

Zum Spannungsverhältnis zwischen § 33 Abs. 1 GrStG und § 227 AO in Erbbaurechtsfällen

Von Norbert Meier, Essen^{*)}

I. Ausgangsfall

Zur Verdeutlichung der angesprochenen Problematik soll von folgendem Beispielfall ausgegangen werden:

Die A-AG hat mit der B-GmbH im Jahre 2008 einen Generalmietvertrag abgeschlossen, wonach sie dieser die Gesamtheit der zu vermietenden Flächen zur Verfügung stellt; an den entsprechenden Grundstücken, die im Eigentum der B-GmbH stehen, ist der A-AG ein Erbbaurecht eingeräumt worden. Bei der A-AG handelt es sich um eine 100-prozentige Beteiligungsgesellschaft der B-GmbH. Infolge der Insolvenz der C-GmbH als Untermieter der B-GmbH im Juni 2013 standen die Räumlichkeiten bis zur Neuvermietung Anfang September 2014 leer, so dass sie der B-GmbH keine Mieteinnahmen einbrachten, während diese aber aufgrund des Generalmietvertrages mit der A-AG weiterhin auch für diesen Zeitraum Miete an jene zahlte. Ein von der B-GmbH im Februar 2014 gestellter Antrag auf Grundsteuererlass gem. § 33 Abs. 1 GrStG wurde unter Hinweis auf die Regelung in § 10 Abs. 2 GrStG seitens der Stadt S abgelehnt. Daraufhin stellte die B-GmbH einen erneuten Antrag auf Erlass der Grundsteuer, diesmal gestützt auf die Grundlage des § 227 AO. Wäre dieser Antrag positiv zu bescheiden?

II. Die Vorschrift des § 227 AO

Die Norm des § 227 AO besagt, dass die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen können, wenn deren Einziehung nach Lage des Falls unbillig wäre.

1. Anwendbarkeit

Da mit § 33 Abs. 1 GrStG aber eine Norm existiert, die bereits einen Erlass – wegen wesentlicher Ertragsminderung – vorsieht, stellt sich zunächst die Frage nach der Anwendbarkeit des § 227 AO in diesem Kontext.

Es handelt sich bei § 33 Abs. 1 GrStG zwar um eine spezielle Billigkeitsvorschrift. Diese verdrängt jedoch nicht die im Rahmen des § 227 AO zu treffende allgemeine Billigkeitsentscheidung, vielmehr kommt diese Norm daneben derart zur Anwendung, dass bei der Frage nach der gesetzestypischen Ausgangslage § 33 Abs. 1 GrStG sodann in dessen Rahmen zu berücksichtigen ist¹⁾. Konkret bedeutet dies, dass bei der Bestimmung, ob eine Unbilligkeit i. S. d. § 227 AO vorliegt, die Voraussetzungen des § 33 GrStG jedenfalls beachtet werden müssen²⁾.

2. Tatbestandsvoraussetzungen des § 227 AO

2.1 Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis

Gegenstand des Erlasses nach § 227 AO sind Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, mithin solche, die gegen den Steuerpflichtigen gerichtet sind. Dazu zählt auch der Anspruch auf Zahlung der Grundsteuer als Steuer auf das Eigentum an Grundstücken. Bei dieser handelt es sich um eine Realsteuer im Sinne des § 3 Abs. 2 AO, sodass die Vorschriften des fünften Teils – in dem auch § 227 AO geregelt ist – gem. § 1 Abs. 2 Nr. 5 AO anwendbar sind.

2.2 Der Begriff der Unbilligkeit

Die Einziehung der Grundsteuer müsste im konkreten Fall unbillig erscheinen.

Aufgabe der Billigkeit ist es, das bei Anwendung des allgemeinen Gesetzes zustande gekommene Ergebnis dem Einzelfall so anzupassen, dass der dem Gesetz zugrundeliegende Gedanke verwirklicht wird. Da die Folgen einer strikten Gesetzesanwendung auf diesem Weg korrigiert werden sollen, geht es letztlich in der Sache darum, weiteren Gerechtigkeitspostulaten wie dem Gleichheitsgebot, dem Willkürverbot sowie den Grundsätzen des Vertrauensschutzes, Treu und Glauben und der Zumutbarkeit Rechnung zu tragen³⁾.

Der insoweit unbestimmte Rechtsbegriff muss jeweils im Hinblick auf den konkreten Fall ausgefüllt und angewendet werden. Geht es wie im Ausgangsfall um den Erlass von Objektsteuern, können sowohl sachliche als auch persönliche Billigkeitsgründe anzuerkennen sein. Da Letztere in diesem Zusammenhang kaum geltend gemacht werden, soll sich die Prüfung auf die sachliche Unbilligkeit beschränken.

Sachliche Billigkeitsgründe sind solche, die unabhängig von der Person des Schuldners und seinen wirtschaftlichen Verhältnissen unmittelbar aus dem Gesetz – das heißt aus der Tatsache der Besteuerung als solcher – und seiner Anwendung hervorgehen⁴⁾. Die Gründe ergeben sich aus dem anspruchsbegründenden Tatbestand selbst und liegen immer dann vor, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte oder wenn angenommen werden kann, dass die Einziehung der Steuerschuld den Wertungen des Gesetzgebers widerspricht⁵⁾. Dagegen rechtfertigen Härten, die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestands einer

^{*)} Der Autor ist Städtischer Rechtsdirektor und als Finanzjurist der Stadt Essen tätig.

1) Fritsch, in: Pahlke/König, Abgabenordnung, 2. Aufl. (2009), § 227 Rn. 6; von Groll, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Stand November 2011, § 227 Rn. 6; Rüsken, in: Klein, Abgabenordnung, 12. Aufl. (2014), § 227 Rn. 3.
2) Troll/Eisele, Grundsteuergesetz, 10. Aufl. (2010), § 33 Rn. 6.

3) Loose, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Stand Mai 2014, § 227 Rn. 18.

4) Von Groll (Fn. 1), § 227 Rn. 126.

5) Loose (Fn. 3), § 227 Rn. 40.

steuerrechtlichen Vorschrift bewusst in Kauf genommen hat, keinen Erlass⁶⁾.

2.3 Unbilligkeit wegen Zweckverfehlung

Anerkannt ist ein Erlass gem. § 227 AO insbesondere, wenn eine sog. Zweckverfehlung vorliegt. Danach ist erforderlich, dass die Besteuerung eines Einzelfalls, der unter einen gesetzlichen Tatbestand fällt, mit dem Sinn des Steuergesetzes – hier §§ 33, 10 GrStG – nicht vereinbar ist.

2.3.1 Zum Verhältnis der §§ 10 Abs. 2, 33 Abs. 1 GrStG

Überträgt man diesen Gedanken auf die vorliegende Konstellation, ergibt sich Folgendes:

Grundsätzlich ist die Grundsteuer gem. § 10 Abs. 1 GrStG von demjenigen zu entrichten, dem der Steuergegenstand bei der Feststellung des Einheitswertes zugerechnet ist. Gemäß § 39 Abs. 1 AO wird der Einheitswert dem Eigentümer des Grundstücks zugerechnet, der – wie im Ausgangsfall die B-GmbH – auch eine juristische Person sein kann.

Abweichend hiervon regelt § 10 Abs. 2 GrStG, dass u. a. derjenige, dem ein Erbbaurecht zugerechnet ist, auch Schuldner der Grundsteuer für das belastete Grundstück ist. Demzufolge ergibt sich eine wirtschaftliche Einheit dahingehend, dass der Erbbauberechtigte als Steuerschuldner für das ganze Grundstück behandelt wird. Erbbauberechtigte ist im Beispielsfall die A-AG. Demnach ist auch nur diese als Steuerschuldnerin anzusehen.

Dies wirkt sich nun im Ausgangsfall dahingehend aus, dass grundsätzlich auch nur die A-AG berechtigt ist, den in § 33 Abs. 1 GrStG vorgesehenen Erlass wegen wesentlicher Ertragsminderung zu beantragen, da nach dieser Norm die Minderung des normalen Rohertrages bei dem Steuerschuldner selbst eingetreten sein muss. Die A-AG hat aber keinen Antrag gestellt.

Umgekehrt scheidet aber ein Antrag der B-GmbH auf Erlass gem. § 33 Abs. 1 GrStG daran, dass diese schon nicht antragsberechtigt ist, da sie aufgrund der Regelung des § 10 Abs. 2 GrStG nicht als Steuerschuldnerin anzusehen ist. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass sie einen Bescheid über die Feststellung des Einheitswertes für die wirtschaftliche Einheit von Grundstück und Erbbaurecht erhält. Diese steuerliche Bewertung stützt sich auf § 92 Abs. 1 BewG, wonach bei Grundstücken, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, das Erbbaurecht und das belastete Grundstück zwei selbstständige wirtschaftliche Einheiten bilden, für die jeweils ein eigener Einheitswert festzustellen ist. Dementsprechend wird zunächst für das gesamte Grundstück einschließlich der Gebäude und Nebenanlagen ein Gesamtwert ohne Rücksicht auf die dingliche Belastung ermittelt. Sodann erfolgt eine Aufteilung auf das Erbbaurecht und das belastete Grundstück entsprechend der Dauer des Erbbaurechts. Die in diesem Rahmen vorgenommene Aufteilung ist jedoch für die Grundsteuer ohne Bedeutung, da der Erbbauberechtigte – wie sich aus § 10 Abs. 2 GrStG ergibt – gleichzeitig auch Steuerschuldner für das belastete Grundstück ist.

6) Fritsch (Fn. 1), § 227 Rn. 13.

2.3.2 100-prozentige Beteiligung als wesentlicher Aspekt?

Der Ertragsausfall kann somit nach § 33 Abs. 1 GrStG weder von der A-AG noch von der B-GmbH geltend gemacht werden. Fraglich ist, ob diese Umstände zu einer Unbilligkeit im Sinne des § 227 AO führen.

Insoweit könnte im Beispielsfall von Bedeutung sein, dass die A-AG eine 100-prozentige Tochtergesellschaft der B-GmbH ist, sodass die Gewinne und Verluste der A-AG jener vollumfänglich zuzurechnen sind. Zwar handelt es sich bei einem Mutterunternehmen um ein rechtlich selbstständiges Unternehmen. Rein wirtschaftlich betrachtet führt aber der durch den Leerstand begründete Ertragsausfall zulasten der Muttergesellschaft gleichzeitig auch zu einem Verlust auf Seiten der A-AG als Tochtergesellschaft, denn insoweit ist die Tochtergesellschaft von dem Mutterunternehmen abhängig. Diese Abhängigkeit wiegt umso mehr, wenn es sich – wie vorliegend bei der A-AG – um eine 100-prozentige Tochter handelt, bei der das gesamte Kapital im Besitz der Muttergesellschaft, der B-GmbH, ist.

Es müsste somit im Ausgangsfall unbillig sein, dass die Grundsteuer ohne Erlassminderung von der A-AG erhoben wird, obwohl sich die Ertragsminderung der B-GmbH aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Konzeption auch in deren Vermögen als 100-prozentige Tochtergesellschaft niederschlägt.

2.3.3 Rechtliche Würdigung

Es sprechen jedoch bereits Sinn und Zweck der §§ 10, 33 Abs. 1 GrStG gegen eine derartige Wertung:

Die Grundsteuer knüpft als Objektsteuer an den Grundbesitz als wirtschaftliches Objekt an, dessen Nutzen grundsätzlich dem Eigentümer zufällt. Besteht an dem Grundstück ein Erbbaurecht, wird dies steuerrechtlich in der Weise berücksichtigt, dass dann wiederum der Erbbauberechtigte als Steuerschuldner anzusehen ist, da diesem auch der Ertrag und die Substanz des Erbbaurechts als wirtschaftlicher Nutzen zustehen. Dementsprechend kann auch nur der Erbbauberechtigte im Rahmen des § 33 Abs. 1 GrStG einen entsprechenden Antrag stellen, um seinen Ertragsausfall und damit eine Minderung des wirtschaftlichen Nutzens geltend zu machen.

Vermietet der Erbbauberechtigte (hier: die A-AG) als Generalvermieter nun auf dem Grundstück befindliche Gebäude, erzielt er seinen wirtschaftlichen Nutzen aus dem monatlich zu leistenden Mietzins des Generalmieters (hier: der B-GmbH). Kommt es in dem Verhältnis Generalvermieter zu Generalmieter zu einem Ertragsausfall, entspricht es der Steuergerechtigkeit, dass sich der Generalvermieter hierauf im Rahmen des § 33 Abs. 1 GrStG berufen kann.

Liegt der Ertragsausfall hingegen auf der Ebene des Generalmieters zu dessen vermeintlichen Mietern, schlägt dies auf die soeben benannte Ebene deswegen nicht durch, weil der Erbbauberechtigte und Generalvermieter aufgrund der fortdauernden Leistung des Mietzinses durch den Generalmieter keinen wirtschaftlichen Nachteil erleidet.

Etwas anderes kann auch nicht für den Fall gelten, dass Generalvermieter und Generalmieter als Mutter-Tochter-Unternehmen konzipiert sind. Denn dabei handelt es sich nicht um eine Situation, die als Sonderfall zu bezeichnen

wäre und die es somit rechtfertigte, die Ausnahmeregelung des § 227 AO zu erfüllen:

Es obliegt den Grundstücksnutzenden selbst, in welcher Art und Weise sie Personengesellschaften bzw. juristische Personen zur Steigerung ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einsetzen. Diese sind auf rechtlicher Ebene eigenständige Rechtssubjekte und folglich wie solche auch im Bereich des Steuerrechts individuell zu betrachten.

Es handelt sich dabei auch nicht um eine Konstellation, bei der davon ausgegangen werden kann, dass der Gesetzgeber deren Regelung übersehen habe und bei Kenntnis entsprechend positiv geregelt hätte. Vielmehr hat er mit der Vorschrift des § 33 GrStG verbindlich festgelegt, dass eine Ertragsminderung nur dann geltend gemacht werden kann, wenn diese in der Person des Steuerschuldners selbst eintritt. Dass gesellschaftsrechtliche Möglichkeiten bestehen, die dazu führen, dass sich ein Ertragsausfall wirtschaftlich betrachtet auf die Person des Steuerschuldners auswirken kann, obwohl gerade keine Personenidentität besteht, ist kein atypischer vom Gesetzgeber übersehener Umstand.

Die Anerkennung eines Erlasses gem. § 227 AO würde vor diesem Hintergrund vielmehr dazu führen, dass die von §§ 33, 10 Abs. 1 GrStG geforderte Voraussetzung umgangen würde.

2.4 Unbilligkeit aufgrund Vergleichbarkeit mit den übrigen Fallgruppen des § 227 AO

Nichts anderes ergibt sich mit Blick auf die sonstigen, im Rahmen des § 227 AO anerkannten Fallgruppen:

So wird beispielsweise ein Erlass angenommen, wenn die Nichtanwendung zu einem Verstoß gegen allgemeine Rechtsgrundsätze führen würde, etwa, weil Finanzbehörden sich aufgrund Erteilung einer unrichtigen Auskunft falsch verhalten haben, oder wenn dem Steuerschuldner Vertrauensschutz zu gewähren ist, weil er im Vertrauen auf die Weitergeltung von Gesetzen, Verwaltungsanweisungen oder einer bestimmten ständigen Rechtsprechung bereits Dispositionen getroffen hat, die er nicht mehr rückgängig machen kann.

Ferner berechtigt zu einem Erlass ein Verstoß gegen verfassungsrechtliche Wertungen, wie z. B. erhebliche Beeinträchtigungen der Art. 3, 6, 12 und 14 GG⁷⁾.

Es handelt sich dabei jedoch sämtlich um Fallgestaltungen, die mit der vorliegenden nicht vergleichbar sind. Zudem muss auch berücksichtigt werden, dass der Gesetzgeber die Fälle, in denen eine sachliche Unbilligkeit vorliegen kann, in §§ 32 ff. GrStG abschließend geregelt hat, sodass für einen Erlass gem. § 227 AO auch die in diesen Normen geforderten Voraussetzungen erfüllt sein müssten.

III. Lösung des Ausgangsfalls

Nach alledem ergibt sich, dass die Erhebung der Grundsteuer keine Unbilligkeit darstellt, sodass die B-GmbH nicht mit Erfolg einen Antrag auf Erlass gem. § 227 AO geltend machen kann.

7) Fritsch (Fn. 1), § 227 Rn. 21–27.

AUS DER RECHTSPRECHUNG

sog. echten und sog. unechten Hinterliegern kommt es dabei nicht an.

OVG NRW, Urteil vom 23. 7. 2014 – 9 A 2119/12

Aus den Gründen:

Rechtsgrundlage des angefochtenen Bescheides sind die §§ 6 bis 9 der Satzung über die Straßenreinigung und die Erhebung von Straßenreinigungsgebühren in der Stadt C. (Straßenreinigungs- und Gebührensatzung – StrReinGS) vom 23. 11. 1978 in der für das Veranlagungsjahr 2012 maßgeblichen Fassung der 31. Änderungssatzung vom 15. 12. 2011. Danach erhebt die beklagte Stadt für die von ihr durchgeführte Reinigung der öffentlichen Straßen Benutzungsgebühren nach § 6 Abs. 2 KAG NRW in Verbindung mit § 3 Abs. 1 StrReinG NRW (§ 6 Satz 1 StrReinGS) nach dem Maßstab und den Gebührensätzen des § 7 StrReinGS. Gebührenpflichtig ist gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 StrReinGS der Eigentümer des erschlossenen Grundstücks. Erschlossen im Sinne dieser Satzung ist ein Grundstück dann, wenn der Eigentümer die tatsächliche und rechtliche Möglichkeit hat, von der Erschließungsanlage eine Zufahrt oder wenigstens einen Zugang zu seinem oder ihrem Grundstück zu nehmen; dabei ist es ohne Belang,

Zur gebührenrechtlich relevanten Doppellerschließung in Fällen, in denen ein an eine Straße angrenzendes und durch diese erschlossenes Grundstück darüber hinaus auch über ein angrenzendes Grundstück desselben Eigentümers von einer anderen Straße her zugänglich ist und dem damit verbundenen zusätzlichen, objektiven und grundstücksbezogenen Vorteil, der die Heranziehung zu Straßenreinigungsgebühren unter Berücksichtigung der der Straße zugewandten Grundstücksseiten beider Flurstücke rechtfertigt.

Sieht die Straßenreinigungsgebührensatzung vor, dass ein (Buch-)Grundstück in Fällen sog. Doppel- und Mehrfacherschließung hinsichtlich mehrerer erschließender Straßen gebührenpflichtig ist, stellt das keinen Verstoß gegen Art. 3 GG dar, weil mehrfache Erschließung aus straßenreinigungsrechtlicher Sicht auch mehrfachen Vorteil bedeutet.

Eine gebührenrechtlich relevante Doppellerschließung kann auch vorliegen, wenn ein an eine Straße angrenzendes und durch diese erschlossenes Grundstück darüber hinaus über ein angrenzendes Grundstück desselben Eigentümers von einer anderen Straße her zugänglich ist. Auf die Unterscheidung zwischen