konzerne hingegen genießen besondere Privilegien. <sup>631</sup>

Vor allem mittels Konzernumstrukturierungen ermöglicht das geltende Grunderwerbsteuerrecht eine Vielzahl von Steuervermeidungen. Für Konzerne ist dies möglich, indem sie z.B. das formale Eigentum an deutschen Immobilien an Tochtergesellschaften von in ihrem Eigentum stehenden internationalen Vermögensverwaltungsgesellschaften mit Sitz im Ausland übertragen und später nicht die Grundstücke, sondern die Tochtergesellschaft über ausländische Zwischenholdings verkaufen. Dies ist eine Diskriminierung für in Deutschland ansässige Konzerngesellschaften und Vermögensverwaltungen, die diese Schlupflöcher bei Weitem nicht so leicht und risikolos nutzen können. Hier besteht erheblicher Reformbedarf. Dadurch werden komplizierte Steuervermeidungskonstruktionen ermöglicht, für deren Nutzung allerdings hochspezialisierte Berater erforderlich sind. Zudem führen diese Privilegien zu einem völlig unüberschaubaren und hochkomplizierten Steuersystem.

Damit möglichst alle Immobilienverkäufe der Grunderwerbsteuer unterworfen werden, müssen die genannten Umgehungsmöglichkeiten eingeschränkt werden. Zudem sollte in Zukunft jeder Grundstückstransfer der Grunderwerbsteuer unterworfen werden entsprechend der Änderung des Eigentumsanteils des am Ende der Kette stehenden Eigentümers. Die Grunderwerbsteuer sollte also nicht mehr wie bisher, erst ab einem Eigentumswechselanteil von über 95% erhoben werden, sondern pro rata entsprechend dem Anteil des Eigentumswechsels. Behält also der alte Eigentümer einen Anteil von 30%, sollten in Zukunft auf 70% des Verkehrswerts Grunderwerbsteuer fällig werden.

Eine gleichmäßige und faire Grunderwerbsteuerung könnte durchgesetzt werden, indem die Grunderwerbsteuer dinglich an das in Deutschland gelegene Grundstück gebunden wird und der Eigentumsübergang aus deutscher Sicht erst stattfindet, wenn die Grunderwerbsteuer tatsächlich gezahlt worden ist. Damit könnte z.B. auch beim Verkauf einer ausländischen Grundstücksgesellschaft an einen neuen ausländischen Eigentümer, der im Inland möglicherweise unbekannt bleibt, gesichert Grunderwerbsteuer erhoben werden, da andernfalls der neue Eigentümer der ausländischen Grundstücksgesellschaft Gefahr läuft,

- wegen Steuerhinterziehung verurteilt zu werden und
- die ausländische Grundstücksgesellschaft von den deutschen Behörden nicht mehr als Eigentümer der ihr gehörenden deutschen Grundstücke anerkannt wird, solange die entsprechende Grunderwerbsteuer nicht gezahlt ist.

<sup>629</sup> [Destatis 2012a, Vermögensbilanz].

<sup>630</sup> [BMF 2013, Tab. 5.2, S. 69].

<sup>631</sup> [Jarass 2011].