

Berliner Steuergespräche

12. Dezember 2022

Besteuerung privater Immobilienveräußerungsgewinne

Prof. Dr. Johanna Hey

Universität zu Köln
Institut für Steuerrecht



Agenda

- Historische Besteuerungslücke im Einkommensteuerrecht
- Reformziele
- Vollbesteuerung oder Mäßigung?
- Reformoptionen und Schwierigkeiten der Umsetzung
 - Inflationsbereinigung
 - Selbstgenutzte Immobilie
 - Vertrauensschutz

SPD

Zukunftsprogramm (2021)

"Wir werden die bislang nach einer Zehn-Jahres-Frist geltende Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne nicht selbst genutzter Grundstücke abschaffen und einen Planungswertausgleich einführen, um leistungslose Bodenwertgewinne der Allgemeinheit zukommen zu lassen."

BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN

Bundestagswahlprogramm 2021

"Wir werden die bislang nach einer Zehn-Jahres-Frist geltende Steuerfreiheit für Veräußerungsgewinne von Grundstücken und Immobilien abschaffen."

Quellentheorie als einkommensteuerrechtlicher Historizismus

- Rolle der **Einkommenstheorien** für die Ausgestaltung des EStG
 - Fuisting/Weber (**Quellentheorie**) versus Schanz/Haig/Simons (**Reinvermögenszugangstheorie**)
 - Quellentheorie = **Markteinkommenstheorie**?
- Bedeutung der gesetzgeberischen Entscheidung für die Quellentheorie im Rahmen der Überschusseinkünfte in der **Rechtsprechung des BVerfG**
Weiter Gestaltungsspielraum bei der Erschließung von Steuerquellen
(BVerfGE 26, 302; wiederholt in 1 BvR 141/75 und 1 BvR 836/76 sowie BVerfGE 127, 1 [29])
- **Zurückdrängung der Quellentheorie** seit
 - Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
 - Einführung der Abgeltungsteuer

Reformziele

- **Steuergerechtigkeit**
 - **Horizontale Steuergerechtigkeit:**
 - Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
 - Beseitigung der Doppelbegünstigung durch AfA + Steuerfreiheit
 - **Vertikale Steuergerechtigkeit:**
Regressive Wirkung der Steuerfreiheit von Immobilienveräußerungsgewinnen
(Bach/Eichfelder, DStR 2021, 2938)
- **Steuervereinfachung**
 - Vollbesteuerung als Chance der Überwindung des **gewerblichen Grundstückshandels**
 - Vollbesteuerung der realisierten Wertsteigerung anstelle **Vermögensteuer**
- **Steuermehrinnahmen**

Vollbesteuerung oder gibt es Gründe der Mäßigung?

- Anlässe der Entstehung von privaten Immobilienveräußerungsgewinnen und Begünstigungsbedarf
 - Selbstgenutzte Immobilie → Arbeitsmobilität
 - Selbstgenutzte Immobilie } Bestreitung von Pflegekosten
 - Fremdvermietete Immobilie }
- Zusammenballungseffekte
- Entwicklung der Immobilienpreise mangels alternativer Kapitalanlageoptionen (Zinsverfall)
- Inflationäre Scheingewinne

Reformoptionen

- Streichung der Frist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG
= Progressive Besteuerung des Veräußerungsgewinns
- Besteuerung begrenzt auf vorherige Abschreibung
→ Vermeidet Erfassung inflationärer Scheingewinne
- Beibehaltung der Steuerfreiheit bei gleichzeitiger Abschaffung der Gebäude-AfA
→ Beseitigt Doppelbegünstigung
- Proportionale Immobiliensteuer (Vorbild: Österreich)
→ Vermeidet Progressionseffekte der Zusammenballung
- Laufende Erfassung von Wertsteigerungen/Wertverlusten
→ Vermeidet Lock-in-Effekte

Reformoptionen – Präferierte Lösung

Streichung der Frist des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

→ Progressive Besteuerung des Veräußerungsgewinns

- Weder **Zusammenballungseffekte** noch **inflationäre Scheingewinne** als Rechtfertigung eines Proportionaltarifs geeignet
- Begründung einer **besonderen Schedule** würde
 1. Abgrenzungsprobleme (gewerblicher Grundstückshandel) fortbestehen lassen
 2. Verlustverrechnungsbeschränkungen mit sich bringen
 3. den Umfang der AfA in Frage stellen

Einzelfragen I

– **Zusammenballungseffekte:** Verteilungsregel entsprechend § 34 EStG ausreichend

– **Inflationsbereinigung**

– § 6b EStG entsprechende Regelung nicht ausreichend, da nicht typischerweise Reinvestition in Ersatzobjekt.

– ermäßigter Proportionaltarif wirkt zu unspezifisch

– Begrenzung auf Nachholung vorheriger AfA vermeidet zwar Erfassung von Scheingewinnen, geht aber deutlich darüber hinaus

– Indexierung

Lässt sich m.E. begrenzt auf private Immobilienveräußerungen im Hinblick auf die typischerweise besonders langen Haltedauern rechtfertigen

Anm.: öVfGH v. 3.3.2017 – 3 G/2017 rügte nicht die Inflationsbereinigung als solche, sondern deren Methode

Einzelfragen II

– Verluste

Unbegrenzte Verrechnung mit anderen Einkünften (horizontaler + vertikaler Verlustausgleich), insb. im Hinblick auf eventuelle "Immobilienblase"

– Selbstgenutzte Immobilie

Beibehaltung der Konsumgutlösung?

Pro:

- Kein Bedarf der Nachholung von AfA
- Vollbesteuerung als Behinderung der Arbeitsmobilität (zusätzlich zu Grunderwerbsteuer)

Contra:

- Gestaltungs- und Streit anfälligkeit von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG
- § 6b EStG entsprechende Regelung wäre ausreichend, sollte dann (neben Indexierung) für alle Objekte zur Verfügung stehen

Einzelfragen III

Ausgestaltung des Übergangs

– Vertrauensschutz (BVerfG v. 7.7.2010 2 BvL 14/02)

Entstrickte stille Reserven (Ablauf der Veräußerungsfrist vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung) als konkret gefestigte Vermögensposition

→ d.h. Schutz der Altreserven für Objekte, deren Anschaffung 10 Jahre und länger zurückliegt

○ Stichtagsbewertung? Anknüpfung an Grundsteuerwerte?

○ Pro rata temporis Aufteilung des Veräußerungsgewinns auf Vorbesitzzeiten (entspr. BMF v. 18.5.2015, BStBl. I 2015, 464)

– Vermeidung von Lock-in-Effekten

Beschränkung auf neuangeschaffte Objekte zwar rechtlich möglich, führt aber zu Lock-in-Effekten.

Universität
zu Köln



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!