

# Nun doch Teilerlass der Grundsteuer bei strukturell bedingtem Leerstand

– Bundesverwaltungsgericht gibt seine bisherige Rechtsprechung auf –

Reinhard Stöckel, Regierungsdirektor, Erfurt

Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) hatte mit Urteil vom 4. 4. 2001<sup>1</sup> entschieden, dass strukturell bedingte Ertragsminderungen von nicht nur vorübergehender Natur nicht zu einem Teilerlass der Grundsteuer führen dürfen. Der Bundesfinanzhof (BFH) legte dem gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes diese Frage zur Entscheidung vor (Beschluss vom 26. 2. 2007<sup>2</sup>). Das Verfahren fand ein überraschendes und schnelles Ende, denn das BVerwG hat seine Rechtsprechung zum strukturell bedingten Leerstand mit Entscheidung vom 24. 4. 2007<sup>3</sup> aufgegeben. Der nachstehende Beitrag befasst sich mit den unmittelbaren Folgen dieses Rückzugs und zeigt auf, ob sich dadurch geänderte Voraussetzungen für die Gewährung eines Grundsteuererlasses ergeben.

## I. Allgemeines

Die Grundsteuer ist eine ertragsunabhängige Objektsteuer, d. h. ob das Steuerobjekt einen Ertrag erzielt, ist für die Festsetzung und Erhebung einer Grundsteuer grundsätzlich bedeutungslos. Aus diesem Grund werden unbebaute Grundstücke, auch wenn kein Ertrag (z. B. durch Verpachtung) erzielt wird, zur Grundsteuer herangezogen.

Wie bei anderen Steuern können auch bei der Grundsteuer Billigkeitsmaßnahmen getroffen werden, wenn ihre Einziehung unbillig wäre. Der Gesetzgeber hat dazu mit § 33 eine Vorschrift in das Grundsteuergesetz aufgenommen, die unter bestimmten Voraussetzungen Billigkeitsmaßnahmen bei der Einziehung der Grundsteuer vorsieht. Darüber hinaus gehende Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO und § 227 AO sind nicht vorgesehen.

## II. Begründung der Vorschrift des § 33 GrStG

Der Gesetzgeber hat bei der Fassung des GrStG 1973 die Vorschrift des § 33 GrStG wie folgt begründet: „Ein Erlass wegen wesentlicher Ertragsminderung kann nur für Grundstücke in Betracht kommen, die ihrer Natur nach Ertrag bringend sind. Unbebaute Grundstücke sind deshalb in die Erlassregelung nicht mit einbezogen.

1. Der Erlass der Grundsteuer setzt eine wesentliche Ertragsminderung voraus. Als wesentlich wird eine Minderung des normalen Rohertrags von mehr als 20 v. H. angesehen.

2. Weitere Voraussetzung ist, dass der Eigentümer die Ertragsminderung nicht zu vertreten hat, diese also auf Umständen beruht, die außerhalb seiner Einflussmöglichkeit liegen. Als Beispiele sind zu nennen

- Ernteausfall bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft infolge von Naturereignissen (Hochwasser, Dürre, Hagel usw.)
- Leerstehen von Wohnungen oder Geschäftsräumen infolge mangelnder Mieternachfrage für die betreffenden Objekte
- Keine Möglichkeit zur Ausnutzung eigengewerblich genutzter Fabrikgrundstücke nach einer strukturell bedingten Aufgabe der bisherigen Produktion u. a. mehr.

3. Bei Betrieben der Land- u. Forstwirtschaft und bei eigengewerblich genutzten Grundstücken muss zudem die

1 11 C 12/00, BStBl II 2002 S. 889.

2 II R 5/05, BStBl II 2007 S. 469 = BB 2007 S. 818 = ZKF 2007 S. 116.

3 BVerwG GmS – OGB 1.07.

*Einziehung der Grundsteuer unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebs unbillig sein. Für die Beurteilung der Billigkeit kommt es nur auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebs, nicht aber auf die sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse des Inhabers an.*

4. Liegen die Voraussetzungen für einen Erlass vor, so bleibt dessen Ausmaß gesetzlich festgelegt. Der Erlass kann bei völliger Ertraglosigkeit vier Fünftel der Grundsteuer ausmachen.“

**III. Entscheidung über den Erlassantrag**

Der Steuerschuldner hat keinen Rechtsanspruch auf Gewährung eines Erlasses aus Billigkeitsgründen. Er hat lediglich einen Anspruch darauf, dass die Gemeinde über seinen Antrag nach pflichtgemäßem Ermessen entscheidet. Die Entscheidung über Art und Umfang der zu treffenden Maßnahmen steht allein im Ermessen der Gemeinde. Ein Erlassantrag kann abgelehnt werden, wenn der Steuerschuldner keine erschöpfende und glaubwürdige Auskunft über seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse gibt.<sup>4</sup>

Wird ein Erlassantrag ganz oder zum Teil abgelehnt, so ist hierüber von der Gemeinde ein förmlicher Bescheid zu erteilen. Die Ablehnung muss hinreichend begründet sein; denn eine Ermessensentscheidung wäre ebenso wie jede andere Verwaltungsentscheidung ohne eine Begründung fehlerhaft<sup>5</sup>. Die Entscheidung über den Erlassantrag kann vom Steuerschuldner angefochten werden. Das Rechtsbehelfsverfahren richtet sich nach §§ 40 ff. VwGO. Wird der Widerspruch abgelehnt, so besteht die Möglichkeit, Klage beim Verwaltungsgericht einzulegen. Die Anwendung der Erlassvorschrift als Ermessensvorschrift unterliegt einer vollen Nachprüfbarkeit.<sup>6</sup>

**IV. Fortschreibung des Einheitswerts statt Grundsteuererlass nach § 33 GrStG**

Beruhet die Minderung des Rohertrags auf einem Umstand, der für den Erlasszeitraum durch eine Wertfortschreibung des Einheitswerts berücksichtigt werden kann, so ist ein Erlass ausgeschlossen (§ 33 Abs. 5 GrStG, Abschn. 38 Abs. 6 GrStR). Damit soll verhindert werden, dass Versäumnisse bei der Einheitsbewertung auf dem Umweg über den Erlass wieder gutgemacht werden.

Der Wortlaut des § 33 Abs. 5 GrStG ist insofern ungenau, als eine Ertragsminderung zwar ein Erlassgrund ist, niemals aber unmittelbar auch zu einer Wertfortschreibung führen kann, denn die spätere Mietentwicklung ist für die Einheitsbewertung ohne Bedeutung.<sup>7</sup>

So ist bei der Fortschreibung des Einheitswerts eines Mietwohngrundstücks stets von der Jahresrohmiete auszugehen, die zum Hauptfeststellungszeitpunkt 1935 (neue Länder) bzw. 1964 (alte Länder) unter Berücksichtigung des tatsächlichen Zustandes der Wohnungen vom Fortschreibungszeitpunkt gezahlt worden wäre. Es

kommt also weder auf die normale Jahresrohmiete noch auf die tatsächlich gezahlte Jahresrohmiete vom Erlasszeitraum, d. h. vom Fortschreibungszeitpunkt, an.

Eine Ertragsminderung, die durch ein im Erlasszeitraum eingetretenes Ereignis verursacht wird, kann erst auf den Beginn des darauf folgenden Kalenderjahrs zu einer Wertfortschreibung des Einheitswerts führen. In diesem Fall wäre deshalb auch nach § 33 Abs. 5 GrStG ein Erlass für das laufende Kalenderjahr, in welchem das Ereignis eingetreten ist, nicht ausgeschlossen.

**V. Normaler Rohertrag**

**1. Erlass bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft**

Zur Ermittlung des Ausmaßes der Ertragsminderung bei der Land- und Forstwirtschaft ist der Rohertrag des Betriebs, der innerhalb des Erlasszeitraums tatsächlich erzielt wurde, mit dem Rohertrag zu vergleichen, der unter normalen Verhältnissen und bei ordnungsmäßiger Bewirtschaftung während des Erlasszeitraums hätte erzielt werden können (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 GrStG i. V. m. Abschn. 39 GrStR).

**2. Erlass beim Grundvermögen**

Bei der Ermittlung des Ausmaßes des Erlasses für bebauten Grundstücke ist der tatsächliche Rohertrag des Erlasszeitraumes dem normalen Rohertrag gegenüberzustellen. Der normale Rohertrag bebauter Grundstücke ist die übliche Jahresrohmiete, die nach den Verhältnissen zu Beginn des Erlasszeitraumes normalerweise für diesen zu erzielen gewesen wäre (§ 33 Abs. 1 Nr. 2 und 3 GrStG).

Bei bebauten Grundstücken ergibt sich die Minderung des normalen Rohertrags (§ 33 Abs. 1 Nr. 2 und 3 GrStG) aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem normalen Rohertrag zu Beginn des Erlasszeitraums und dem im Erlasszeitraum tatsächlich erzielten Rohertrag. Sie ist in einem Hundertsatz des normalen Rohertrags festzustellen.

**Beispiel:**

Normaler Rohertrag am 1. Januar 2006	= 30 000 €
Tatsächlich erzielter Rohertrag im Kalenderjahr 2006	= 20 000 €
Unterschied	= 10 000 €
Minderung des normalen Rohertrags	
$(10\ 000 \times 100)$	= 33,33 v. H.
30 000	

Eine Mietminderung liegt vor, wenn die Mieteinnahmen für das Kalenderjahr niedriger sind als die, die sonst üb-

4 BVerwG vom 23.10.59, KStZ 1960 S. 7.  
 5 BFH v. 3.2.81, BStBl II 1981 S. 493.  
 6 Gemeinsamer Senat – OGB vom 19. 10. 1971, BStBl II 1972 S. 603.  
 7 BFH v. 12.3.82, BStBl II 1982 S. 431.

licherweise für die Wohnung hätten erzielt werden können. Zahlt ein Mieter seine vertraglich geschuldete Miete seit mehr als 3 Monaten nicht mehr und wurden entsprechende rechtliche Schritte zur Durchsetzung des Mietanspruchs eingeleitet, so kann diese Minderung des normalen Rohertrags zu einem Erlass führen. Bei einem Erlass für leerstehende Wohnungen ist zunächst festzustellen, ob der Leerstand vom Vermieter zu vertreten ist. Steht die Wohnung nur zeitweise leer, ist die dadurch bedingte Minderung der Mieteinnahmen festzustellen.

Bei Ferienwohnungen, die nur während der Sommersaison vermietet werden können, sind die tatsächlichen Mieteinnahmen der Miete gegenüberzustellen, die üblicherweise für vergleichbare Ferienwohnungen während des Kalenderjahres insgesamt erzielt werden können. Meist wird es mit gewissen Schwierigkeiten verbunden sein, für das Kalenderjahr, für das ein Erlass in Betracht kommen soll, eine ortsübliche Miete als Vergleichsmiete festzulegen. Theoretisch können die Mieten für vergleichbare Objekte (unmittelbarer Vergleich) oder die Angaben in sog. Mietspiegeln (mittelbarer Vergleich) herangezogen werden.

## VI. Begriff des „Vertretenmüssens“

Soweit eine Rohertragsminderung nach den vorstehenden Grundsätzen zu bejahen ist, ist zu prüfen, ob der/die Steuerpflichtige die Minderung zu vertreten hat. Wie sich aus § 34 Abs. 1 Satz 2 GrStG ergibt, ist dabei ausschließlich und allein auf das Verhalten des/der Steuerpflichtigen während des Erlasszeitraums abzustellen.

### 1. Land- und Forstwirtschaft

Bei der Land- und Forstwirtschaft sind es insbesondere Naturereignisse, die zu einer Minderung des Rohertrags führen. Zu den in Abschn. 38 Abs. 3 GrStR bereits aufgeführten Naturereignissen gehören bei der Forstwirtschaft vor allem die zahlreichen Wind- und Schneebrüche als Folge der Orkane in den letzten Jahren, ebenso auch der dadurch bedingte Insektenfraß. Auch Dürreschäden können einen Teilerlass der Grundsteuer rechtfertigen. Bei Nichtbewirtschaftung von Flächen zur Einschränkung einer Überproduktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse ist ein Erlass nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 GrStG nicht möglich.

### 2. Wohn- und vermietete Gewerbegrundstücke

Bei Wohn- und vermieteten Gewerbegrundstücken kommt ein Erlass in Betracht, wenn der Eigentümer die wesentliche Ertragsminderung nicht zu vertreten hat. Auf seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse kommt es dabei nicht an.

Der Vermieter hat eine Rohertragsminderung nur dann nicht zu vertreten, wenn er nachweist, dass er sich in

ortsüblicher Weise und während des gesamten Erlasszeitraums bemüht hat und eine Vermietung **trotz eines Vermietungsangebots unter der ortsüblichen Miete nicht möglich war**. Bei der als Objektsteuer ausgestalteten Grundsteuer obliegt ihm nämlich die Verpflichtung, auch den geringst möglichen Ertrag (**Kostenmiete**) aus dem Objekt zu erzielen, bevor ihm ein Grundsteuererlass nach § 33 GrStG zugute kommen kann. Die Falscheinschätzung der Marktlage darf nicht zur Versagung des Erlasses führen, wenn die vorstehenden Voraussetzungen für die Gewährung eines Erlasses nachgewiesen wurden.

### 3. Eigengewerblich genutzte bebaute Grundstücke

Bei eigengewerblich genutzten bebauten Grundstücken hat der Unternehmer eine Minderung der Ausnutzung (§ 33 Abs. 2 GrStG) nicht zu vertreten, wenn für ihn keine Möglichkeit bestand, auf deren Ursachen in zumutbarer Weise Einfluss zu nehmen. Zu diesen Ursachen können auch strukturelle und konjunkturelle Entwicklungen gehören, die ihn zwingen, den bisher auf dem Grundstück unterhaltenen Betrieb stillzulegen oder einzuschränken. Dagegen fällt zum Beispiel eine Minderung der Ausnutzung bei Neugründungen oder Kapazitätsausweitungen regelmäßig in den Bereich des Unternehmerrisikos. Sie ist daher auch vom Unternehmer zu vertreten.

## VII. Unbilligkeit nach den Verhältnissen des Betriebs

### 1. Betriebe der Land- und Forstwirtschaft

Weitere Voraussetzung für den Erlass ist, dass die Einziehung der Grundsteuer nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebs unbillig wäre. Dabei kommt es nicht auf die wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse des Inhabers, sondern nur auf die Verhältnisse des Betriebs an. Die Verhältnisse des Betriebs sind nach den Grundsätzen der steuerlichen Gewinnermittlung zu beurteilen. Ist danach das Betriebsergebnis negativ und kann die Grundsteuer auch nicht aus dem vorhandenen Betriebsvermögen oder durch Kreditaufnahme entrichtet werden, so wäre auch ihre Entrichtung unbillig (Abschn. 38 Abs. 5 GrStR).

### 2. Bebaute Grundstücke von Wohnungsbau- und Immobiliengesellschaften

Bebaute Grundstücke, die im Eigentum von Wohnungsbau- oder Immobiliengesellschaften stehen, dienen regelmäßig der Erfüllung des gesellschaftlichen Zwecks, der Vermietung und Verwaltung eigenen Grundvermögens. Hat eine Wohnungsbaugesellschaft für einen Steuergegenstand (für ein bebautes Grundstück) einen Antrag auf Erlass der Grundsteuer nach § 33 GrStG gestellt, so ist zunächst der Nachweis einer wesentlichen Ertragsminderung und sodann der Nachweis, dass sie die Minderung

des Rohertrags nicht selbst zu vertreten hat, zu führen. Bei Wohnungen, die leer stehen, hat der Steuerschuldner die dadurch bedingte Minderung des normalen Rohertrags nicht zu vertreten, wenn er sich in ortsüblicher Weise und während des gesamten Erlasszeitraums um deren Vermietung bemüht hat (s. auch VI., Nr. 2).

### 3. Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Gesamtbetriebs

Sind alle diese Bedingungen für die Gewährung eines Grundsteuererlasses erfüllt, kann die Grundsteuer für das Steuerobjekt nach § 33 GrStG erlassen werden, wenn die Einziehung der Grundsteuer nach den wirtschaftlichen Verhältnissen der Wohnungsbaugesellschaft unbillig wäre. Die wirtschaftlichen Verhältnisse sind hierbei nicht isoliert für den Steuergegenstand Grundstück, sondern im Zusammenhang des Gesamtbetriebs zu betrachten.

Die Einziehung der unverkürzten Grundsteuer ist nur dann nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebs unbillig, wenn

- das Gesamtunternehmen im Erlasszeitraum ein negatives Betriebsergebnis erzielt hat und
- die Position Grundsteuer innerhalb des Aufwands von nicht nur geringfügigem Gewicht ist.<sup>8</sup>

Insoweit ist die unverkürzte Grundsteuer nicht in Relation zur Höhe des Betriebsverlustes im Erlasszeitraum, sondern in Relation zur Höhe der gesamten Betriebsausga-

ben in diesem Zeitraum zu setzen. Der Anteil der unverkürzten Grundsteuer an den Betriebsausgaben muss **mindestens 1 %** betragen, um eine Unbilligkeit i. S. von § 33 Abs. 1 Satz 2 GrStG überhaupt in Betracht zu ziehen.

### VIII. Fazit

Liegt eine wesentliche Ertragsminderung vor und ist diese nicht vom Grundstückseigentümer zu vertreten, kommt ein Erlass der Grundsteuer in Betracht. Eine dauerhafte, strukturell bedingte Ertragsminderung musste bei einem Erstantrag auf Grundsteuererlass dem Antragsteller erst einmal nachgewiesen werden. Dies ist nunmehr nicht mehr erforderlich, da das BVerwG seine Entscheidung vom 4. 4. 2001 aufgegeben hat. Damit kann, wie vom Gesetzgeber vorgesehen, über den Erlass der Grundsteuer entschieden werden. Allerdings sind bei den unter Tz. 7 aufgeführten Grundstücken stets zusätzlich die wirtschaftlichen Verhältnisse zu prüfen. Erst danach kann entschieden werden, ob die Einziehung der Grundsteuer nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Betriebs unbillig wäre.

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass damit zwar ein erheblicher Mehraufwand für den Antragsteller und für die Gemeinde entsteht, gleichzeitig jedoch sichergestellt wird, dass anstelle von Ablehnungen wegen eines strukturell bedingten Leerstands nunmehr in der Sache zu entscheiden ist.