

Wolfgang Scherf, Carolin Dresselhaus

## Plädoyer für einen Ersatz der Grunderwerbsteuer

Seit der Föderalismusreform 2006 dürfen die Länder den Steuersatz der Grunderwerbsteuer auf die bundeseinheitliche Bemessungsgrundlage selbst bestimmen. Diese auf die Grunderwerbsteuer beschränkte Steuerautonomie der Länder erzeugte einen beachtlichen Anstieg der Steuerbelastung. Zehn Jahre nach der Reform ist es Zeit für eine Bilanz und eine Neuorientierung. Die Grunderwerbsteuer ließe sich relativ leicht in die Umsatzsteuer integrieren.

Die Grunderwerbsteuer zählt zu den Verkehrsteuern und wird beim Immobilienerwerb fällig. Nach § 8 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) ist die Bemessungsgrundlage die vereinbarte Gegenleistung zwischen Käufer und Verkäufer. Im Regelfall dürfte dies dem Kaufpreis entsprechen. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, hat der Gesetzgeber eine klare Abgrenzung zu Umsatzsteuer und Erbschaftsteuer geschaffen. Unentgeltliche Übertragungen unterliegen regelmäßig nicht der Grunderwerbsteuer, sondern der Erbschaftsteuer. Unter das GrEStG fallende Umsätze stellen prinzipiell einen steuerbaren Vorgang dar, sind aber nach § 4 Nr. 9 a Umsatzsteuergesetz (UStG) von der Umsatzsteuer befreit. Die Grunderwerbsteuer wird aufgrund der ähnlichen Systematik auch als spezielle Mehrwertsteuer für den Immobilienerwerb bezeichnet. Steuerschuldner sind nach § 13 GrEStG die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen, also Käufer und Verkäufer.

Die Grunderwerbsteuer wurde durch die Föderalismusreform zum 1.9.2006 geändert. Vor der Reform galt ein bundeseinheitlicher Steuersatz von 3,5%. Die neu gewonnene Steuersatzautonomie haben die Länder,

außer Bayern und Sachsen, genutzt, um den Grunderwerbsteuersatz sukzessive zu erhöhen. In Brandenburg, Nordrhein-Westfalen, Saarland und Schleswig-Holstein gilt derzeit der Spitzensteuersatz von 6,5% bei einem bundesweiten Durchschnittsteuersatz von 5,03% (2015). Gleichzeitig nahm die fiskalische Bedeutung der Grunderwerbsteuer für die Landeshaushalte zu.

Von 2000 bis 2005 war das Aufkommen der Grunderwerbsteuer – bedingt durch den einheitlichen Steuersatz und die Preisstabilität auf den Immobilienmärkten – annähernd konstant. Zwischen 2005 und 2007 erfolgte zunächst ein deutlicher Anstieg, der bis 2009 wieder nahezu vollständig korrigiert wurde. Der Anstieg war nicht auf Steuersatzerhöhungen zurückzuführen, da lediglich Berlin in den ersten Jahren vom neuen Recht Gebrauch machte. Der Beschluss über die Abschaffung der Eigenheimzulage 2007 löste davor einen Boom der Baugenehmigungen aus. Dieser Trend stand im Einklang mit dem seinerzeit niedrigen Zinsniveau von 2%, das erst 2007 langsam anstieg. Beides führte zu Preissteigerungen durch die erhöhte Nachfrage. Infolge der Wirtschaftskrise von 2008/2009 ging sowohl die Zahl der Bauanträge als auch der Häuserpreisindex merklich zurück, was zu einer Verminderung des Grunderwerbsteueraufkommens führte (vgl. Abbildung 1).<sup>1</sup>

Ab 2010 kam es dann zu einem deutlichen und kontinuierlichen Aufkommenswachstum. Die Preise für Immobilien in Deutschland steigen bis heute an, was auch auf das niedrige Zinsniveau zurückzuführen ist. Der Anstieg

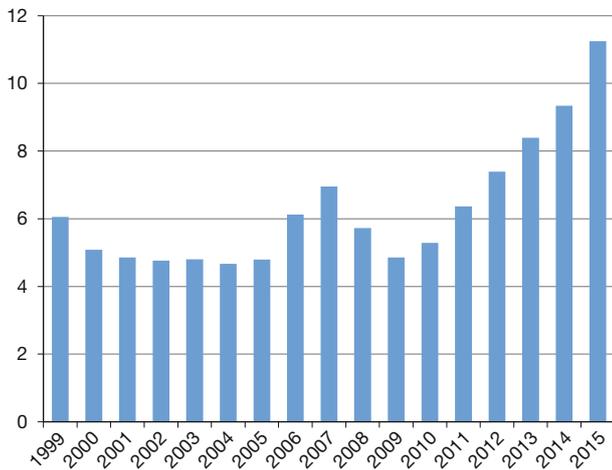
**Prof. Dr. Wolfgang Scherf** ist Inhaber der Professur für Öffentliche Finanzen – VWL II an der Justus-Liebig-Universität Gießen.

**Carolin Dresselhaus, M.A.**, ist dort wissenschaftliche Mitarbeiterin.

<sup>1</sup> Zur Entwicklung der Immobilienmärkte vgl. P. an de Meulen, M. Micheli: Droht eine Immobilienpreisblase in Deutschland?, in: Wirtschaftsdienst, 93. Jg. (2013), H. 8, S. 539-544.

Abbildung 1  
Entwicklung des Grunderwerbsteueraufkommens

in Mrd. Euro



Quelle: Statistisches Bundesamt: Statistik über das Steueraufkommen, Wiesbaden 2016.

des Steueraufkommens wurde durch die kräftigen Steuersatzerhöhungen der Länder ab 2010 beschleunigt. Diese beiden gleichläufigen Entwicklungen führten dazu, dass das Aufkommen innerhalb von neun Jahren nach der Reform um 84% gestiegen ist. Mittlerweile ist die Grunderwerbsteuer die aufkommenstärkste Landessteuer vor der Erbschaftsteuer.

Der Anteil der Grunderwerbsteuer an den Gesamteinnahmen der Länder betrug 2006 3,1% und ist mittlerweile auf 4,2% gewachsen.<sup>2</sup> Aus fiskalischer Sicht ist die Grunderwerbsteuer trotz der Steuersatzerhöhungen weiterhin von untergeordneter Bedeutung, vor allem im Vergleich zu den Gemeinschaftssteuern, die ca. 80% der Steuereinnahmen der Länder liefern. Dies liegt an der recht schmalen Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Ob die Steuerautonomie der Länder und die daraus resultierenden Steuersatzerhöhungen im Einklang mit finanzwissenschaftlichen Zielen stehen, wird im Folgenden überprüft.

### Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer

Neben dem fiskalischen Zweck erfolgt die Legitimation einer Steuer über die Einhaltung finanzwissenschaftli-

cher Allokations-, Distributions- und Stabilisierungsziele. Für die Fundierung der Grunderwerbsteuer spielen aus distributiver Sicht das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip als fundamentale Gerechtigkeitsnormen eine zentrale Rolle. Das Äquivalenzprinzip hat auch eine bedeutende allokativen Dimension, weil es die Steuerzahlung mit den Leistungen des Staates verknüpft. Darüber hinaus kommen mögliche Lenkungs-zwecke zur Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer in Betracht.

Die Beurteilung der Grunderwerbsteuer anhand dieser Fundamentalprinzipien ist für ihren Stellenwert im deutschen Steuersystem ausschlaggebend. Neben der prinzipiellen Legitimation werden auch die Wirkungen im Länderfinanzausgleich und auf die Zensiten zur Beurteilung herangezogen. Zur Stabilisierung der Wirtschaft kann die Grunderwerbsteuer wegen der schmalen Bemessungsgrundlage und dem fehlenden Bezug zur laufenden Nachfrage allerdings keinen nennenswerten Beitrag leisten, so dass dieser Zielbereich unbeachtet bleibt.

### Äquivalenzprinzip

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

Die zentrale Eigenschaft einer Immobilie ist deren feste Bindung an einen Standort, wodurch sich eine unmittelbare, wenngleich unspezifische Verknüpfung zwischen Immobilienbesitzer und Nutzer regional verfügbarer öffentlicher Leistungen ergeben kann. 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 sehr indirektem Wege mitentscheiden. In diesem Kontext von einer räumlichen fiskalischen Äquivalenz zu sprechen, erscheint jedoch euphemistisch.

Es fällt demzufolge schwer, eine belastbare Verbindung zwischen den Ausgaben eines Bundeslandes und der

<sup>2</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt: Fachserie 14 Reihe 4, Steuerhaushalt, Wiesbaden 2007 und 2015.

Zahlung der Grunderwerbsteuer herzustellen.<sup>3</sup> Spezielle Leistungen für Grundbesitzer lassen sich im Aufgabenspektrum der Länder kaum ausmachen, erst recht nicht in differenzierter Höhe nach Ländern, was zur Begründung unterschiedlicher Steuersätze entscheidend wäre. Zur Finanzierung laufender Nutzervorteile erscheint die Grunderwerbsteuer aber auch prinzipiell ungeeignet, da sie vom einzelnen Erwerber nur einmalig erhoben wird.

Ein Zusammenhang zwischen Immobiliensteuern und öffentlichen Leistungen besteht allenfalls auf der kommunalen Ebene. Zu den örtlich radizierbaren Staatsleistungen, die für eine Entgeltfinanzierung in Betracht kommen, zählen unter anderem die Straßenreinigung und die Erschließung neuer Wohn- oder Gewerbegebiete. Allerdings verfügen die Gemeinden mit der Grundsteuer und den Gebühren und Beiträgen bereits über adäquate Instrumente zur Finanzierung ihrer Leistungen für Grundbesitzer.<sup>4</sup> Insgesamt ergibt sich demgemäß keine Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer über das Äquivalenzprinzip.

#### Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip fordert – unabhängig von der Inanspruchnahme staatlicher Leistungen – eine gerechte Verteilung der Steuerlasten gemäß der wirtschaftlichen Belastbarkeit der einzelnen Steuerzahler. Das 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 in der Regel als Forderung nach Steuerprogression interpretiert wird.

Eine Begründung der Grunderwerbsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip wäre nur möglich, wenn der Immobilienerwerb eine besondere Leistungsfähigkeit signalisieren würde. Als Indikatoren der Leistungsfähigkeit gelten vor allem das persönliche Einkommen, das der Einkommensteuer unterliegt, die konsumtive Einkom-

mensverwendung, die mit der Umsatzsteuer erfasst wird, sowie eventuell ergänzend der Vermögensbesitz. Vor diesem Hintergrund offenbart die Übertragung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf die Grunderwerbsteuer erhebliche Inkonsistenzen.

Fraglich erscheint bereits, ob der Erwerb einer Immobilie eine Steigerung wirtschaftlicher Kraft darstellt. Der Erwerb einer Immobilie setzt zwar ein gewisses wirtschaftliches Potenzial voraus, doch bedeutet er für den Erwerber keinen Zuwachs an Leistungsfähigkeit, sondern eine Umwandlung von vorhandenem Geldvermögen sowie meist eine beträchtliche Verschuldung. Eine Wertschöpfung erzielt allenfalls (aber nicht notwendigerweise) der Verkäufer, wenn er für den Immobilienerwerb selbst weniger ausgeben musste. Da der Aktivtausch die Vermögensposition des Erwerbers nicht verbessert, lässt sich der steuerliche Zugriff auch nicht mit der Erfassung einer im Vermögen liegenden Leistungsfähigkeit begründen.

Durch die Besteuerung des Immobilienerwerbs kann daher keine gezielte Belastung einer besonderen Leistungsfähigkeit erfolgen. Für den Käufer resultiert keine Wertschöpfung, und der mögliche, aber unsichere Wertzuwachs, den der Verkäufer realisiert, ist keinesfalls mit dem Kaufpreis gleichzusetzen. Dies bleibt bei der Grunderwerbsteuer unberücksichtigt. Unabhängig von einer positiven oder negativen Wertänderung wird bei mehrmaliger Transaktion einer Immobilie immer wieder der Bruttowert in Form des Kaufpreises als Bemessungsgrundlage angesetzt. Hier ist lediglich der Eigentumswechsel maßgeblich, der keinen belastbaren Zusammenhang zur Leistungsfähigkeit der Beteiligten aufweist.

Bei der Umsatzsteuer, die dem Charakter der Grunderwerbsteuer ähnelt, wird durch den Vorsteuerabzug tatsächlich an der Wertschöpfung angesetzt. Bei der Grunderwerbsteuer existiert jedoch kein Vorsteuerabzug. So kann es zur Steuer auf die Steuer kommen. Auch wenn die relativ geringe Umschlagshäufigkeit bei Immobilien seine Bedeutung mildert, hemmt dieser Kaskadeneffekt die Transaktionen auf den Immobilienmärkten.

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

3 „Die aktuellen Bestrebungen zur Erhöhung der Grunderwerbsteuer werden mit der notwendigen Konsolidierung der Länderhaushalte und/oder der Erbringung zusätzlicher öffentlicher Leistungen (z.B. dem Ausbau der Kleinkindbetreuung) begründet. Ein Leistungszusammenhang zwischen der Grunderwerbsteuer und den genannten finanzpolitischen Maßnahmen besteht offensichtlich nicht.“ Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung: Probleme der Grunderwerbsteuer und ihrer Anhebung durch die Länder, Essen 2012, S. 14.

4 Vgl. U. van Suntum, D. Schultewolter: Die Besteuerung des Wohneigentums, in: M. Voigtländer, O. Depenheuer (Hrsg.): Wohneigentum, Bibliothek des Eigentums 11, Heidelberg 2014, S. 197.

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

### Lenkungszwecke

Für eine Legitimation der Grunderwerbsteuer kommen somit aus allokativer Sicht allenfalls Lenkungszwecke 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, erzeugt also einen Substitutionseffekt. Eine solche Lenkungswirkung bedeutet aus der Perspektive der Betroffenen einen Nutzenverlust. Worin aber soll im vorliegenden Fall der gesellschaftliche Zusatznutzen resultieren?

Eine naheliegende Reaktion der Zensiten wäre der Ersatz von Grunderwerb durch Miete oder Pacht einer Immobilie. Deutschland liegt mit einer Wohneigentumsquote von 52,5% im Jahr 2014 im europäischen Vergleich bereits auf einem der hintersten Ränge.<sup>5</sup> Der aktuelle Koalitionsvertrag enthält deshalb das Ziel einer Stärkung des Wohnungsbaus durch Wohnbauprämie und Arbeitnehmersparzulage. Zudem werden die Kommunen in ihrer Liegenschaftspolitik vom Bund, der dafür ein Budget von 100 Mio. Euro bereitstellt, zu einer verbilligten Abgabe von Grundstücken angehalten.<sup>6</sup> Diese Maßnahmen stehen im Widerspruch zur fortlaufenden Erhöhung der Grunderwerbsteuer durch die Länder.<sup>7</sup>

Ein Lenkungszweck der Grunderwerbsteuer kann allenfalls darin gesehen werden, dass sie als Transaktionshindernis unter Umständen der Immobilienspekulation entgegenwirkt. Allerdings sind spekulative Immobiliengeschäfte weder ein flächendeckendes Phänomen noch prinzipiell problematisch. Zudem stellt die Besteuerung

5 Vgl. Statista – Das Statistikportal: Wohneigentumsquoten in ausgewählten europäischen Ländern im Jahr 2014, <http://bit.ly/28J02t8>.

6 Vgl. Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD: Deutschlands Zukunft gestalten, 18. Legislaturperiode, S. 114, <http://bit.ly/28ISzWv>.

7 Gerade im Immobiliensektor betreibt der Staat eine widersprüchliche Politik, denn er behindert einerseits mit Sondersteuern und Mietbremsen den Wohnungsbau, den er mit Abschreibungsvergünstigungen und Förderprogrammen andererseits stärken will.

der Veräußerungsgewinne innerhalb der Haltefrist bereits eine wirksame Bremse dar.

Resümierend bleibt festzuhalten, dass die Grunderwerbsteuer über kein Fundamentalprinzip der Finanzwissenschaft oder nachvollziehbares Lenkungsziel zu rechtfertigen ist. Am Ende verbleibt nur der fiskalische (Selbst-)Zweck der Besteuerung.<sup>8</sup> Auch in dieser Hinsicht ist die Grunderwerbsteuer gut mit der Umsatzsteuer vergleichbar, so dass der Versuch einer Integration naheliegend erscheint. Vorweg wird jedoch geprüft, welche ökonomischen Wirkungen von der Grunderwerbsteuer ausgehen und ob diese zu einer besseren Beurteilung führen.

### Wirkungen der Grunderwerbsteuer

Überwiegend fiskalisch motivierte Steuern sollten wenigstens keine ungewollten Verzerrungen der ökonomischen Entscheidungen der Wirtschaftssubjekte herbeiführen. In dieser Hinsicht hat die Grunderwerbsteuer bedeutende Mängel. Wie bereits erwähnt, erzeugt sie Substitutionseffekte, die keinem nachvollziehbaren Lenkungszweck dienen. Dieser Befund verstärkt sich bei genauerer Betrachtung.

### Verzerrung der Investitionsentscheidungen

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich nach dem Kaufpreis der gesamten Immobilie bestehend aus Grundstück und Gebäude. Der Kaufpreis unbebauter Grundstücke ist geringer, da kein Gebäudewert anfällt. Somit sind Investitionen in den Neubau steuerlich günstiger als Investitionen in den Bestand. Auf effizienten Märkten sollten sich für selbst errichtete oder alternativ für gekaufte Häuser gleicher Qualität am Ende gleiche Erwerberpreise bilden. Solange Preisunterschiede bestehen, wird die günstigere Variante bevorzugt, was deren Preis in die Höhe treibt und die Preisdifferenz beseitigt.

Die Steuerdifferenz zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken geht daher zulasten der Verkäufer bebauter Grundstücke. Sie müssen die auf dem Haus lastende Grunderwerbsteuer tragen, da die Käufer alternativ unbebaute Grundstücke erwerben und selbst steuerfrei bauen können. Die Verkäufer unbebauter Grundstücke profitieren von der Erhöhung der Nachfrage nach ihren Grundstücken, die von der Grunderwerbsteuer angeregt wird. Eine negative Begleiterscheinung ist die Förderung der Zersiedelung und Versiegelung der Landschaft.<sup>9</sup>

8 „Die meisten Verkehrsteuern einschließlich der Umsatzsteuer haben keinen tieferen Sinn als den, dem Staate Geld zu bringen.“ Vgl. Bundesfinanzhof: II B 24/72, 8.11.1972, <http://bit.ly/28KH1EG>.

9 Vgl. Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung, a.a.O., S. 24.

Auch die Wahl zwischen Kaufen und Mieten kann durch die Grunderwerbsteuer verzerrt werden. Beim Wohnen zur Miete ist formal keine Steuer zu entrichten, sodass auf den ersten Blick Mieten statt Kaufen gefördert wird. Man darf aber nicht übersehen, dass Vermieter, die ein Mietobjekt erstellen oder erwerben wollen, die anfallende Grunderwerbsteuer als Kosten einkalkulieren. Die Miete muss diese Kosten decken und darüber hinaus eine normale Rendite abwerfen, wenn der Mietwohnungsbau als Kapitalanlage attraktiv bleiben soll. Auch für den Mietwohnungsbau gilt, dass die Grunderwerbsteuer den Neubau relativ besserstellt.

Die Grunderwerbsteuer benachteiligt zudem Immobilien gegenüber anderen Kapitalanlagen, insbesondere Finanzkapital, bei deren Erwerb eine entsprechende Belastung, z.B. in Form einer Finanztransaktionsteuer, derzeit nicht anfällt. Verschärft wird die Diskriminierung durch die Besteuerung der laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer. Andere Kapitalerträge, die der Körperschaftsteuer (Dividenden) und/oder Abgeltungsteuer (Dividenden, Zinsen) unterliegen, werden anders und in der Regel geringer belastet. Dies verstößt gegen die horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit.

#### Probleme der Steuersatzautonomie

Neben der Beeinflussung der Kauf- und Anlageentscheidungen kann die Grunderwerbsteuer räumliche Ausweicheffekte induzieren. Die Ländersteuersätze variieren zwischen 3,5% (z.B. Sachsen) und 6,5% (z.B. Brandenburg), was beim Kauf einer Immobilie im Wert von 500 000 Euro eine maximale Differenz von 15 000 Euro bedeutet. Dies kann in grenznahen Regionen durchaus die Standortwahl beeinflussen. Auch auf internationaler Ebene wäre es vorstellbar, der Grunderwerbsteuer durch Ansiedlung in einem Nachbarland auszuweichen. Allerdings liegen die Steuersätze häufig noch über den deutschen und die Wahl eines ausländischen Standorts erhöht in der Regel die Transaktionskosten.<sup>10</sup>

Räumliche Ausweicheffekte wären unproblematisch, wenn die Steuersatzdifferenzen im Sinne der fiskalischen Äquivalenz mit entsprechenden Leistungsdifferenzen für Immobilienerwerber einhergingen. Dann würde die Steuersatzautonomie einen fairen fiskalischen Wettbewerb zwischen den Bundesländern auslösen, der sowohl der allokativen Effizienz als auch der Steuergere-

chtigkeit dient.<sup>11</sup> Der hierfür erforderliche Zusammenhang zwischen Besteuerung und Staatsleistung bei der Grunderwerbsteuer existiert jedoch nicht. Somit kann Autonomie ausgerechnet bei dieser Sondersteuer für eine kleine Gruppe von Immobilienkäufern die Qualität dezentraler Entscheidungen auch nicht verbessern. Wer das will, muss den Ländern Einkommensteuerautonomie verschaffen. Die Einkommensteuer kann – dank ihrer breiten Bemessungsgrundlage und der Einbeziehung der meisten Bürger – eine globale Äquivalenz zwischen Landessteuern und Landesleistungen sehr viel besser herstellen.

#### Folgen für den Länderfinanzausgleich

Die Steuersatzautonomie der Länder bei der Grunderwerbsteuer hat Folgewirkungen auf den Länderfinanzausgleich.<sup>12</sup> Zur Messung der Steuerkraft ist es bei autonom festlegbaren Steuer- oder Hebesätzen erforderlich, eine Aufkommensnormierung vorzunehmen. Andernfalls würde der Finanzausgleich verzerrt, weil Länder mit selbst gewählt niedrigen (bzw. hohen) Steuersätzen ärmer (bzw. reicher) gerechnet würden als sie tatsächlich sind. Demzufolge wird das Grunderwerbsteueraufkommen zum Zwecke der Bestimmung der Ländersteuerkraft anhand des bundesdurchschnittlichen und nicht anhand des tatsächlichen Steuersatzes berechnet.

Wenn ein einzelnes Bundesland seinen Grunderwerbsteuersatz erhöht, steigt zugleich der bundesdurchschnittliche Hebesatz. Damit wird für alle Bundesländer im Länderfinanzausgleich eine proportional höhere Grunderwerbsteuerkraft angesetzt. Dies führt im Gesamtsystem des Länderfinanzausgleichs zu kleineren Verschiebungen, was am Beispiel einer Erhöhung des (für den Durchschnitt gewichtigen) bayerischen Steuersatzes um einen Prozentpunkt für das Ausgleichsjahr 2015 illustriert werden soll. Bayern hätte dadurch ein Mehraufkommen von 448,7 Mio. Euro erzielt und den Durchschnittssteuersatz aller Länder von 5,03% auf 5,23% erhöht.<sup>13</sup> Abbildung 2 (oben) zeigt die daraus resultierenden Veränderungen der

<sup>10</sup> Vgl. zu den Grunderwerbsteuersätzen deutscher Nachbarländer DIW-Wochenbericht, Nr. 50/2014, S. 1288.

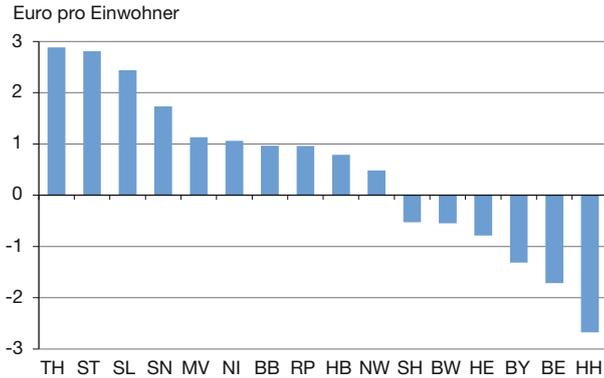
<sup>11</sup> Vgl. zum fiskalischen Wettbewerb W. Scherf: Steuerwettbewerb zwischen Effizienz und Gerechtigkeit, in: WiSt Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Nr. 11/2014, S. 608–613.

<sup>12</sup> Der Länderfinanzausgleich umfasst im weiteren Sinne die Umsatzsteuerverteilung, den horizontalen Finanzausgleich unter den Ländern sowie die Bundesergänzungszuweisungen.

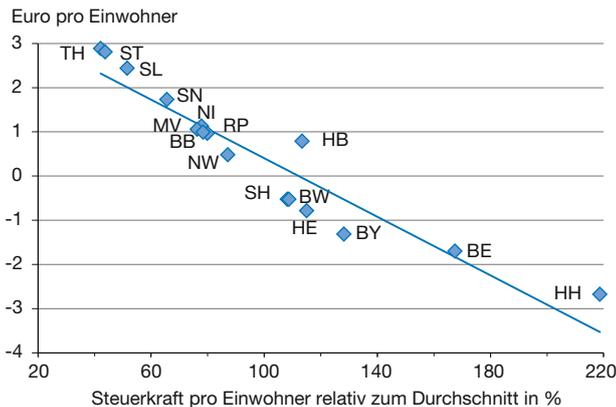
<sup>13</sup> Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer lag in Bayern 2015 bei 44,9 Mrd. Euro. Der Durchschnittssteuersatz resultiert aus dem tatsächlichen Steueraufkommen von 11,2 Mrd. Euro bezogen auf die gesamte Bemessungsgrundlage von 223,7 Mrd. Euro. Zu den Daten vgl. Bundesministerium der Finanzen: Vorläufige Abrechnung des Länderfinanzausgleichs für das Jahr 2015, <http://bit.ly/28TdrLm>.

**Abbildung 2**  
**Wirkungen einer Erhöhung der Grunderwerbsteuer**  
**im Finanzausgleich**

Veränderung der Zahlungen aus Umsatzsteuer, Länderfinanzausgleich und Bundesergänzungszuweisungen



Verteilungseffekte abhängig von der Steuerkraft



Abkürzungen: BB = Brandenburg; BE = Berlin, BW = Baden-Württemberg, BY = Bayern, HB = Bremen, HE = Hessen, HH = Hamburg, MV = Mecklenburg-Vorpommern, NI = Niedersachsen, NW = Nordrhein-Westfalen, RP = Rheinland-Pfalz, SH = Schleswig-Holstein, SL = Saarland, SN = Sachsen, ST = Sachsen-Anhalt, TH = Thüringen.

Quelle: eigene Berechnungen mithilfe des Programms „Finanzausgleich zum Selberrechnen“, <http://bit.ly/2bYOi75>.

Zahlungen aus Umsatzsteuer, Länderfinanzausgleich und Bundesergänzungszuweisungen.<sup>14</sup>

Bei allen Bundesländern und – wegen der Bundesergänzungszuweisungen – auch beim Bund ergeben sich Veränderungen ihrer Netto-Zahler- bzw. Empfängerposition,

<sup>14</sup> Die Berechnung erfolgt mithilfe des Programms „Finanzausgleich zum Selberrechnen“, <http://www.laenderfinanzausgleich.com>. Die berechneten Szenarien „Steuersatzerhöhung Bayern“ (Sim-BY.Ifa) und „Umsatzsteuerintegration“ (Sim-USt.Ifa) stehen zur Verfügung unter <http://bit.ly/28J6dNK>.

die zwischen -2,67 Euro pro Einwohner für Hamburg und 2,88 Euro pro Einwohner für Thüringen liegen. Dies ist bei einem gesamten Zahlungsvolumen von ca. 1298 Euro pro Einwohner und einer durchschnittlichen Finanzkraft nach Finanzausgleich von 3150 Euro pro Einwohner<sup>15</sup> keine nennenswerte Größenordnung. Zudem kompensieren sich Gewinne und Verluste innerhalb der Ländergruppe nahezu vollständig. Ein systematischer Anreiz für andere Länder, als Reaktion auf den Anstieg ihrer finanzausgleichsrelevanten Steuerkraft ihren Steuersatz ebenfalls zu erhöhen,<sup>16</sup> lässt sich daher nicht bestätigen.

Die Vergrößerung der gemessenen Steuerkraft und die daraus resultierenden Verschiebungen sind – bei absolut gleichem Mehraufkommen – unabhängig davon, welches Bundesland den Grunderwerbsteuersatz erhöht. Das betreffende Land selbst verzeichnet einen doppelten Budgeteffekt, da seine Mehreinnahmen um den Rückkoppelungseffekt korrigiert werden. Im vorliegenden Fall steigen die Steuereinnahmen von Bayern stärker als seine Steuerkraft, wodurch die Mehreinnahmen zu 96,3% und damit nahezu vollständig im Land verbleiben. Hätte Nordrhein-Westfalen seinen Steuersatz 2015 um 1,06% erhöht und damit dasselbe Mehraufkommen erzielt, dann würden seine Mehreinnahmen bei der Grunderwerbsteuer durch den Rückkoppelungseffekt sogar auf 101,9% aufgestockt. Das relativ überschaubare Ausmaß der Korrekturen belegt jedenfalls die Wirksamkeit des Normierungsverfahrens hinsichtlich der Trennung von autonomen Entscheidungen und Länderfinanzausgleich.

Der Anstieg der gemessenen Grunderwerbsteuerkraft geht über den Länderfinanzausgleich tendenziell zulasten der Länder mit einer überdurchschnittlichen Bemessungsgrundlage pro Einwohner, während Länder mit einer unterdurchschnittlichen Bemessungsgrundlage profitieren (vgl. Abbildung 2 (unten)). Diese Verteilungswirkung ist prinzipiell nicht ungünstig, denn von der Steuersatzautonomie profitieren besonders die Länder mit relativ hoher Bemessungsgrundlage, die via Anhebung der Grunderwerbsteuer ihre Haushalte am stärksten entlasten können. Daher erscheinen die Wirkungen der Grunderwerbsteuer im Länderfinanzausgleich insgesamt weitgehend unproblematisch.

<sup>15</sup> In der Summe erhielten die Länder 2015 Zahlungen von 105,7 Mrd. Euro bzw. 1298 Euro pro Einwohner aus der Umsatzsteuer und den Bundesergänzungszuweisungen. Der horizontale Länderfinanzausgleich verändert nur die Verteilung der Finanzkraft unter den Ländern, aber nicht das Gesamtniveau. Zusammen mit der Ländersteuerkraft von 150,8 Mrd. Euro ergibt sich ein Länderbudget von 256,6 Mrd. Euro bzw. 3150 Euro pro Einwohner.

<sup>16</sup> Vgl. D. Fichte: Grunderwerbsteuer und Länderfinanzausgleich: Anreize für Steuererhöhungen beseitigen, in: DSI kompakt, Nr. 2/2013, S. 3.

### Integration in die Umsatzsteuer

Die Grunderwerbsteuer verstößt gegen das Leistungs-fähigkeitsprinzip und das Äquivalenzprinzip. Zugleich verzerrt die Sonderbelastung des Grunderwerbs ökonomische Entscheidungen. Durch die Steuersatzautonomie der Länder ist der Spitzensteuersatz von 3,5% auf 6,5% gestiegen. Dies deutet auf den Missbrauch einer schmalen Bemessungsgrundlage zu rein fiskalischen Zwecken und hat die ungünstigen Steuerwirkungen verschärft.

Ihre Mängel sprechen für eine Abschaffung der eigenständigen Grunderwerbsteuer.<sup>17</sup> Ein möglicher Reformansatz wäre die Integration des Grunderwerbs in die Umsatzsteuer.<sup>18</sup> Bei Ansatz des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7% würde in den meisten Ländern nur eine geringfügige Erhöhung des formalen Steuersatzes zustande kommen. Allerdings belastet die Umsatzsteuer nicht den Bruttoumsatz, sondern – durch Abzug der bereits gezahlten Vorsteuern – nur den Nettoumsatz einer Transaktion. Der Abzug der vom früheren Besitzer schon entrichteten Grunderwerb- bzw. Umsatzsteuer würde eine deutliche Verkleinerung der Bemessungsgrundlage bedeuten. Daher reicht die Umsatzsteuerlösung noch nicht aus, um die Mindereinnahmen aus dem Wegfall der Grunderwerbsteuer zu kompensieren. Wenn Aufkommensneutralität angestrebt wird, müsste man einen höheren speziellen oder den allgemeinen Steuersatz wählen und diesen gegebenenfalls anpassen.

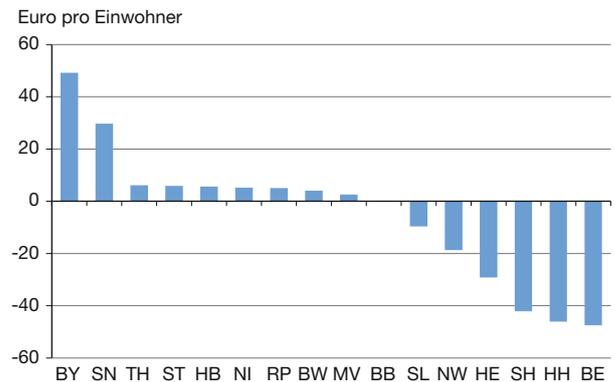
Die neue Systematik verbessert die Effizienz und Gerechtigkeit des Steuersystems. Grundstücksverkäufe werden damit anderen Umsätzen gleichgestellt. Die Steuerkumulation bei mehrfachem Besitzerwechsel entfällt, da nur noch die erzielte Wertschöpfung belastet wird. Zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken wird nicht mehr willkürlich differenziert. Die Diskriminierung gegenüber anderen Kapitalanlagen bleibt zwar erhalten, aber in deutlich reduzierter Form, was dem Ziel einer höheren Wohneigentumsquote förderlich ist. Auch die räumliche Steuerausweichung spielt innerhalb Deutschlands keine Rolle mehr.

Den Vorteilen stehen Einnahmen- und Autonomieverluste der Bundesländer gegenüber. Deren Zustimmung muss daher im wahren Sinne des Wortes erkauf werden. Nahe

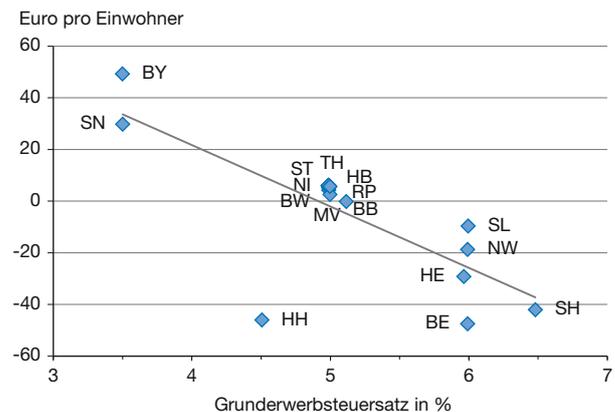
17 „Die Grunderwerbsteuer hat in einem modernen, nach einheitlichen Prinzipien gestalteten Steuersystem keinen Platz.“ C.-A. Andreae: Grundsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, Tübingen 1980, S. 595.  
 18 Vgl. z.B. P. Kirchhof: Umsatzsteuergesetzbuch, Heidelberg 2008, S. 142-144. Eine Alternative wäre die Einführung eines Vorsteuerabzugs im Rahmen der Grunderwerbsteuer. Vgl. Institut der deutschen Wirtschaft Köln: Bedeutung der Grunderwerbsteuer für das Wohnungsangebot, Köln 2015, S. 23-24.

Abbildung 3  
**Horizontale Verteilungseffekte des Umsatzsteuermodells**

Veränderung der Zahlungen aus Umsatzsteuer, Länderfinanzausgleich und Bundesergänzungszuweisungen ohne Grunderwerbsteuer



Verteilungseffekte abhängig vom Grunderwerbsteuersatz



Abkürzungen: BB = Brandenburg; BE = Berlin, BW = Baden-Württemberg, BY = Bayern, HB = Bremen, HE = Hessen, HH = Hamburg, MV = Mecklenburg-Vorpommern, NI = Niedersachsen, NW = Nordrhein-Westfalen, RP = Rheinland-Pfalz, SH = Schleswig-Holstein, SL = Saarland, SN = Sachsen, ST = Sachsen-Anhalt, TH = Thüringen.

Die Abbildung bezieht sich auf die effektiven Grunderwerbsteuersätze (Aufkommen/Bemessungsgrundlage) im Jahr 2015. Abweichungen zu den gesetzlichen Steuersätzen können sich ergeben durch die unterjährige Änderung des Steuersatzes in Brandenburg zum 1.7.2015 (5% auf 6,5%) sowie durch die um einen Monat verzögerte Fälligkeit der Steuer (§ 15 GrEStG) in Verbindung mit den Steuersatzänderungen zum 1.1.2015 im Saarland (5,5% auf 6,5%) und in Nordrhein-Westfalen (5,0% auf 6,5%).

Quelle: eigene Berechnungen mithilfe des Programms „Finanzausgleich zum Selberrechnen“, <http://bit.ly/2bYOi75>.

liegend erscheint eine Erhöhung des Umsatzsteueranteils der Länder im Umfang der bisherigen Gewerbesteueraufkommen. Der globale Ausgleich, der sich damit erzielen ließe, ginge freilich mit gewissen Verschiebungen zwischen den Bundesländern einher. Sie lassen sich mit den

Daten des Jahres 2015 simulieren. Hierfür werden folgende Annahmen getroffen:

1. Das Umsatzsteueraufkommen wird im Umfang des bisherigen Grunderwerbsteueraufkommens erhöht. Dies geschieht teils durch Einbezug der Nettoumsätze bei Grunderwerb in die Umsatzsteuer, teils durch Anpassung der (speziellen oder allgemeinen) Steuersätze.
2. Durch die Reform würde der Bund bei unveränderten Anteilen Umsatzsteuer gewinnen und allgemeine Bundesergänzungszuweisungen einsparen. Sein Anteil an der Umsatzsteuer wird so gesenkt, dass sein Budget per Saldo unverändert bleibt.
3. Die Gemeinden würden von der höheren Umsatzsteuer profitieren. Ihr Anteil wird entsprechend reduziert.

In der Summe lassen die Maßnahmen die Gesamteinnahmen der Gebietskörperschaften und die vertikale Einnahmenstruktur unverändert.

Abbildung 3 (oben) zeigt die Verschiebungen zwischen den Ländern, die sich über die Verteilung der Umsatzsteuer, den horizontalen Länderfinanzausgleich und die allgemeinen Bundesergänzungszuweisungen nach Abzug des bisherigen Grunderwerbsteueraufkommens ergeben. Sie variieren zwischen -47,51 Euro pro Einwohner für Berlin und 49,20 Euro pro Einwohner für Bayern. Relativ zur Finanzkraft pro Einwohner nach Finanzausgleich liegen die Werte zwischen -1,4% für Schleswig-Holstein und 1,6% für Bayern.<sup>19</sup> Damit bleiben die horizontalen Verteilungseffekte des Reformvorschlags in einer sicher verkraftbaren Größenordnung.

Im Wesentlichen gehen die horizontalen Effekte auf die unterschiedlichen Grunderwerbsteuersätze zurück (vgl. Abbildung 3 (unten)). Länder, die mit einem Steuersatz

von 5% nahe am Durchschnitt liegen, verzeichnen keine größeren Veränderungen. Von der Reform profitieren die bisherigen Niedrigsteuerländer, während die Hochsteuerländer Einnahmen verlieren.<sup>20</sup> Den Verlusten der Hochsteuerländer stehen freilich Gewinne ihrer Steuerzahler gegenüber. Die Nivellierungswirkung des Reformmodells ist angesichts der heutigen ungerechtfertigten Belastungsdifferenzen als Vorteil zu werten.

## Fazit

Alles in allem ist die Grunderwerbsteuer in ihrer heutigen Form steuersystematisch schwer zu rechtfertigen. Weder über das Äquivalenz- noch über das Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich eine Begründung für die Abgabe finden. Ihren dominant fiskalischen Zweck erfüllt sie mit einer Reihe von unerwünschten Nebenwirkungen. Dies beginnt mit dem Kaskadeneffekt, der sich als Transaktionshemmnis auf dem Immobilienmarkt erweist. Hinzu treten Verzerrungen ökonomischer Entscheidungen generell zulasten des Erwerbs von Immobilien und speziell zulasten des Erwerbs bebauter Grundstücke. Zur prinzipiell wünschenswerten Steuerautonomie der Länder leistet die Grunderwerbsteuer ebenfalls keinen sinnvollen Beitrag, da höhere Steuersätze keine besseren Leistungen für Grundbesitzer reflektieren, sondern nur der einseitigen Verteilung von Konsolidierungslasten auf eine kleine Gruppe von Steuerzahlern dienen.

Durch Integration in die Umsatzsteuer lassen sich die Schwächen der Grunderwerbsteuer beseitigen. Davon würden Effizienz und Gerechtigkeit des deutschen Steuersystems profitieren. Eine Kompensation der Mindereinnahmen der Länder kann relativ leicht über eine Erhöhung des Länderanteils an der Umsatzsteuer geschaffen werden. Die sich daraus ergebenden horizontalen Verschiebungen zwischen den Ländern bewegen sich in einer überschaubaren Größenordnung und sind unter Verteilungsaspekten kaum zu beanstanden.

19 Die Länderbudgets nach Finanzausgleich (Ländersteuern, Umsatzsteuer, Länderfinanzausgleich, Bundesergänzungszuweisungen) variieren 2015 zwischen 2919 Euro pro Einwohner für Niedersachsen und 4504 Euro pro Einwohner für Berlin.

20 Etwas aus dem Raster fällt Hamburg, das trotz geringem Steuersatz Reformverlierer wäre, was auf die weit überdurchschnittliche Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer pro Einwohner (219%) zurückzuführen ist.

### Title: *The Case for Replacing the Real-Estate Transfer Tax*

**Abstract:** *Since Germany reformed its federal structure in 2006, federal states have been able to set their own rates of real-estate transfer tax. This limited tax autonomy at state level has resulted in a rate increase to 6.5%, which suggests that a narrow tax base is being exploited for purely fiscal purposes. The weaknesses of the real-estate transfer tax can be eliminated by integrating it into value-added tax. States' lost revenue can be offset by increasing their share of value-added tax. The resulting horizontal revenue shifts between federal states are an advantage compared with today's unjust tax burden differences.*

**JEL Classification:** H24, H71