



---

## Ausarbeitung

---

### **Gesetzgebungskompetenz zur Einführung einer Mietensteuer durch ein Bundesland**

Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Vorschlags des DIW Berlin für eine Mietensteuer

**Gesetzgebungskompetenz zur Einführung einer Mietensteuer durch ein Bundesland**

Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit des Vorschlags des DIW Berlin für eine Mietensteuer

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 095/21

Abschluss der Arbeit: 8. Dezember 2021

Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

---

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzugeben und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Vorschlag des DIW Berlin für eine Mietensteuer im Land Berlin</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Der vorgeschlagene bzw. mögliche Tatbestand der Mietensteuer</b>	<b>4</b>
2.1.	Subjektive Steuerpflicht / Steuerpflichtige	4
2.2.	Objektive Steuerpflicht / Steuerobjekt	5
2.3.	Steuersatz	6
2.4.	Steuererhebung	6
<b>3.</b>	<b>Verfassungsrechtliche Qualifizierung der Mietensteuer als Steuer</b>	<b>6</b>
3.1.	Notwendigkeit der Qualifizierung als Steuer oder Sonderabgabe	6
3.2.	Der Steuerbegriff	7
3.3.	Die Mietensteuer als Zwecksteuer	7
<b>4.</b>	<b>Abgrenzung der Mietensteuer zu den Sonderabgaben</b>	<b>8</b>
4.1.	Anforderungen an nichtsteuerliche Abgaben	8
4.2.	Sonderabgaben im engeren Sinne (mit Finanzierungsfunktion)	9
4.3.	Abgrenzung zu den Vorteilsabschöpfungsabgaben (Sonderabgaben mit Ausgleichs- und Abschöpfungsfunktion)	12
4.3.1.	Vorteilsabschöpfungsabgabe bei öffentlichem Bewirtschaftungssystem	12
4.3.2.	Vorteilsabschöpfungsabgabe zur Rückabwicklung staatlicher Subventionen	14
4.4.	Abgrenzung zu weiteren Sonderabgaben ohne Finanzierungsfunktion	15
4.5.	Ergebnis zur Qualifikation der Mietensteuer	15
<b>5.</b>	<b>Gesetzgebungskompetenz zur Einführung einer Mietensteuer nach der Finanzverfassung</b>	<b>16</b>
5.1.	Kein Steuererfindungsrecht	16
5.2.	Einkommen- und Körperschaftsteuer	16
5.3.	Grundsteuer und Vermögensteuer	17
5.4.	Steuern auf die Einkommensverwendung	18
5.4.1.	Umsatzsteuer	18
5.4.2.	Örtliche Aufwandsteuern	19
5.4.3.	Verbrauchsteuern und Verkehrsteuern	20
5.5.	Keine Steuergesetzgebungskompetenz der Länder	21
<b>6.</b>	<b>Zusammenfassung</b>	<b>21</b>

## 1. Vorschlag des DIW Berlin für eine Mietensteuer im Land Berlin

Das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW Berlin) hat einen Vorschlag zur Einführung einer „Mietensteuer“ durch das Land Berlin vorgelegt. Durch die Mietensteuer sollen insbesondere hohe Wohnungsmieten besteuert werden; die Einnahmen sollen verwendet werden, um Mietzahlungen bestimmter Haushalte zu subventionieren oder sozialen Wohnungsbau zu betreiben.<sup>1</sup> Der **Koalitionsvertrag** zwischen SPD, Grünen und Linken über die Bildung einer Landesregierung für Berlin für die Legislaturperiode 2021 bis 2026 greift den Vorschlag auf; darin heißt es, die Koalition werde Vorschläge für eine progressive Steuer auf überdurchschnittlich hohe Mieteinnahmen prüfen; eine Umlage auf Mieter\*innen solle dabei ausgeschlossen sein.<sup>2</sup>

Gefragt wird, ob eine solche Mietensteuer bundes- oder landesverfassungsrechtlich zulässig ist, und welche Lenkungswirkungen auf dem Wohnungsmarkt zu erwarten sind. Dazu werden im Folgenden die wesentlichen Merkmale der Mietensteuer dargelegt, soweit sie sich aus dem Vorschlag des DIW Berlin ableiten lassen (dazu nachfolgend 2.). Anschließend wird die Mietensteuer rechtlich qualifiziert (dazu nachfolgend 3. und 4.) und untersucht, ob der Bund oder die Länder die Gesetzgebungskompetenz zu ihrer Einführung haben (dazu nachfolgend 5.).

## 2. Der vorgeschlagene bzw. mögliche Tatbestand der Mietensteuer

Im Folgenden soll aus dem Vorschlag des DIW Berlin ein zumindest grob umrissener, prüffähiger Tatbestand der Mietensteuer herausgearbeitet werden, der der verfassungsrechtlichen Prüfung zugrunde gelegt werden kann. Dazu wird der Vorschlag des DIW Berlin – soweit erforderlich – hypothetisch ergänzt. Das DIW Berlin verwendet den **Begriff „Steuer“**, geht indes davon aus, dass es sich nicht um eine Steuer im rechtlichen Sinne, sondern um eine Sonderabgabe handelt<sup>3</sup> (zur Abgrenzung siehe nachfolgend 3. und 4.). Die falsche Bezeichnung einer Abgabe durch den Gesetzgeber kann allerdings den Rückgriff auf die einschlägige Abgabenart sperren und die verfassungsrechtliche Rechtfertigung ausschließen.<sup>4</sup>

### 2.1. Subjektive Steuerpflicht / Steuerpflichtige

Der Vorschlag des DIW Berlin spricht davon, dass die Mietensteuer Vermieter, Besitzer bzw. Eigentümer von Wohnimmobilien treffen soll. Dabei kommt es offenbar nicht auf die Rechtsform und die Größe des Vermietungsunternehmens oder den Umfang der Vermietungstätigkeit an. Auch die rechtliche Struktur, in der die Vermietung organisiert wird, soll offenbar keine Rolle spielen, also ob der Vermieter zum Beispiel rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer ist. Steuerpflichtig sind danach sowohl natürliche Personen als Vermieter, die zum Beispiel nur eine

---

1 Bach/Michelsen/Schmandt, DIW aktuell Nr. 75 – 8. November 2021 („Eine Mietensteuer in Berlin könnte 100 000 Wohnungen bezahlbar machen“) abrufbar unter [https://www.diw.de/de/diw\\_01.c.828267.de/publikationen/diw\\_aktuell/2021\\_0075/eine\\_mietensteuer\\_in\\_berlin\\_koennnte\\_100\\_000\\_wohnungen\\_bezahlbar\\_machen.html](https://www.diw.de/de/diw_01.c.828267.de/publikationen/diw_aktuell/2021_0075/eine_mietensteuer_in_berlin_koennnte_100_000_wohnungen_bezahlbar_machen.html).

2 Entwurf des Koalitionsvertrages, S. 138, abrufbar unter <https://spd.berlin/media/2021/11/Koalitionsvertrag-Zukunftshauptstadt-Berlin.pdf>.

3 Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3, Fußnote 5.

4 Siehe etwa Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 300.

einzelne Wohnung oder ein Zimmer vermieten, ebenso wie große private Vermietungsunternehmen und alle denkbaren anderen Vermieter (zum Beispiel Genossenschaften oder kommunale Wohnungsunternehmen). Die Mietensteuer dürfte also einen breiten subjektiven Anwendungsbereich haben. Bei der einheitlichen proportionalen Mietensteuer (siehe dazu 2.2.) könnten auch Wohnungseigentümer einbezogen werden, die ihr Eigentum selbst bewohnen.

Klärungsbedürftig bleibt indes, was im Falle der **Weitervermietung**, also zum Beispiel in Vermieterketten, bei Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum oder bei Unter-vermietung gelten soll. Soweit davon auszugehen ist, dass auf eine vermietete Wohnfläche die Mietensteuer nur einmal anfallen und die ggf. mehrfache Kumulation der Mietensteuer vermie-den werden soll, bedarf es entsprechender gesetzlicher Regelungen. Das können Steuerbefreiun-gen sein oder etwa – ähnlich dem Vorsteuerabzug bei der Umsatzsteuer<sup>5</sup> – ein System zur Entlas-tung in Vermieterketten. Soweit die Mietensteuer darauf abzielt, jeden zu hohen Gewinn in Ver-mieterketten abzuschöpfen, ist auch eine Ausgestaltung denkbar, die jeden Vermietungsvorgang erfasst und die Kumulation der Steuer in Kauf nimmt. So könnte jede Person (gleich welcher Rechtsform) steuerpflichtig werden, die ertragsteuerlich Einkünfte aus Vermietungstätigkeiten erzielt; so entstünde ein weitgehender Gleichlauf zum subjektiven Anwendungsbereich der Er-tragsteuern auf Vermietungseinkünfte.

## 2.2. Objektive Steuerpflicht / Steuerobjekt

Steuerobjekt der vorgeschlagenen Mietensteuer ist die vom Mieter gezahlte und vom Steuer-pflichtigen eingenommene Miete. Bemessungsgrundlage soll die Nettokaltmiete sein. Das DIW Berlin hat zwei Ausgestaltungen der Mietensteuer angedacht. Die Variante der einheitlichen **pro-portionalen Mietensteuer** erfasst die Nettokaltmieten sämtlicher vermieteter Wohnungen in Ber-lin. Um darüber hinaus sämtliche Wohnnutzungen inklusive der Eigennutzung zu erfassen, kann die Mietensteuer auf selbstnutzende Eigentümer von Wohnungen erweitert werden. Hier würde eine (fiktive) Miete als Besteuerungsgrundlage herangezogen werden, die aus Vergleichsmieten hergeleitet wird.<sup>6</sup>

Bei dieser Ausgestaltung würden auch solche Mietverhältnisse erfasst, in denen eine angemes-sene und ortsübliche Miete vereinbart wurde. Daher schlägt das DIW Berlin als zweite Variante eine **progressive Mietensteuer** vor, die nur bestimmte hohe Mieten mit ansteigenden Steuersätzen erfasst. Danach sollen nur Mieten oberhalb von 110 Prozent der ortsüblichen Vergleichsmiete mit einer Abgabe belastet werden. Die darunter liegenden Mieten bleiben steuerfrei. Nachteilig ist, dass bei dieser Variante zunächst die ortsübliche Vergleichsmiete ermittelt werden muss und dies streitanfällig und aufwendig sein kann.<sup>7</sup>

In beiden Varianten ist die Bemessungsgrundlage der Mietensteuer – abgesehen von den eigentü-mergenutzten Wohnungen – jedenfalls abhängig vom Umsatz des Steuerpflichtigen, genauer von

---

<sup>5</sup> Dies dürfte allerdings wenig praktikabel sein. Die Vermietung ist grundsätzlich umsatzsteuerfrei; viele Vermie-ter sind daher mit dem Umsatzsteuerverfahren nicht vertraut.

<sup>6</sup> Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3.

<sup>7</sup> Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3 f.

einem Teil des Umsatzes (der Nettokaltmiete). Aufwendungen des Steuerpflichtigen, zum Beispiel Verwaltungskosten oder Kreditzinsen, sollen für Zwecke der Mietensteuer nicht abzugsfähig sein.<sup>8</sup> Diese **umsatzabhängige Besteuerung** greift also auch ein, wenn aus der Vermietungstätigkeit ertragsteuerlich Verluste erzielt werden.

### 2.3. Steuersatz

Der Steuersatz der einheitlichen **proportionalen** Mietensteuer soll drei Prozent der Nettokaltmiete betragen. Bei der **progressiven** Mietensteuer soll eine Staffelung erfolgen. Mieten über 110 Prozent der ortsüblichen Vergleichsmiete sollen mit einer Abgabe in Höhe von zehn Prozent belastet werden, Mieten über 120 Prozent mit 20 Prozent und Mieten über 130 Prozent mit 30 Prozent.<sup>9</sup>

### 2.4. Steuererhebung

Der Vorschlag des DIW Berlin äußert sich nicht näher zum Erhebungsverfahren. Denkbar ist, die Steuerpflichtigen – wie bei der Umsatzsteuer – zu einer monatlichen, quartalsweisen oder jährlichen **Anmeldung** und Abführung der Mietensteuer zu verpflichten, ohne dass es eines behördlichen Festsetzungsverfahrens bedarf. Allerdings ist die Vermietung von Wohnimmobilien umsatzsteuerfrei (siehe dazu 5.4.1.), so dass eine parallele Pflicht zur umsatzsteuerlichen Anmeldung gerade nicht besteht. Alternativ kann eine jährliche **Erklärungspflicht** über die eingenommenen Nettokaltmieten eingeführt werden, der sodann eine Festsetzung durch Mietensteuerbescheid nachfolgt, ergänzt ggf. um Vorauszahlungspflichten. Da Vermieter von Wohnimmobilien in Deutschland – Einkünftezielungsabsicht vorausgesetzt – auch ertragsteuerpflichtig sind (bzw. bei Personengesellschaften zumindest auch erklärungspflichtig), kann diese zusätzliche Erklärung im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Erklärung der Vermietungseinkünfte erfolgen.

Das **Steueraufkommen** schätzt das DIW Berlin in der Variante der allgemeinen proportionalen Mietensteuer auf 346 Mio. Euro jährlich, als progressive Mietensteuer auf 201 Mio. Euro jährlich.<sup>10</sup> Im Hinblick auf den **Steuerträger** der Mietensteuer und ihre **Überwälzbarkeit** auf die Mieter äußert das DIW Berlin, eine formale Weitergabe an die jeweiligen Mieter über die Nebenkosten – wie dies bei der Grundsteuer geschieht – müsse ausgeschlossen werden, da die Abgabe die Mieterhöhungen der letzten Jahre abschöpfen solle.

## 3. Verfassungsrechtliche Qualifizierung der Mietensteuer als Steuer

### 3.1. Notwendigkeit der Qualifizierung als Steuer oder Sonderabgabe

Um die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen sowie die materiell-rechtlichen Anforderungen an eine Abgabe zu bestimmen, sind Abgaben zunächst zu klassifizieren. Liegt

---

<sup>8</sup> Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3, Fußnote 5.

<sup>9</sup> Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3 f.

<sup>10</sup> Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 6.

eine Steuer im verfassungsrechtlichen Sinne vor, bestimmt sich die Gesetzgebungskompetenz nach Art. 105 GG, die Ertragskompetenz nach Art. 106 GG und die Verwaltungskompetenz nach Art. 108 GG.<sup>11</sup> Für eine nichtsteuerliche Abgabe richtet sich die Gesetzgebungskompetenz nach den Art. 70 ff. GG. Die Beurteilung einer Abgabe richtet sich nicht nach der Bezeichnung durch den Gesetzgeber, sondern nach ihrem materiellen Gehalt.<sup>12</sup>

### 3.2. Der Steuerbegriff

Nach der Definition in § 3 Abs. 1 AO sind Steuern einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Diese einfach-rechtliche Definition stimmt mit dem verfassungsrechtlichen Steuerbegriff überein.<sup>13</sup> Das BVerfG definiert Steuern als öffentliche Abgaben, die als Gemeinlast ohne individuelle Gegenleistung („voraussetzungslos“) zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs eines öffentlichen Gemeinwesens erhoben werden.<sup>14</sup> Steuern dienen damit der Verwirklichung des **Gemeinlastprinzips**, wonach Staatsleistungen durch allgemein auferlegte Geldleistungspflichten finanziert werden, ohne dass eine bestimmte Staatsleistung einem bestimmten Nutznießer zugeordnet werden müsste.<sup>15</sup>

Die Mietensteuer erfüllt die Merkmale des Steuerbegriffs. Sie ist eine Geldleistung, die ohne Gegenleistung zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben erhoben wird. Sie dient der Einnahmeerziehung und hat einen Finanzierungszweck. Soweit damit auch andere politische Zwecke verfolgt werden, ändert dies nichts am Charakter einer Abgabe als Steuer, solange sie nicht auf ein „Nullaufkommen“ abzielt oder erdrosselnde Wirkung hat und damit auf ein faktisches Verbot hinausläuft.<sup>16</sup> Dies ist bei der Mietensteuer nicht der Fall.

### 3.3. Die Mietensteuer als Zwecksteuer

Soweit das Aufkommen der Mietensteuer einer gesetzlichen Zweckbindung unterworfen wird (siehe 1.), steht dies dem Steuercharakter einer Abgabe nicht entgegen.<sup>17</sup> Auch eine Zwecksteuer

---

11 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 208, 212.

12 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 103.

13 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 214.

14 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 100.

15 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 264. EL. September 2021, AO § 3 Rn. 153.

16 Vgl. Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 220 f.

17 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785.

ist eine Steuer.<sup>18</sup> Die Bindung der Einnahmen aus einer Steuer an einen bestimmten Ausgabenzweck im Sinne einer rechtlichen Verwendungsbinding ist grundsätzlich zulässig.<sup>19</sup> Nach § 7 Satz 2 HGrG bzw. § 8 Satz 2 BHO dürfen Einnahmen auf die Verwendung für bestimmte Zwecke beschränkt werden, soweit dies durch Gesetz vorgeschrieben<sup>20</sup> oder im Haushaltsplan zugelassen ist. Eine solche Zweckbindung (Einnahmen-Ausgaben-Koppelung) führt zu einer Beschränkung von Einnahmen auf die Verwendung für bestimmte Ausgabezwecke.<sup>21</sup>

Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht sind solche Zweckbindungen von Steuern nach überwiegender Auffassung zulässig.<sup>22</sup> Das BVerfG hält Zweckbindungen von Einnahmen aus einer Steuer in Einzelfällen grundsätzlich für verfassungsrechtlich unbedenklich.<sup>23</sup> Eine möglicherweise verfassungswidrige Einengung der Dispositionsfreiheit des Haushaltsgesetzgebers könne allenfalls angenommen werden, wenn „Zweckbindungen in unvertretbarem Ausmaß“ stattfänden.<sup>24</sup> Solange sich die Zweckbindung nur auf einen kleineren Teil der staatlichen Einnahmen bezieht, der ganz überwiegende Teil aber ungebunden bleibt,<sup>25</sup> ist eine Zweckbindung der Einnahmen aus einer Steuer verfassungsrechtlich nicht problematisch. Selbst die vollständige Zweckbindung der Einnahmen aus der Mietensteuer dürfte daher nach den weit gezogenen verfassungsrechtlichen Grenzen für Zwecksteuern zulässig sein.

#### **4. Abgrenzung der Mietensteuer zu den Sonderabgaben**

##### **4.1. Anforderungen an nichtsteuerliche Abgaben**

Auch wenn die Finanzverfassung die bundesstaatliche Verteilung der Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen im Wesentlichen – neben den Zöllen und Finanzmonopolen – nur für das Finanzierungsmittel der Steuer regelt, ist die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben verschiedener Art dadurch nicht ausgeschlossen; das Grundgesetz enthält **keinen abschließenden**

---

18 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 224.

19 Dabei ist zwischen einer rechtlichen Verwendungsbinding und einer nur politischen Verwendungsabsicht strikt zu unterscheiden, Waldhoff, StuW 2002, 285 (297).

20 Nr. 1.1 VV-BHO zu § 8 BHO verlangt eine ausdrückliche Regelung im Gesetz; dazu Gröpl, in: Gröpl, BHO, 2. Aufl. 2019, § 8 Rn. 13 f.; zu Beispielen dort Rn. 17.

21 Gröpl, in: Gröpl, BHO, 2. Aufl. 2019, § 8 Rn. 11.

22 Vgl. Waldhoff, StuW 2002, 285 (297).

23 BVerfG, Urteil vom 18.7.2018, 1 BvR 1675/16 u.a., NJW 2018, 3223, Rn. 53.

24 BVerfG, Beschluss vom 7.11.1995, 2 BvR 413/88 u.a., NVwZ 1996, 469 (472); BVerfG, Urteil vom 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 905/00, NVwZ 2004, 846 (848) zur Zweckbindung von Einnahmen (siehe § 213 Abs. 4 SGB VI) aus der Stromsteuer und der damaligen Mineralölsteuer im Rahmen der 1999 eingeführten ökologischen Steuerreform.

25 Vgl. auch Waldhoff, StuW 2002, 285 (307).

**Kanon zulässiger Abgabetypen.**<sup>26</sup> Die Erhebung nichtsteuerlicher Abgaben unter Rückgriff auf die Sachgesetzgebungskompetenzen von Bund und Ländern ist aber nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig. Denn aus der **Begrenzungs- und Schutzfunktion der bundesstaatlichen Finanzverfassung** ergeben sich Grenzen für Abgaben, die der Gesetzgeber in Wahrnehmung einer ihm zustehenden Sachkompetenz auferlegt.<sup>27</sup>

Nach der Rechtsprechung des BVerfG bedürfen nichtsteuerliche Abgaben, die den Einzelnen zu einer weiteren Finanzleistung heranziehen, zur Wahrung der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen (Art. 3 Abs. 1 GG) einer über den Zweck der Einnahmeerzielung hinausgehenden **besonderen sachlichen Rechtfertigung**; als sachliche Gründe sind neben dem Zweck der Kostendeckung auch Zwecke des Vorteilsausgleichs, der Verhaltenslenkung sowie soziale Zwecke anerkannt.<sup>28</sup> Nichtsteuerliche Abgaben müssen sich ihrer Art nach **von der Steuer**, die voraussetzunglos auferlegt und geschuldet wird, **deutlich unterscheiden**; weiter müssen sie der Belastungsgleichheit der Abgabepflichtigen Rechnung tragen und den Verfassungsgrundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans beachten, wonach das gesamte staatliche Finanzvolumen der Budgetplanung und -entscheidung von Parlament und Regierung zu unterstellen ist.<sup>29</sup>

#### 4.2. Sonderabgaben im engeren Sinne (mit Finanzierungsfunktion)

Wie Steuern sind Sonderabgaben hoheitlich auferlegte Geldleistungspflichten, die unabhängig von einer Gegenleistung erhoben werden. Die Sonderabgabe unterscheidet sich von der Steuer dadurch, dass sie die Abgabenschuldner **über die allgemeine Steuerpflicht hinaus** mit Abgaben belastet, ihre Kompetenzgrundlage in einer Sachgesetzgebungszuständigkeit sucht und das Abgabeaufkommen einem **Sonderfonds** zur Finanzierung besonderer Aufgaben vorbehalten ist.<sup>30</sup> Sonderabgaben bewegen sich also verfassungsrechtlich außerhalb der Regelungen der Finanzverfassung und geraten so in eine Konkurrenzsituation zu Steuern.<sup>31</sup>

Für die Qualifizierung einer Abgabe als Steuer oder nichtsteuerliche Abgabe sind die Ausgestaltung des betreffenden Gesetzes und der materielle Gehalt der Abgabe maßgeblich, nicht dagegen

---

26 BVerfG, Urteil vom 19.3.2003, 2 BvL 9/98 u.a., NVwZ 2003, 715, 716; BVerfG, Beschluss vom 7.11.1995, 2 BvR 413/88 u.a., NVwZ 1996, 469, 470.

27 BVerfG, Urteil vom 19.3.2003, 2 BvL 9/98 u.a., NVwZ 2003, 715, 716.

28 BVerfG, Beschluss vom 5.3.2018, 1 BvR 2864/13, NVwZ 2018, 972 Rn. 30 unter Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung.

29 BVerfG, Urteil vom 19.3.2003, 2 BvL 9/98 u.a., NVwZ 2003, 715, 716; BVerfG, Beschluss vom 7.11.1995, 2 BvR 413/88 u.a., NVwZ 1996, 469, 471.

30 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 102.

31 *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 303, 305.

ihre gesetzliche Bezeichnung.<sup>32</sup> Kennzeichen der Sonderabgabe ist, dass sie – vom allgemeinen Haushalt separiert – **zweckgebunden und gruppenübtig** verwendet wird.<sup>33</sup> Sie beruht auf einem besonderen Belastungsgrund, der die Gruppe der Abgabepflichtigen als solche trifft und sich in einer Finanzierungsverantwortung für ein bestimmtes Staatshandeln niederschlägt.<sup>34</sup> Gegen die Einordnung als Sonderabgabe kann sprechen, wenn das Aufkommen nicht in einem Sonderfonds erfasst wird, die Steuer dauerhaft erhoben werden soll und kein bestimmter Finanzbedarf für die finanzierten Aufgaben festgelegt wird.<sup>35</sup>

Die Bezeichnung der Abgabe als Mietensteuer nach dem Vorschlag des DIW Berlin ist also für ihre rechtliche Qualifizierung nicht entscheidend. Ziel der Mietensteuer ist die Finanzierung wohnungspolitischer Vorhaben (siehe 1.). Die Mietensteuer soll auf eine Sachgesetzgebungskompetenz der Länder zum Wohnungswesen und zur Wohnungsbauförderung gestützt werden können.<sup>36</sup> Das Aufkommen der Mietensteuer soll zweckgebunden eingesetzt werden. Dies führt jedoch noch nicht zwingend zur Annahme einer Sonderabgabe (siehe 3.3.). Gegen die Einordnung als Sonderabgabe sprechen hier allerdings die folgenden Umstände. Das Aufkommen der Mietensteuer dürfte in den allgemeinen Landeshaushalt des Landes Berlin fließen, um damit je nach Bedarf verschiedene wohnungspolitische Vorhaben zu finanzieren.<sup>37</sup> Denn es wird kein bestimmter Finanzbedarf für solche wohnungspolitischen Vorhaben festgelegt, der durch die Mietensteuer gedeckt würde. Vielmehr dürfte das Aufkommen aus der Mietensteuer nur einen Beitrag zur Finanzierung der wohnungspolitischen Aufgaben des Landes leisten, ohne dass ein spezifischer Zusammenhang zwischen der Höhe des Aufkommens und dem Umfang der erforderlichen wohnungspolitischen Maßnahmen besteht. Damit dürfte die Mietensteuer wie jede andere Steuer zur Finanzierung des Landeshaushaltes insgesamt beitragen. Zudem sind die wohnungspolitischen Vorhaben breit angelegt; die Separierung des Aufkommens der Mietensteuer vom übrigen Landeshaushalt und seine Zuordnung zur Finanzierung eines bestimmten wohnungspolitischen Vorhabens dürfte nicht möglich sein.

---

32 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 103. Für Abgrenzung nach dem gesetzgeberischen Regelungswillen statt nicht eindeutiger äußerer Merkmale *Thiemann*, AöR 138 (2013), 60 (77 ff.). Für Abgrenzung nach dem objektiven Zweck der Abgabe *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, 2000, S. 193, der zufolge (S. 73) die Abgrenzung in einem kaum lösbar Spannungsverhältnis stehe.

33 Vgl. *Seiler*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, 95. EL Juli 2021, GG Art. 105 Rn. 84.

34 *Thiemann*, AöR 138 (2013), 60 (75) mit Hinweis auf die äußere Ähnlichkeit zu Zwecksteuern.

35 Vgl. zu diesen Indizien auch *Thiemann*, AöR 138 (2013), 60 (78 f.).

36 *Bach/Michelsen/Schmandt*, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3, Fußnote 5. Nach Änderungen des Art. 74 Abs. 1 Nr. 18 GG durch die Föderalismusreform 2006 fallen die dort nicht genannten Bereiche, insbesondere das Recht der sozialen Wohnraumförderung, das Recht des Abbaus von Fehlsubventionierungen im Wohnungswesen, das Wohnungsbindungsrecht, das Zweckentfremdungsrecht im Wohnungswesen und das Wohngenossenschaftsvermögensrecht in die Gesetzgebungskompetenz der Länder, siehe *Wittreck*, in Dreier, Grundgesetzkomentar, 3. Auflage 2015, Art. 74, Rn. 79.

37 Die Sonderabgabe ist dagegen typischerweise haushaltsflüchtig, siehe *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 304.

Charakteristikum der Sonderabgabe – gerade in Abgrenzung zur Steuer – ist jedoch ein Zusammenhang zwischen dem Aufkommen der Sonderabgabe und den damit zu finanzierenden Aufgaben. Dies wird dadurch unterstrichen, dass das BVerfG davon ausgeht, dass die Sonderabgabe in einen **Sonderfonds** zur Finanzierung besonderer Aufgaben fließt<sup>38</sup> und zur Rechtfertigung der Sonderabgabe verlangt, dass diese zweckgebunden und gruppennützig verwendet wird. Die genannten wohnungspolitischen Aufgaben liegen indes im allgemeinen öffentlichen Interesse. Das Aufkommen der Mietensteuer würde daher nicht gruppennützig verwendet.

Aus dieser Ausgestaltung der Mietensteuer dürfte daher zugleich<sup>39</sup> folgen, dass sie als Sonderabgabe die nach der Rechtsprechung des BVerfG an die **Verfassungsmäßigkeit einer Sonderabgabe** mit Finanzierungszweck gestellten Anforderungen nicht erfüllen würde.<sup>40</sup> Danach muss die Sonderabgabe eine homogene Gruppe belasten, die von der Allgemeinheit und anderen Gruppen klar abgrenzbar ist; diese Gruppe muss eine besondere Finanzierungsverantwortlichkeit für die zu finanzierende Aufgabe treffen; und das Aufkommen der Sonderabgabe muss gruppennützig verwendet werden.<sup>41</sup> Zwar könnten die Abgabepflichtigen als eine homogene Gruppe von Vermietern angesehen werden. Ob diese Gruppe jedoch schon deshalb, weil sie – ggf. pauschal unterstellt – eine günstige Marktsituation (Wohnungsknappheit) wirtschaftlich ausnutzt, eine besondere Finanzierungsverantwortung für die genannten wohnungspolitischen Aufgaben trifft, ist zweifelhaft. Die genannten wohnungspolitischen Aufgaben dürften vielmehr in der Finanzierungsverantwortung der Allgemeinheit der Steuerzahler liegen und nicht vorrangig der Gruppe der Mietensteuerpflichtigen überantwortet werden können. Schließlich würde das Aufkommen aus der Mietensteuer auch nicht zu ihren Gunsten gruppennützig verwendet. Dies gilt für den Bau neuer Wohnungen und damit die Erweiterung des Angebotes, aber auch für das in erster Linie sozialpolitische Ziel, finanziell schwache Mieter bei der Finanzierung ihrer Mieten zu unterstützen, auch wenn Vermieter davon mittelbar profitieren können. Insgesamt dürfte der für eine Sonderabgabe charakteristische Zusammenhang zwischen Abgabepflichtigen, Abgabenaufkommen und Abgabenverwendung im Falle der Mietensteuer nicht bestehen, um diese hinreichend von einer Steuer abzugrenzen.

---

38 Siehe auch *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.25 (Sonderfonds außerhalb des Haushaltspans).

39 Zum Problem der Vermengung von Begriffsmerkmalen und Rechtfertigungsvoraussetzungen der Sonderabgaben siehe *Thiemann*, AöR 138 (2013), 60 (74 ff.).

40 Eine Sonderabgabe, die die genannten Anforderungen nicht erfüllt, ist wegen Verstoßes gegen das Steuerstaatsprinzip verfassungswidrig, so *Tappe/Wernsmann*, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 312 (und nicht „nur“ weil die Abgabe von der Sachkompetenznorm nicht gedeckt ist). Dies gilt für die Einführung durch Bund und Länder gleichermaßen, *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2005, S. 467 f.

41 Vgl. *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.26 ff.

#### 4.3. Abgrenzung zu den Vorteilsabschöpfungsabgaben (Sonderabgaben mit Ausgleichs- und Abschöpfungsfunktion)

Das DIW Berlin geht davon aus, dass die Mietensteuer als „Sonderabgabe mit Abschöpfungsfunktion oder als Vorteilsabschöpfungsabgabe“ gerechtfertigt werden kann, gestützt auf die Sachgesetzgebungskompetenz des Landes im Wohnungswesen und zur Wohnungsbauförderung.<sup>42</sup> Nach dem BVerfG gibt es neben Steuern, Gebühren und Beiträgen sowie Sonderabgaben im engeren Sinne (siehe 4.2.) noch weitere zulässige Abgaben (sonstige Abgaben oder Abgaben *sui generis*).<sup>43</sup> Dazu gehören die Vorteilsabschöpfungsabgaben. Ein legitimer Zweck für die Erhebung von Abgaben ist nach der Rechtsprechung des BVerfG der **Ausgleich von Vorteilen**, die dem Einzelnen auf Grund einer ihm zurechenbaren öffentlichen Leistung zufließen; denn wer eine öffentliche Leistung in Anspruch nimmt, empfängt einen besonderen Vorteil, der es rechtfertigt, die durch die Leistung gewährten Vorteile ganz oder teilweise abzuschöpfen.<sup>44</sup> Ein solcher Sondervorteil liegt zum Beispiel darin, dass der Abgabepflichtige eine knappe natürliche Ressource wie zum Beispiel Wasser als Gut der Allgemeinheit nutzen kann (siehe 4.3.1.).<sup>45</sup> Dies beruht auf dem **Ausgleichsgedanken**, der es rechtfertigt, diesen Vorteil ganz oder teilweise abzuschöpfen.<sup>46</sup>

Dabei ist in begrifflicher Hinsicht unklar geblieben, ob Vorteilsabschöpfungsabgaben als Unterfall einer Gebühr oder als nichtsteuerliche Abgabe eigener Art angesehen werden. Beiden ist gemein, dass sie eine **Gegenleistung für staatliche Leistungen** darstellen.<sup>47</sup> Eine Gebühr soll allerdings nicht vorliegen, wenn ihr kein staatlicher Aufwand gegenübersteht.<sup>48</sup> Demgegenüber tritt die Finanzierungsfunktion der sonstigen Abgaben für die öffentlichen Haushalte in den Hintergrund. Eine Abgabe kann daher auch gerechtfertigt sein, wenn die Ausgleichs- und Antriebsfunktion gegenüber der Finanzierungsfunktion im Vordergrund steht.<sup>49</sup>

##### 4.3.1. Vorteilsabschöpfungsabgabe bei öffentlichem Bewirtschaftungssystem

Vorteilsabschöpfungsabgaben dürfen individuelle Sondervorteile abschöpfen, wenn sie im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Bewirtschaftungssystems für die Nutzung eines begrenzt vorhandenen Allgemeingutes in einer besonderen Knappheitssituation erhoben werden, so dass sie

---

42 Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3, Fußnote 5.

43 Siehe etwa BVerfG, Beschluss vom 7.11.1995, 2 BvR 413/88 u.a., NVwZ 1996, 469, 471 („weitere Abgaben“); Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 264. EL. September 2021, AO § 3 Rn. 343. Die Rechtfertigungsanforderungen an diese sonstigen Abgaben sind aber unklar geblieben, Wernsmann, a.a.O. Rn. 346.

44 BVerfG, Urteil vom 19.3.2003, 2 BvL 9/98 u.a., NVwZ 2003, 715, 717.

45 BVerfG, Beschluss vom 7.11.1995, 2 BvR 413/88 u.a., NVwZ 1996, 469, 471.

46 BVerfG, Beschluss vom 7.11.1995, 2 BvR 413/88 u.a., NVwZ 1996, 469, 471.

47 Siehe Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 264. EL. September 2021, AO § 3 Rn. 347 (Vorteilsabschöpfungsabgabe ist gegenleistungsabhängig).

48 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 264. EL. September 2021, AO § 3 Rn. 157.

49 Siehe BVerfG, Urteil vom 26.5.1981 - 1 BvL 56, 57, 58/78, BVerfGE 57, 139, 157 ff.

einen **Ausgleich für eine verbesserte Rechtsposition** des Abgabepflichtigen darstellen.<sup>50</sup> Im Zusammenhang mit der Qualifizierung von umweltpolitischen Vorteilsabschöpfungsabgaben sind allerdings keine hohen Anforderungen an das Vorliegen einer Gegenleistung zu stellen. So ist es zum Beispiel unerheblich, ob auf Seiten des Staates überhaupt ein Aufwand vorliegt. In den grundlegenden Fällen bestimmt der Staat durch Gesetz, dass eine bestimmte natürliche Ressource (zum Beispiel Wasser, Luft) nur im Gegenzug gegen eine bestimmte Zahlung genutzt bzw. verschmutzt werden darf. Dazu soll es genügen, dass der Staat überhaupt ein solches Gegenleistungsverhältnis definiert, auch wenn die Ressourcennutzung selbst gar nicht verknüpft oder mengenmäßig begrenzt ist.<sup>51</sup> Im Falle des Handels mit Emissionszertifikaten erhält den Sondervorteil, der mit dem Emissionszertifikat verbunden ist, jeder, der eine solche Berechtigung vom Staat käuflich erwirbt.<sup>52</sup>

Im Falle der Mietensteuer besteht indes keinerlei Gegenleistung des Staates, die einen Sondervorteil für die Abgabepflichtigen ausgleichen würde, auch nicht wenn die Anforderungen an eine solche Gegenleistung sehr gering gehalten werden. In der Begründung des DIW Berlin wird darauf abgestellt, Immobilieneigentümer gehörten zu den großen Gewinnern der „Immobilienmarkthausse“ der vergangenen Jahre, wobei sie von ihrem „Glück“ überrascht worden seien. Als Grund dafür wird der – von der Senatsverwaltung selbst nicht erwartete – Bevölkerungszuwachs genannt.<sup>53</sup> Es handelt sich also offensichtlich nicht um einen von der Landes- und Stadtpolitik beförderten Zuwachs. Denn weiter wird zur Wohnungspolitik ausgeführt, diese habe zur Steigerung des Angebots an Wohnungen wenig beigetragen.<sup>54</sup>

Im Übrigen können der Zugang der Vermieter zum Wohnungsmarkt und die Ausnutzung der Marktchancen nicht als Vorteile angesehen werden, die der Staat den Vermietern ermöglicht. Ein Vergleich zur Nutzung von Umweltressourcen ist nicht möglich. Denn es fehlt bereits an einer grundlegenden Bewirtschaftungsentscheidung des Staates im Hinblick auf den Wohnungsmarkt und an einem vergleichbaren Bewirtschaftungssystem<sup>55</sup>, innerhalb dessen die Mietensteuer als eine Gegenleistung angesehen werden könnte.

Die Vermietungstätigkeit als solche soll offenbar auch nicht beeinflusst oder gelenkt werden (siehe dazu auch 4.4.). Vielmehr sollen die Einnahmen aus der Mietensteuer dazu verwendet werden, damit der Staat selbst in den Wohnungsmarkt eingreift, aber nicht durch Regulierung

50 Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 264. EL. September 2021, AO § 3 Rn. 349.

51 Siehe dazu ausführlich Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand „Verfassungsmäßigkeit der CO2-Bepreisung nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz“ vom 12. Mai 2021, WD 4 – 3000 – 037/21 ([https://www.bundestag.de/resource/blob/847524/7a9eba062dc4a3cf5e88c896b507d8ae/WD-4-037-21\\_WD-8-039-21-pdf-data.pdf](https://www.bundestag.de/resource/blob/847524/7a9eba062dc4a3cf5e88c896b507d8ae/WD-4-037-21_WD-8-039-21-pdf-data.pdf)).

52 BVerfG, Beschluss vom 5.3.2018, 1 BvR 2864/13, NVwZ 2018, 972 Rn. 32.

53 Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 2.

54 Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 2.

55 Diese Bewirtschaftung kann aus einer hoheitlichen Verleihung begrenzter Nutzungsrechte bestehen (dazu BVerfG, Beschluss vom 7.11.1995, 2 BvR 413/88 u.a., NVwZ 1996, 469, 471) oder nach Marktgrundsätzen erfolgen (BVerfG, Beschluss vom 5.3.2018, 1 BvR 2864/13, NVwZ 2018, 972 Rn. 34).

des Marktzugangs bzw. der Marktbedingungen, sondern durch staatliche Investitionen bzw. Förderung. Die Mietensteuer wird daher nicht als Gegenleistung für die Inanspruchnahme eines „der Bewirtschaftung unterliegenden Gutes der Allgemeinheit“<sup>56</sup> und damit zum Ausgleich eines staatlich gewährten Sondervorteils erhoben.

#### 4.3.2. Vorteilsabschöpfungsabgabe zur Rückabwicklung staatlicher Subventionen

Das DIW Berlin führt ferner aus, dass die Mietensteuer „analog zur Fehlbelegungsabgabe“ verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden könne.<sup>57</sup> Das BVerfG hat die **Fehlbelegungsabgabe**, die Inhaber öffentlich geförderter Mietwohnungen (Sozialwohnungen) zahlen mussten, wenn ihr Einkommen die Einkommensgrenze für die Wohnberechtigung im sozialen Wohnungsbau in einem bestimmten Umfang übersteigt (sog. Fehlbeleger), als **zulässige Abschöpfungsabgabe** eingestuft, die der Bund auf der Grundlage seiner Sachgesetzgebungskompetenz aus Art. 73 ff. GG erheben durfte.<sup>58</sup> Zur Abgrenzung von Steuern und Sonderabgaben im engeren Sinne (siehe 4.2.), die beide voraussetzungslos ohne Gegenleistung erhoben werden, hat das BVerfG dabei allerdings entscheidend darauf abgestellt, dass die Fehlbelegungsabgabe der Rückabwicklung von der öffentlichen Hand gewährter Subventionsvorteile dient, indem sie bei dem Fehlbeleger einen **wirtschaftlichen Vorteil abschöpft**, der ihm **von öffentlicher Seite gezielt zugewendet** wurde. Die Fehlbelegungsabgabe sei daher ein „Instrument der Subventionsrücknahme“ bzw. ein „Instrument der Subventionsregelung“, mit dem der Subventionsvorteil „zurückgeholt“ wird.<sup>59</sup> Dieser Logik entspricht es, dass die Fehlbelegungsabgabe der Höhe nach begrenzt ist auf den Mietzinsvorteil, der dem Fehlbeleger aus der öffentlichen Wohnungsbauförderung zukommt, also durch die Miethöhe einer vergleichbaren freifinanzierten Wohnung. Daher gerät die Fehlbelegungsabgabe nicht in eine Konkurrenzsituation zur Steuer.<sup>60</sup>

Daraus lässt sich ableiten, dass die Höhe einer vergleichbaren Abschöpfungsabgabe auf den Vorteil beschränkt sein muss, der dem Abgabepflichtigen zumindest durch irgendein staatliches Handeln entsteht. Bei der Fehlbelegungsabgabe ergab sich der wirtschaftliche Vorteil durch eine gezielte staatliche Zuwendung, weil der Fehlbeleger trotz Wegfalls der Wohnberechtigung die preisgünstige Wohnung nicht räumen musste. Bei der Mietensteuer ist dieser Zusammenhang zwischen staatlichem Handeln und wirtschaftlichem Vorteil jedoch nicht erkennbar (siehe 4.3.1.), selbst wenn man einen weniger engen Zusammenhang als bei der Fehlbelegungsabgabe ausreichen ließe. Die Mietensteuer kann daher nicht analog zur Fehlbelegungsabgabe als eine Abschöpfungsabgabe angesehen werden.

56 Vgl. dazu BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 101.

57 *Bach/Michelsen/Schmandt*, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3 Fußnote 5.

58 BVerfG, Beschluss vom 8.6.1988 – 2 BvL 9/85, 3/86, NJW 1988, 2529.

59 BVerfG, Beschluss vom 8.6.1988 – 2 BvL 9/85, 3/86, NJW 1988, 2529, 2530.

60 Siehe *Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 264. EL. September 2021, AO § 3 Rn. 353.

#### 4.4. Abgrenzung zu weiteren Sonderabgaben ohne Finanzierungsfunktion

Weiterhin sind Sonderabgaben denkbar, die weder in erster Linie Finanzierungszwecke haben (siehe dazu 4.2.) noch der Abschöpfung von staatlich gewährten Sondervorteilen (siehe dazu 4.3.) dienen. Zulässig sein sollen solche Abgaben, wenn sie einen **Anreiz** zu einem bestimmten Verhalten geben oder eine **Sanktion** für ein bestimmtes Fehlverhalten sind, insbesondere als Ausgleich für die Nichterfüllung einer bestimmten Rechtspflicht.<sup>61</sup> Beispiel für eine Sonderabgabe ohne Finanzierungszweck ist die **Schwerbehindertenabgabe**. Das BVerfG hält hier die Voraussetzungen der Gruppenverantwortung und der gruppennützigen Verwendung (siehe dazu 4.2.) für entbehrlich.<sup>62</sup> Dies kann mit dem Sanktionscharakter der Abgabe gerechtfertigt werden.<sup>63</sup> Die Schwerbehindertenabgabe erfüllt vorrangig eine Ausgleichs- und Antriebsfunktion, die ihre Finanzierungsfunktion überlagert.<sup>64</sup>

Dieser Rechtfertigungsgedanke ist auf die Mietensteuer nicht übertragbar. Denn sie hat in erster Linie eine Finanzierungsfunktion (siehe 4.2.). Sie hat weder eine vergleichbare Sanktionsfunktion und auch sonst keine andere politische Lenkungsfunktion außer der Abschöpfung zu hoher Mieteinnahmen. Zwar lassen sich im Rahmen dieser Begutachtung die möglichen Auswirkungen der Mietensteuer auf den Wohnungsmarkt nicht näher untersuchen. Die Abgabe dürfte allerdings weder der Verhaltenslenkung der Vermieter noch unmittelbar der Entlastung der Mieter dienen. Denn es ist nicht davon auszugehen, dass die Vermieter aufgrund der Mietensteuer die Nettokaltmieten absenken werden. Auch der Neubau von Wohnungen wird dadurch nicht angeregt. Im Falle der Mietensteuer überlagert kein relevanter sachpolitischer (Lenkungs-)Zweck den Zweck der Einnahmeerzielung. Die genannten wohnungspolitischen Zwecke werden vielmehr erst durch andere Maßnahmen des Landes erreicht, wobei sich der Beitrag der Mietensteuer dazu auf eine Finanzierungsfunktion beschränkt.

#### 4.5. Ergebnis zur Qualifikation der Mietensteuer

Eine Geldleistungspflicht mit Finanzierungsfunktion, der keine irgendwie geartete Gegenleistung des Staates korrespondiert und die auch nicht im Wesentlichen im Interesse der Abgabepflichtigen zu verwenden ist, ist eine Abgabe zur Finanzierung allgemeiner Staatsausgaben und daher eine Steuer.<sup>65</sup> Dies trifft auf die Mietensteuer zu. Sie ist eine umsatzabhängige Abgabe für Unternehmer einer bestimmten Branche zur Abschöpfung marktbedingter wirtschaftlicher Vorteile.

61 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.31.

62 BVerfG, Urteil vom 26.5.1981, 1 BvL 56, 57, 58/78, BVerfGE 57, 139, 167; Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 309.

63 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 309.

64 Sie soll zum einen die Arbeitgeber anhalten, Schwerbehinderte einzustellen (Antriebsfunktion); die Ausgleichsfunktion bezieht sich nicht auf das Staat-Bürger-Verhältnis, sondern auf das Verhältnis zwischen Privaten (Arbeitgebern) und soll die Belastungen zwischen denjenigen Arbeitgebern, die dieser Verpflichtung genügen, und denjenigen, die diese Verpflichtung nicht erfüllen, ausgleichen, so BVerfG, Urteil vom 26.5.1981, 1 BvL 56, 57, 58/78, BVerfGE 57, 139, 167 ff. Siehe auch Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 264. EL. September 2021, AO § 3 Rn. 262 („Lenkungs-/Antriebssonderabgabe“) mit dem Hinweis, dass die Rechtsprechung des BVerfG kein konsistentes Rechtfertigungssystem für solche Abgaben ergibt, sondern kasuistisch entscheidet.

65 So Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, 264. EL. September 2021, AO § 3 Rn. 166.

Dabei wird die Höhe der abzuschöpfenden Vorteile mehr oder weniger pauschaliert; so werden insbesondere in Gestalt der allgemeinen proportionalen Mietensteuer in allen Mietverhältnissen entsprechende Vorteile unterstellt – im Falle der progressiven Mietensteuer dagegen nur bei einer bestimmten Miethöhe.

## 5. Gesetzgebungskompetenz zur Einführung einer Mietensteuer nach der Finanzverfassung

### 5.1. Kein Steuererfindungsrecht

Die Gesetzgebungskompetenz für Steuern richtet sich nach Art. 105 GG. Nach Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die *übrigen Steuern*, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Übrige Steuern in diesem Sinne sind nur die in Art. 106 GG genannten Steuern bzw. Steuerarten. Über andere dort nicht ausdrücklich genannte Steuern oder Steuerarten haben Bund und Länder keine Gesetzgebungskompetenz; dem einfachen Gesetzgeber kommt **kein freies Steuererfindungsrecht** zur Einführung anderer Steuern zu.<sup>66</sup> Diese **Sperrwirkung der Finanzverfassung** zur Etablierung in Art. 106 GG nicht genannter Steuern gilt auch für die **Länder**, die daher ebenfalls kein Steuererfindungsrecht haben.<sup>67</sup>

Die in Art. 105 GG und Art. 106 GG genannten Steuern und Steuerarten sind **Typusbegriffe**; neue Steuern sind daher daraufhin abzugleichen, ob sie dem Typus einer herkömmlichen Steuer entsprechen.<sup>68</sup> Die Zuordnung einer Abgabe zu einem Kompetenztitel des Art. 106 GG bestimmt sich nach den **wesensprägenden Strukturmerkmalen der Steuer**, also Subjekt (Schuldner) und Objekt (Gegenstand), Maßstab der Bemessung und Art der Erhebung; entscheidend ist, ob zwei Steuern materiell dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit abschöpfen.<sup>69</sup>

### 5.2. Einkommen- und Körperschaftsteuer

Je nach Rechtsform und Organisation sind Vermieter mit ihren Vermietungstätigkeiten einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig (Personengesellschaften sind zumindest erklärungspflichtig) und ggf. gewerbesteuerpflichtig (vorausgesetzt sie erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und vorbehaltlich der erweiterten Gewerbesteuerkürzung). Die Zahlung der Mietensteuer führt für die Vermieter zu Aufwendungen, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind und daher konsequenterweise für Ertragsteuerzwecke als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig

66 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 69 ff. Zum Streit darum siehe Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 2. Aufl. 2019, Rn. 251 ff.

67 BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 94 ff.

68 Innerhalb der durch Art. 105 GG und Art. 106 GG vorgegebenen Typusbegriffe verfügt der Gesetzgeber über eine weitgehende Gestaltungsfreiheit, BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017, 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 64. Zur Entwicklungsoffenheit der Begriffe siehe Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 106 Rn. 80 f.; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.5 f.

69 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785, 787; Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 106 Rn. 82, Art. 105 Rn. 144 (dort zur Frage der Gleichartigkeit von Steuern für Zwecke der Abgrenzung der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz von Bund und Ländern).

sind (siehe 2.2.). Die Einkommensteuer erfasst als Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die **Einkommenserzielung**, Steuergegenstand ist der Bezug von Einkommen, Maßgröße für die Steuer ist das zu versteuernde Einkommen.<sup>70</sup> Die Einkommensteuer belastet das am allgemeinen Markt erzielte Einkommen natürlicher Personen, wobei als Einkommen der Bruttoertrag aus gesetzlich zu definierenden Erwerbsquellen (Einkunftsarten) abzüglich erwerbs- und existenzsichernder Aufwendungen (objektives und subjektives **Nettoprinzip**) zu verstehen ist; die Körperschaftsteuer betrifft das ebenso verstandene Einkommen der juristischen Personen.<sup>71</sup>

Im Hinblick auf die Steuerpflichtigen könnten sich je nach Ausgestaltung der Mietensteuer Ähnlichkeiten zu den Ertragsteuern ergeben (siehe 2.1.). Darüber hinaus weist die Mietensteuer wegen ihres Bruttobezugs jedoch keine sachliche Nähe bzw. Vergleichbarkeit zur Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer auf, für die eine Nettobetrachtung wesentlich ist. Die Mietensteuer fällt dagegen auch an, wenn der Vermieter ertragsteuerlich aus der Vermietungstätigkeit Verluste erzielt. Die Mietensteuer soll nach dem Vorschlag des DIW Berlin „die Mieterhöhungen der letzten Jahre abschöpfen“.<sup>72</sup> Damit greift sie auf ein anderes Steuerobjekt zu und weist eine nicht vergleichbare Bemessungsgrundlage auf. Die Mietensteuer ist keine Steuer auf die Erzielung von Einkommen, sondern auf die Erzielung von Einnahmen. Sollte die Mietensteuer dagegen als Übergewinnsteuer ausgestaltet werden, wofür hier aber keine Anhaltspunkte bestehen, lässt sie sich ggf. als Ertragsteuer einordnen.<sup>73</sup>

### 5.3. Grundsteuer und Vermögensteuer

Die Grundsteuer erfasst als Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die Ertragsfähigkeit des Grundbesitzes und die durch den Besitz fundierten Einkommens vermittelte Leistungskraft; sie knüpft an Grundbesitz im Sinne des Bewertungsgesetzes an und ist eine Realsteuer; ihre Bemessungsgrundlage ist der Objektwert des Grundstücks.<sup>74</sup> Im Hinblick auf die Steuerpflichtigen könnten sich je nach Ausgestaltung Ähnlichkeiten zur Grundsteuer ergeben (siehe 2.1.). Anders als die Grundsteuer bzw. allgemein die Vermögensteuer erfasst die Mietensteuer jedoch nicht den **Wert eines Grundstücks bzw. des Vermögens**, sondern soll – umsatzabhängig – „die Mieterhöhungen der letzten Jahre abschöpfen“<sup>75</sup> und damit auf Einnahmen zugreifen. Sie trifft ein anderes Steuerobjekt und erfasst eine andere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Die Mietensteuer er-

70 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785, 787.

71 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 106 Rn. 138, 140 (bei der Körperschaftsteuer ohne Abzug existenzsichernder Aufwendungen).

72 Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3.

73 Zur Ausgestaltung, Qualifizierung und verfassungsrechtlichen Rechtfertigung einer Übergewinnsteuer siehe Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Ausarbeitung "Übergewinnsteuer – historische Hintergründe, aktuelle Diskussion und rechtliche Fragen" vom 31. März 2021, WD 4 - 3000 - 023/21 (<https://www.bundestag.de/resource/blob/838958/eaa79ffafc735d702c68efccc5c12d40/WD-4-023-21-pdf-data.pdf>).

74 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785, 787.

75 Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3.

fordert keine Bewertung und personelle Zuordnung des Grundvermögens nach bewertungsrechtlichen Maßstäben. Auch hinsichtlich der möglichen Überwälzung und damit des Steuerträgers unterscheiden sich beide Steuern.<sup>76</sup> Schließlich ergeben sich auch im Hinblick auf die Erhebung grundlegende Unterschiede.

#### 5.4. Steuern auf die Einkommensverwendung

##### 5.4.1. Umsatzsteuer

Die Mietensteuer weist aufgrund ihrer umsatzabhängigen Bezugsgröße „Nettokalmtiete“ eine **sachliche Nähe zur Umsatzsteuer** auf. Wie die Umsatzsteuer knüpft die Mietensteuer an Einnahmen aus unternehmerischen Tätigkeiten an, ohne die damit verbundenen Aufwendungen zum Abzug zuzulassen. Die Mietensteuerpflichtigen sind grundsätzlich zugleich Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Und die persönliche Steuerpflicht trifft Vermieter ohne Rücksicht auf die Rechtsform oder Größe des Vermietungsunternehmens. Weitere strukturelle Ähnlichkeiten liegen darin, dass die gezahlte Mietensteuer ertragsteuerlich Aufwand und daher als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten im Rahmen der Ertragsteuer abzugsfähig ist. Zudem erfasst die Mietensteuer nur Wohnraum, der grundsätzlich für private Zwecke verwendet wird. Die Art der Erhebung der Mietensteuer ist unklar (siehe 2.4.), kann aber ähnlich wie bei der Umsatzsteuer ausgestaltet werden. Offen ist demgegenüber die Vergleichbarkeit im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage. Denn nach dem Vorschlag des DIW Berlin bleibt offen, ob es eine Art „Vorsteuerabzug“ oder Steuerbefreiung bei Vermieterketten geben wird oder ob es zu einer Kumulation der Steuer in Vermieterketten kommen würde (siehe 2.1.). Letzteres spricht gegen eine Vergleichbarkeit, genauso wie die Einbeziehung von Eigentümern, die ihre Wohnung selbst nutzen.

Ob hinsichtlich der erfassten Leistungsfähigkeit eine Vergleichbarkeit besteht, hängt maßgeblich davon ab, wie die Mietensteuer ausgestaltet wird und wer die Steuer letztlich tragen muss. Die Umsatzsteuer ist eine „**Einkommenverwendungssteuer**“, die die private Einkommensverwendung und damit den privaten Konsum beim Endverbraucher als Steuerträger belasten soll.<sup>77</sup> Sie ist daher auf **Überwälzung** angelegt. Sie ist wirtschaftlich eine Verbrauchsteuer, die technisch wie eine Verkehrsteuer angeknüpft ist.<sup>78</sup> Zwar ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Unternehmer als Steuerzahler, wenn sie die Steuerzahlung wie hier aufgrund des breit gefassten Tatbestands der Mietensteuer nicht vermeiden können, sich an die Steuerwirkung so anpassen, dass sie die Zahllast auf ihre Kunden zu überwälzen versuchen.<sup>79</sup> Ob die Mietensteuer allerdings auf den Wohnungsnutzer überwälzbar ist, hängt von der konkreten Ausgestaltung und den wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen für Vermietungen ab. So geht das DIW Berlin für die progressive Mietensteuer davon aus, dass eine Überwälzung aufgrund der gesetzlichen

---

76 Zur Überwälzung der Grundsteuer siehe *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 16.2.

77 *Seiler*, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 106 Rn. 142 f.

78 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, 167. EL September 2021, AO § 3 Rn. 67.

79 Siehe *Zimmermann/Henke/Broer*, Finanzwissenschaft, 12. Aufl. 2017, S. 122, 127.

Vorgaben zur Miethöhe nicht in Betracht kommt. Bei der proportionalen Mietensteuer soll zumindest die „formale Weitergabe in die Nebenkosten“ ausgeschlossen sein.<sup>80</sup> Auf der Grundlage dieser Annahmen muss eine Vergleichbarkeit zur Umsatzsteuer ausscheiden, da die Mietensteuer nicht auf die Leistungsfähigkeit der Mieter (als Konsumenten), sondern auf diejenige der Vermieter abzielt.

Im Übrigen läge im Falle einer Vergleichbarkeit zur Umsatzsteuer die Gesetzgebungskompetenz beim Bund (Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG). Zudem hat der Bund die Umsatzbesteuerung der Wohnraumüberlassung im UStG differenziert geregelt.<sup>81</sup> Der Vermieter ist umsatzsteuerlicher Unternehmer und Mieteinnahmen sind ein Entgelt für eine steuerbare sonstige Leistung. Allerdings ist die Vermietung von Grundstücken grundsätzlich umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 12 Satz 1 lit. a UStG). Infolgedessen ist dem Vermieter der Vorsteuerabzug verwehrt (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Allerdings kann der Vermieter auf die Umsatzsteuerfreiheit verzichten und zur Umsatzsteuer optieren; dies ist wiederum bei einer Nutzung als Wohnraum ausgeschlossen (§ 9 Abs. 2 Satz 1 UStG). Im Ergebnis erfolgt die Vermietung von Wohnraum anders als bei gewerblich genutzten Flächen stets umsatzsteuerfrei, und zwar auch bei mehreren Zwischenvermietungen. Sollte die Mietensteuer – entgegen der obigen Annahme – als Umsatzsteuer ausgestaltet werden, müsste ihr Verhältnis zu diesen umsatzsteuerlichen Regelungen geklärt werden.

#### 5.4.2. Örtliche Aufwandsteuern

Die Länder haben die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind (Art. 105 Abs. 2a GG). Eine Aufwandsteuer knüpft an das Halten bzw. den Gebrauch von Gütern und Dienstleistungen an.<sup>82</sup> Aufwandsteuern sind Steuern auf die in der **Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf** zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; ihr Zweck besteht darin, anlässlich der Vermögens- und Einkommensverwendung mittelbar die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Konsumenten zu erfassen.<sup>83</sup> Anknüpfungspunkt ist der Konsum in Form eines äußerlich erkennbaren Zustandes, in dem sich die Leistungsfähigkeit äußert.<sup>84</sup>

Die historischen Erscheinungsformen der **Besteuerung des Wohnens** (zum Beispiel durch die Wohnungs-, Wohnraum- oder Wohnungsaufwandsteuer) sind ebenso wie die gegenwärtigen

80 Bach/Michelsen/Schmandt, a.a.O. (Fußnote 1), S. 3 f.

81 Die weitere Frage, inwieweit dies durch Unionsrecht vorgegeben und daher änderungsfest ist, soll hier nicht vertieft werden.

82 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 2.48.

83 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785, 786.

84 So BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785, 786.

**Zweitwohnungsteuern** klassische Aufwandsteuern.<sup>85</sup> Im Falle der Zweitwohnungsteuer ist das Innehaben einer weiteren Wohnung für den persönlichen Lebensbedarf neben der Hauptwohnung ein Zustand, der die Verwendung von finanziellen Mitteln erfordert und in der Regel wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt; dies gilt für Mieter wie für Eigentümer und selbst im Falle der unentgeltlichen Überlassung, weil der Aufwand nicht zwingend bei dem Nutzer anfallen muss.<sup>86</sup>

Gegen die Einordnung der Mietensteuer als Aufwandsteuer sprechen zunächst das Steuersubjekt und die Erhebungsform. Denn die Mietensteuer wird nicht von denjenigen erhoben, die den Aufwand tragen, wie bei den typischen Aufwandsteuern (Zweitwohnungsteuer, Hundesteuer, Kraftfahrzeugsteuer). Zwar bestehen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage gewisse Ähnlichkeiten zur Zweitwohnungsteuer. Das Steuerobjekt ist jedoch nach dem Konzept des DIW Berlin ein anderes. Während bei der Zweitwohnungsteuer bzw. bei klassischen Aufwandsteuern der Aufwand (des Konsumenten) für das Innehaben einer Wohnung (oder eines anderen Besitzes) als Indikator für dessen steuerliche Leistungsfähigkeit erfasst wird, soll die Mietensteuer auf die marktbedingt erhöhte Leistungsfähigkeit der Vermieter (bzw. Eigentümer) zugreifen, vorbehaltlich der ausgeschlossenen Überwälzbarkeit (siehe 5.4.1.). Damit bestehen zu den historischen Vorbildern der Besteuerung des Wohnens ebenso wie zu anderen klassischen Aufwandsteuern grundlegende Unterschiede hinsichtlich des Steuersubjekts, des Steuerträgers, des Steuerobjekts und der Erhebungsform. Die Mietensteuer ist daher keine Aufwandsteuer im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG.

Daher kann dahinstehen, ob die Mietensteuer zumindest in der Variante der allgemeinen proportionalen Mietensteuer schon deshalb keine zulässige Aufwandsteuer wäre, weil damit (insbesondere bei Einbeziehung der Eigentümer-Selbstnutzer) im Ergebnis das Innehaben jeder Wohnung (und damit ein Grundbedürfnis und nicht nur ein besonderer Aufwand) besteuert würde und sich die Mietensteuer damit zu einer unzulässigen allgemeinen **Kopfsteuer** oder **Personensteuer** wandeln würde.<sup>87</sup>

#### 5.4.3. Verbrauchsteuern und Verkehrsteuern

In Abgrenzung zur Aufwandsteuer erfassen Verbrauchsteuern im Sinne des Art. 105 Abs. 2a Satz 1 GG den Verbrauch vertretbarer, regelmäßig zum baldigen Verzehr oder kurzfristigen Verbrauch bestimmter Güter. Verkehrsteuern knüpfen an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs

85 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785 f. Siehe auch *Horster*, Die Reform des deutschen Gemeindesteuersystems, 1958, S. 102 zur Mietsteuer; *Bökelmann*, DÖV 1973, 631, 632 f. zur allgemeinen Wohnraumsteuer; *Küssner*, Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung, 1992, S. 172 ff., 357 ff., 362 zur Ausgestaltung als Wohnungsluxussteuer, die besonderen Aufwand erfasst und die lebensnotwendigen Bedürfnisse des Wohnens übersteigt.

86 BVerfG, Beschluss vom 6.12.1983, 2 BvR 1275/79, NJW 1984, 785.

87 Eine so breit angelegte Wohnungsteuer soll keine zulässige Aufwandsteuer sein, siehe *Küssner*, Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung, 1992, S. 172 ff., 360 f. zur Wohnraumsteuer (Mietsteuer) versus Wohnungsluxussteuer.

an.<sup>88</sup> Dies kann z.B. der Abschluss eines Vertrages sein. Zwar knüpft die Mietensteuer (auch) an den Abschluss eines Mietvertrages und die darin vereinbarte Nettokaltmiete an. Belastungsgrund der Verkehrsteuer ist aber nicht der Verkehrsakt, sondern das zum Beispiel vom Käufer bzw. Kunden zum Zwecke der Bezahlung eingesetzte Einkommen; Verbrauch-, Verkehr- und Aufwandsteuern ist daher gemein, dass sie Leistungsfähigkeit abschöpfen, die in der privat veranlassten Einkommensverwendung zum Ausdruck kommt.<sup>89</sup> Dies trifft aber aus den zur Aufwandssteuer ausgeführten Gründen auf die Mietensteuer nicht zu.

### 5.5. Keine Steuergesetzgebungskompetenz der Länder

Die Mietensteuer dürfte nach alledem keinem der in Art. 105 und Art. 106 GG genannten Steuertypen vergleichbar sein. Da auch den Ländern im Übrigen kein Steuererfindungsrecht zusteht (siehe 5.1.), fehlt es dem Land Berlin an der Gesetzgebungskompetenz zur Einführung einer Mietensteuer.

## 6. Zusammenfassung

Die Mietensteuer ist eine Steuer und keine Sonderabgabe, weder eine Sonderabgabe mit Finanzierungsfunktion noch eine Vorteilsabschöpfungsabgabe. Die Ausgestaltung als Zwecksteuer mit ggf. auch vollständiger gesetzlicher Zweckbindung des Aufkommens ist möglich. Als Steuer unterliegt die Mietensteuer den Bestimmungen der Finanzverfassung. Danach fehlt sowohl dem Bund als auch den Ländern die Gesetzgebungskompetenz zur Einführung einer Mietensteuer. Denn die Mietensteuer entspricht keiner der in Art. 105 und Art. 106 GG aufgeführten Steuer oder Steuerart, und ein darüber hinausgehendes Steuererfindungsrecht steht nach der Rechtsprechung des BVerfG weder dem Bund noch den Ländern zu.

\* \* \*

---

88 BVerfG, Urteil vom 5.11.2014, 1 BvF 3/11, NVwZ 2015, 288, Rn. 30.

89 Seiler, in: Dürig/Herzog/Scholz, 95. EL Juli 2021, GG Art. 105 Rn. 94, 97.