

FiFo-Berichte

Nr. 28-D Oktober 2019

FiFo-Reports

No. 28-D October 2019



In Kooperation mit

ZEW
ZEW – Leibniz-Zentrum für
Europäische Wirtschaftsforschung

ifo INSTITUT
Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung
an der Universität München e.V.

 **Fraunhofer**
FIT
Fraunhofer-Institut für
Angewandte Informationstechnik

Evaluierung von Steuervergünstigungen

Evaluierungsgruppe D: Einkommensteuer –
Wohnungswesen und Städtebau

Herausgeber

Michael Thöne (FiFo Köln)

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

FiFo Institute for Public Economics, University of Cologne

fiffo-koeln.de

Zu den FiFo-Berichten

Mit den FiFo-Berichten werden Studien und Gutachten aus der Arbeit des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln in elektronischer Form vorgelegt.

FiFo-Berichte zeigen in der Regel monographischen Charakter. Die Reihe umfasst vor allem aktuelle Studien. In besonderen Fällen werden in der Reihe auch ältere FiFo-Untersuchungen wiederveröffentlicht.

About FiFo-Reports

In its Reports-series the FiFo Institute for Public Economics at the University of Cologne publishes many of its studies in electronic format.

Usually, FiFo-Reports are monographs that feature current work. In special cases, older FiFo-studies are reprinted here.

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

Adresse/address:

Wörthstr. 26
D-50668 Köln

Tel. +49 221 – 139751-0

www.fifo-koeln.de

Postanschrift/postal address

Postfach 130 136
D-50495 Köln

Fax. +49 221 – 139751-11

ISSN 1860-6679

Das FiFo Köln wird rechtlich und wirtschaftlich von der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V., Köln, getragen. Urheber- und Verwertungsrechte des vorliegenden FiFo-Berichts liegen bei der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung.

Von den Autoren dieses Berichts vertretene Auffassungen spiegeln nicht notwendigerweise die Ansichten der Trägergesellschaft oder ihrer Organe wider.

Dieser Bericht kann kostenlos unter www.fifo-koeln.de oder <http://kups.ub.uni-koeln.de/> heruntergeladen werden.

Die Wiedergabe zu erzieherischen, wissenschaftlichen und nicht-kommerziellen Zwecken ist gestattet, vorausgesetzt die Quelle wird angegeben.

The Cologne-based Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e. V. (Society for the Advancement of Research in Public Finance) serves as the legal subject and financial agent of FiFo Köln. Thereby, the copyrights of this report pertain to the Gesellschaft.

The views expressed in this report do not necessarily reflect those of the Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung or any of its bodies.

This report can be downloaded without charge from: www.fifo-koeln.de or <http://kups.ub.uni-koeln.de/>.

Reproduction for educational and non-commercial purposes is permitted provided that the source is acknowledged.

Alle Rechte vorbehalten.

All rights reserved.

© Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V., Köln, 2019.

Evaluierung von Steuervergünstigungen

Evaluierungsgruppe D: Einkommensteuer –
Wohnungswesen und Städtebau

Studie im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen

Herausgeben von

Michael Thöne

Dieser Teilbericht wurde bearbeitet von:

FiFo Köln

Fraunhofer FIT

Eva Gerhards

Sven Stöwhase

Michael Thöne

Zusammenfassung*Evaluierung von 33 Steuervergünstigungen*

Steuervergünstigungen sind breitenwirksam einsetzbare und potenziell effiziente Instrumente der Förderung und instrumentellen Unterstützung zahlreicher Politikfelder, beispielsweise in der Verkehrspolitik, der Wohnungspolitik, der Umweltpolitik sowie für viele sektorale oder Querschnittsaufgaben der Wirtschaftspolitik. Zugleich verlangen steuerliche Subventionen wegen ihrer Budgetferne sowie ihrer Tendenz zu Langlebigkeit und Mitnahmeeffekten die besondere Wachsamkeit einer verstärkt auf Ergebnisorientierung und Evidenzbasierung aufbauenden politischen Steuerung

Für diesen Anspruch liefert die große Evaluierung von 33 deutschen Steuervergünstigungen die wissenschaftliche Grundlage. Im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen haben 2017 bis 2019 das ZEW Mannheim, das Ifo Institut, das Fraunhofer FIT sowie federführend das FiFo Köln gemeinsam steuerliche Subventionen im Umfang von zusammen rund 7,4 Milliarden Euro quantifiziert und nach einem einheitlichen Muster tiefgehend evaluiert.

Die Evaluierung gliedert sich insgesamt in sechs Teile, die hier gemäß der Nummerierung der FiFo-Berichte nach Evaluierungsgruppe (EG) aufgeführt sind:

- 28-0 Ergebnisüberblick, Evaluationsschema, Methoden
- 28-A EG A: Energie- und Stromsteuer
- 28-B EG B: Kraftfahrzeugsteuer
- 28-C EG C: Einkommensteuer –
Gewerbliche Wirtschaft und Landwirtschaft
- 28-D EG D: Einkommensteuer –
Wohnungswesen und Städtebau**
- 28-E EG E: Einkommensteuer –
Mitarbeiterkapitalbeteiligung

Abstract*Evaluation of 33 tax benefits*

Tax benefits (or 'tax expenditures') are important, broadly applicable and potentially efficient instruments for creating incentives for private activities and for promoting numerous policy objectives (for example in transport policy, housing policy, environmental policy and many sectoral or horizontal areas of economic policy). At the same time, because they are not included in government budgets, have a tendency towards longevity and are susceptible to deadweight effects, tax benefits must be monitored with particular vigilance as part of a results-oriented and evidence-based governance process.

To obtain a scientific basis for conducting this governance task, the Federal Ministry of Finance commissioned a large-scale evaluation of 33 German tax benefits. Conducted jointly by re-searchers at the FiFo Institute for Public, the Leibniz Centre for European Economic Research (ZEW), the Ifo Institute, and the Fraunhofer Institute for Applied Information Technology (FIT), the study uses a standardized framework to evaluate tax subsidies that add up to a total of roughly €7.4 billion.

The evaluation is divided into six parts, which are listed here according to the numbering of the FiFo reports by evaluation group (EG):

- 28-0 Overview of results, evaluation scheme, methods
- 28-A EG A: Energy and electricity tax
- 28-B EC B: Vehicle tax
- 28-C EC C: Income tax –
Commerce and agriculture
- 28-D EG D: Income tax –
Housing and urban development**
- 28-E EC E: Income tax –
Employee participation schemes

Schlagworte: Steuervergünstigungen, Subventionen, Evaluation

Keywords: Tax expenditures, subsidies, evaluation

JEL-Classification: H23; H24; H25



Finanzwissenschaftliches
Forschungsinstitut an der
Universität zu Köln



ZEW – Leibniz-Zentrum für
Europäische Wirtschaftsforschung



Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung
an der Universität München e.V.



Fraunhofer
FIT

Fraunhofer-Institut für
Angewandte Informationstechnik

Evaluierung von Steuervergünstigungen

Evaluierungsgruppe D:
Einkommensteuer:
Wohnungswesen und Städtebau

Forschungsvorhaben fe 10/16 im Auftrag des
Bundesministeriums der Finanzen

Köln / Mannheim / München / St.-Augustin
Oktober 2019

www.fifo-koeln.org

Forschungsvorhaben fe 10/16 „Evaluierung von Steuervergünstigungen“

im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen

Teilbericht zur Evaluierungsgruppe D: Einkommensteuer – Wohnungswesen und Städtebau

Das Gesamtvorhaben wird durchgeführt von vier Forschungseinrichtungen

**Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut
an der Universität zu Köln (FiFo Köln)**

Wörthstr. 26, 50668 Köln.
www.fifo-koeln.de

**Fraunhofer-Institut für Angewandte
Informationstechnik (Fraunhofer FIT)**

Schloss Birlinghoven, Konrad-Adenauer-
Straße, 53754 Sankt Augustin.
www.fit.fraunhofer.de

**Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung
an der Universität zu München (ifo Institut)**

Poschingerstr. 5. 81679 München.
www.ifo.de

**ZEW – Leibniz-Zentrum für Europäische
Wirtschaftsforschung**

L7 1, 68161 Mannheim.
www.zew.de

Dieser Teilbericht wurde bearbeitet von:

FiFo Köln

Eva Gerhards
Michael Thöne

Fraunhofer FIT

Sven Stöwhase

Gesamtleitung: Michael Thöne (FiFo Köln)

Inhalt

I. Subventionskennblätter	6
II. Evaluierungsgruppe D	20
A. Einleitung.....	20
1. Betrachtete Steuervergünstigungen	20
2. Struktur des Teilberichts	20
B. Quantifizierungen der Evaluierungsgruppe D	24
1. Einleitung	24
2. Steuerbefreiung der Mietpreisvorteile, die einem Arbeitnehmer im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährt werden, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung im sozialen Wohnungsbau nicht überschreiten ..	25
3. Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmälen	30
4. Steuerbegünstigungen für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie Steuerbegünstigungen für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden	39
5. Quellenverzeichnis zu Abschnitt II.B	47
III. Steuerbefreite Mietpreisvorteile bestimmter (Werks-) Wohnungen	48
A. Grundzüge und Funktionsweise	48
1. Herangehensweise	48
2. Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen	55
B. Subventionsvolumina und Fallzahlen.....	56
C. Relevanz	57
1. Ursprüngliche Ziele	57
2. Umfeld heute	59
3. Relevanz und Rechtfertigung der Maßnahme im aktuellen Umfeld	61
D. Wirkungsanalyse	64
1. Effektivität der Zielerreichung und Hinweise zur Fördereffizienz	64
2. Nebenwirkungen der Steuervergünstigung	67
3. Distributive Wirkungen	68
E. Nachhaltigkeit	69
F. Instrumentelle Gestaltung	70
1. Effizienz des Instrumentendesigns hinsichtlich der Förderziele	70

2.	Steuerliche Vergünstigung oder Finanzhilfe?	74
G.	Transparenz und Monitoring	75
1.	Transparenz.....	75
2.	Subventionspolitische Leitlinien	75
H.	Ergebnis und Optionen für die Zukunft.....	76
1.	Bewertung der Maßnahmen.....	76
2.	Gestaltungsoptionen.....	76
3.	Zusammenschau im Bewertungstableau	78
I.	Quellenverzeichnis zu Abschnitt III	79
IV.	Steuervergünstigungen für Denkmalpflege, Städtebau und wertvolle Kulturgüter...	80
A.	Grundzüge und Funktionsweise	80
1.	Vorgehen.....	80
2.	Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen.....	81
B.	Subventionsvolumina und Fallzahlen.....	86
C.	Relevanz	87
1.	Grundlegende Ziele	87
2.	Fach- und subventionspolitisches Umfeld	90
3.	Benchmarks der Subventionszwecke.....	94
D.	Wirkungsanalyse	99
1.	Effektivität der Zielerreichung	99
2.	Interpersonal distributive Aspekte	103
3.	Föederal distributive Aspekte	105
E.	Nachhaltigkeit	106
F.	Instrumentelle Gestaltung	108
1.	Bemessung der steuerlichen Förderung.....	109
2.	Regressivität der Steuersubventionen.....	110
3.	Objektbeschränkung bei § 10f EStG.....	111
G.	Transparenz und Monitoring	111
1.	Transparenz.....	111
2.	Subventionspolitische Leitlinien	112
H.	Ergebnis und Optionen für die Zukunft.....	113
1.	Bewertung der Maßnahmen.....	113
2.	Gestaltungsoptionen.....	114
3.	Zusammenschau im Bewertungstableau	116

I.	Quellenverzeichnis zu Abschnitt IV	117
V.	Evaluierungsgruppe D: Zusammenfassung.....	118
VI.	Anhang: Schematische Nachhaltigkeitsprüfungen	119

Abbildungsverzeichnis

Abbildung IV-1:	Geschätzte Bedeutung der Steuervergünstigungen §§ 7h und 7i EStG nach Programm....	101
-----------------	--	-----

Tabellenverzeichnis

Tabelle II-1:	Quantifizierung der Steuerfreiheit für Mietpreisvorteile in 2013 und 2016 bis 2020.	29
Tabelle II-2:	Quantifizierung für erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG im Jahr 2010.....	33
Tabelle II-3:	Quantifizierung für erhöhte Absetzungen nach § 7i im Jahr 2010.	34
Tabelle II-4:	Quantifizierung für erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG in den Jahren 2016 bis 2020.	36
Tabelle II-5:	Quantifizierung für erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG in den Jahren 2016 bis 2020.....	37
Tabelle II-6:	Quantifizierung für Steuerbegünstigungen nach § 10f EStG im Jahr 2010.	42
Tabelle II-7:	Quantifizierung für Steuerbegünstigungen nach § 10g EStG im Jahr 2010.	42
Tabelle II-8:	Quantifizierung für Steuerbegünstigungen nach § 10f EStG in den Jahren 2016 bis 2020....	44
Tabelle II-9:	Quantifizierung für Steuerbegünstigungen nach §10g EStG in den Jahren 2016 bis 2020....	45
Tabelle III-1:	Zielgruppen der Wohnraumförderung	60
Tabelle III-2:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 85.....	69
Tabelle IV-1:	Quantifizierung der Einnahmenausfälle durch §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG im Jahre 2016...	86
Tabelle IV-2:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 86.....	106
Tabelle IV-3:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 87.....	107
Tabelle IV-4:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 88.....	108
Tabelle IV-5:	Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 89.....	108
Tabelle IV-6:	Zusammenschau der Vergünstigungen im Bewertungstableau	116

I. Subventionskennblätter






Im Forschungsvorhaben fe 10/16 wurden in den Jahren 2017 bis 2019 33 Steuervergünstigungen aus unterschiedlichen Förderfeldern nach einem einheitlichen Prüfschema evaluiert. Der vorliegende Teilbericht zur **Evaluierungsgruppe D** legt die Befunde zu fünf Steuervergünstigungen in der **Einkommensteuer zu Wohnungswesen und Städtebau** vor. Betrachtet werden hier, in der Nummerierung des 26. Subventionsberichts, die folgenden Steuervergünstigungen:

- 85 Steuerbefreite Mietpreisvorteile bestimmter (Werks-)Wohnungen.
- 86 Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtischen Entwicklungsbereichen
- 87 Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen
- 88 Steuerbegünstigungen für selbstgenutzte Baudenkmale und Ähnliches
- 89 Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter.

Beginnend mit Abschnitt II werden Vorgehen und Ergebnisse der Quantifizierung und der Evaluierung dieser Steuervergünstigungen berichtet. Vorab wird für jede einzelne Steuervergünstigung das **Subventionskennblatt** dargestellt, das zentrale Charakteristika und Befunde zusammenführt. Die Befunde der fünf zentralen Evaluierungsdimensionen

- Relevanz des Subventionszwecks,
- Wirksamkeit und Effizienz der Steuervergünstigung,
- Nachhaltigkeit,
- Instrumentelle Eignung und
- Transparenz und Monitoring



werden mithilfe eines fünfstufigen Scorings operationalisiert. Genutzt werden die Scores:

	Ungenügend	0,00	<i>In keiner Weise akzeptabel.</i>
	Schwach	0,25	<i>Die wenigen positive Befunde bleiben so merklich hinter dem Erwartbaren zurück, dass dringlich etwas geändert werden soll.</i>
	Ausreichend	0,50	<i>Vergleichbar der Schulnote 4: „Bestanden“.</i>
	Gut	0,75	<i>Gut genug, dass kein dringender Verbesserungsbedarf besteht. Aber verbesserbar ist es durchaus.</i>
	Ausgezeichnet	1,00	<i>Hier ist nichts zu verbessern (allenfalls Details)</i>

Abschließend werden die fünf Teilscores gleichgewichtet zu einem Gesamtscore zusammengefasst. Dabei werden die Evaluierungsdimensionen *Relevanz* und *Wirksamkeit* als k.o.-

Kriterien definiert. Das heißt, die Gesamtbewertung kann nicht besser ausfallen als das schlechteste Teilergebnis dieser beiden Dimensionen: Mängel beim (aktuellen) Sinn einer Subvention oder bei ihrer Wirksamkeit können nicht durch anderweitig gute Performanz geheilt werden.¹

¹ Vertiefende Erläuterungen bietet der gemeinsame Ergebnis- und Methodenband.

Subventionskennblatt						Lfd. Nr. 26. SB					
Steuerbefreiung der Mietpreisvorteile, die Arbeitnehmern im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährt werden, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung im sozialen Wohnungsbau nicht überschreiten.											
1		Grundzüge									
Rechtsgrundlage: § 3 Nr. 59 EStG, zweiter Halbsatz (vorher § 52 Abs. 15 S. 10 im EStG 1997 durch StRefG 1990 v. 25.7.1988)											
Eingeführt:		1994		Zuletzt geändert:		2001		Befristung:		keine	
Subventionsvolumen (Mio. Euro)		2016		2017		2018		2019		2020	
		1		1		1		1		1	
Inanspruchnahme: Fallzahl (Steuerpflichtige)		2016				2018					
		650				600					
Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung											
Wird Arbeitnehmern im Rahmen eines Dienstverhältnisses eine Wohnung vergünstigt zur Verfügung gestellt, so bleibt der daraus entstehende geldwerte Vorteil bis zu einer gewissen Höhe steuerfrei gestellt. Die Steuerfreiheit gilt bis zu der Höhe, in der finanzielle Vorteile im Rahmen der sonstigen Vorschriften des sozialen Wohnungsbaus steuerfrei sind. Voraussetzung ist, dass die Wohnung zum Zeitpunkt des Bezugs durch den Arbeitnehmer für eine Förderung im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus in Frage gekommen wäre.											
Begünstigte											
Direkt begünstigt sind Arbeitnehmer, die im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses eine vergünstigte Wohnung zur Verfügung gestellt bekommen. Mittelbar begünstigt sind investierende Arbeitgeber.											
Ziel der Steuervergünstigung											
Gemäß 26. Subventionsbericht: „Förderung des sozialen Wohnungsbaus“.											
Das Hauptziel besteht in der Unterstützung des sozialen Wohnungsbaus. Dieser wiederum hat zum Ziel, ausreichend günstigen Wohnraum für bedürftige Bevölkerungsgruppen zur Verfügung zu stellen. Subziel im Rahmen dieser Vergünstigung sind Anreize zum Wohnungsbau im günstigeren Preissegment durch entsprechend investierende Arbeitgeber.											
2		Ergebnisse der Evaluation						Score			
Relevanz des Subventionszwecks											
Das postulierte Fundamentalziel der Vergünstigung, den sozialen Wohnungsbaus zu fördern, ist aktuell und gewinnt – besonders in Ballungsräumen – wieder stärker an Relevanz.											
Wirkungen der Steuervergünstigung											
Die Wirksamkeit der Steuervergünstigung kann auf Grund unzureichender Datenlage und einer nur sehr geringen Fallzahl von ca. 600 Haushalten lediglich qualitativ beurteilt werden. Von den begünstigten Haushalten gehört mit hoher Wahrscheinlichkeit nur ein Teil zu der Zielgruppe des sozialen Wohnungsbaus, ebenso wenig sind Mitnahmeeffekte zum Abzug											

gebracht. Offensichtlich entsteht für Arbeitgeber kein nennenswerter Anreiz, für ihre Beschäftigten zusätzlichen sozialen Wohnraum im Sinne der Abgrenzung dieser Vergünstigung zu schaffen. Dort wo ein entsprechender Anreiz besteht, werden innovative Konzepte auch ohne steuerliche Förderung umgesetzt. Auch stellt sich die Frage nach der Inzidenz der Begünstigung. Eine kausal verlässliche Messung der Wirkung der Steuervergünstigung auf potentielle Adressaten ist nicht möglich. Fiskalisch bewirkt die Steuervergünstigung aber auch keine wesentliche Einbuße.

Nachhaltigkeit



In der Gesamtschau halten sich positive und negative Nachhaltigkeitswirkungen ungefähr die Waage, für § 3 Nr. 59 EStG am wichtigsten ist der positive Befund beim Ziel, durch Zweit-rundeneffekte bezahlbaren Wohnraum für alle zu schaffen. Die geringe Gesamtwirkung des Instruments allerdings relativiert diesen potentiellen Erfolg.

Instrumentelle Eignung



Den sozialen Wohnungsbau über den Umweg der Einkommensteuer potenziell bedürftiger Mieter zu fördern ist nicht erfolgreich, da sich Rahmenbedingungen und Zielgruppen der Förderung verändert haben. Die induzierten Verzerrungen und distributiven Effekte lassen sich reduzieren und vermeiden, indem der soziale Wohnungsbau auf direktere Weise gefördert wird. Die Steuervergünstigung ist allenfalls geeignet, eine Schlechterstellung solcher Haushalte zu vermeiden, die individuell die Kriterien der sozialen Wohnberechtigung erfüllen und denen ihr Arbeitgeber eine Werkswohnung stellt. Hier handelt es sich um eine Teilgruppe der genannten 600 Haushalte.

Transparenz und Monitoring



Im Subventionsbericht der Bundesregierung wird die Steuerbefreiung regulär dargestellt. Fallzahlen und Subventionsvolumina wurden bis dato nicht dargestellt; operationale Indikatoren zur Überprüfung des Förderzwecks liegen nicht vor. Die geringe Fallzahl begründet auch Zweifel, ob dies möglich sein wird. Eine effiziente Gewährung von Subventionstransparenz und regelmäßigem Monitoring erscheint vor diesem Hintergrund nicht möglich. Im Rahmen dieses Gutachtens fand jedoch erstmals eine Quantifizierung statt.

3 Schlussfolgerungen

Ergebnis der Evaluierung



Trotz ihrer *potenziellen* Relevanz als Förderinstrument im Kanon der sozialen Wohnraumförderung wird die Steuerbefreiung auf Grund unzureichender positiver Evidenz, der geringen Treffsicherheit bei den relevanten Zielgruppen sowie ihrer ambivalenten distributiven Effekte negativ bewertet. Die Regelung kann u.U. für wenige hundert Haushalte eine Schlechterstellung gegenüber Haushalten in konventionell geförderten Sozialwohnungen vermeiden. Ob dieses Ziel eine eigene einkommensteuerliche Regelung rechtfertigt, ist sehr fraglich.





Optionen zur Gestaltung

Die Maßnahme ist Teil der sozialen Wohnraumförderung, die aktuell vor zahlreichen Herausforderungen steht und mit zahlreichen Forderungen zur Weiterentwicklung konfrontiert wird. Die Evaluation von § 3 Nr. 59 EStG trägt – pars pro toto – zu dieser Diskussion bei.






Die Steuervergünstigung selbst aber wird offensichtlich nicht in nennenswertem Umfang angenommen; zudem zählen nicht alle Begünstigten zur Zielgruppe des Sozialen Wohnungsbaus. Vor diesem Hintergrund bieten sich drei Optionen an:

- § 3 Nr. 59 EStG wird ersatzlos gestrichen; dadurch wird zugleich ein Beitrag zur Steuervereinfachung geleistet.
- § 3 Nr. 59 EStG wird dahingehend fokussiert, dass nur noch Haushalte mit Anrecht auf Wohnberechtigungsschein die Vergünstigung erhalten. So wird eine Schlechterstellung dieser Haushalte gegenüber der konventionellen sozialen Wohnraumversorgung vermieden. Der administrative Preis dafür ist aber die merkliche Steigerung der Komplexität und des bürokratischen Aufwands für eine ohnehin schon kaum genutzte Steuervergünstigung. Im Ergebnis kann auch diese Option darauf hinauslaufen, dass die Steuervergünstigung gar nicht mehr genutzt wird.
- Sollen Werkwohnungen dem sozialen Wohnungsbau gleichgestellt werden, so läge es nahe, die hier verwendeten Förderinstrumente zu nutzen. Grundsätzlich kommen hier Zuschüsse; öffentliche Kredite mit begünstigten Tilgungskonditionen oder auch beschleunigte steuerliche Abschreibungen auch für Arbeitgeber als Teilgruppe gleichberechtigter und gleich geförderter Investoren in Frage. Ein Bestreben der Bundesregierung, auch Arbeitgeber für den Wohnungsbau zu gewinnen, kann sich in einer Informationspolitik hinsichtlich dieser bestehenden Instrumente spiegeln.
- Ist dem Gesetzgeber daran gelegen – auch und vor allem auf Grund einer entsprechenden politischen Signalwirkung – gezielt den Werkwohnungsbau zu fördern, so sollte eine direkte Förderung ohne den Umweg über die Einkommensbesteuerung der Arbeitnehmer erfolgen. Hier sind Zuschüsse oder Tilgungsnachlässe denkbar. Eine solche Förderung sollte ebenfalls an Kriterien wie Größe und Ausstattung gebunden sein, um eine Förderung überdurchschnittlich ausgestatteten Wohnraums zu vermeiden. Effizient wäre darüber hinaus eine regional differenzierte Förderung, um Mitnahmeeffekte zu vermeiden.

Subventionskennblatt						Lfd. Nr. 26. SB					
Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen						86					
1	Grundzüge										
Rechtsgrundlage: § 7h EStG (1991: Nachfolgeregelung zu § 82g EStDV)											
Eingeführt:		1989		Zuletzt geändert:		2011		Befristung:		keine	
Subventionsvolumen (Mio. Euro)		2016 44		2017 45		2018 45		2019 46		2020 46	
Inanspruchnahme: Fallzahl (Steuerpflichtige)		2016 14.700				2018 14.700					
Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung											
Wird durch Bescheinigungen der zuständigen Gemeindebehörde nachgewiesen, dass Maßnahmen an einem Gebäude in einem Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich im entsprechenden Sinne durchgeführt werden, können erhöhte und beschleunigte Abschreibungen vorgenommen werden. Die Absetzungen betragen jährlich bis zu 9 % für die ersten 8 Jahre und 7 % für vier weitere Jahre der begünstigten Aufwendungen.											
Begünstigte											
Die Begünstigung gilt im Rahmen von Gewinn- und Überschusseinkünften; sie zielt auf Unternehmen, die gewerbliche Nutzung und Vermietung von Gebäuden und auf private Haushalte, die als Eigentümer und Vermieter von Gebäuden agieren.											
Ziel der Steuervergünstigung											
Gemäß 26. Subventionsbericht: „Förderung der Modernisierung und Instandsetzung von Altbausubstanz in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen“.											
Das Hauptziel besteht in der Unterstützung der Erhaltung und Sanierung von Gebäuden in entsprechend ausgewiesenen Bereichen und ist daher Maßnahmen des Städtebaus zuzuordnen.											
2	Ergebnisse der Evaluation							Score			
Relevanz des Subventionszwecks								<div></div>			
Maßnahmen der städtebaulichen Entwicklung bleiben von hoher Relevanz für die Lebensqualität der Bevölkerung, wenngleich sich der Fokus im Laufe der Zeit sowie regional verschieben kann.											
Wirkungen der Steuervergünstigung								<div></div>			
Da sich für Investoren in den entsprechenden Bereichen deutlich bessere Absatzmöglichkeiten ergeben, werden die verfügbaren investiven Mittel in die städtebaulich relevanten Gebiete gelenkt. Eine verlässliche Abgrenzung der kausalen Wirkungen der Maßnahme ist kaum möglich, da in Sanierungsgebieten für viele der geförderten Maßnahmen nicht die gleichen Freiheitsgrade wie bei anderen Immobilien bestehen.											

	<p>Nachhaltigkeit </p> <p>In der Zusammenschau zeichnet sich § 7h EStG im Rahmen seiner Gesamtwirkungen durch überwiegende gute Nachhaltigkeitswirkungen aus. Neben der potenziellen wohnungspolitischen Wirkung schlägt sich hier vor allem positiv nieder, dass Maßnahmen im Immobilienbestand ressourcen- und flächenschonend sind.</p>
	<p>Instrumentelle Eignung </p> <p>Höhere Absetzungsmöglichkeiten stellen prinzipiell eine effektive Maßnahme dar, um Investitionen in bestimmte Bereiche zu lenken. Da Investitionen einkommensteuerlich ohnehin abgeschrieben werden, ist die Instrumentierung als erhöhte Absetzung für Abnutzung naheliegend und effizient. Eine alternative Ausgestaltung als direkte Förderung böte keine Vorteile. Die Angemessenheit der Subventionshöhe kann wegen der Mischinstrumentierung mit rechtlichen Handlungsgeboten nicht beurteilt werden.</p>
	<p>Transparenz und Monitoring </p> <p>Die Steuervergünstigung ist im Subventionsbericht der Bundesregierung ausgewiesen und beziffert. Operationale Indikatoren zur Überprüfung des Förderzwecks liegen nicht vor; sie wären angesichts der heterogenen Förderzwecke auch nicht leicht formulierbar. Mit dem Monitoring der Bund-Länder-Städtebauförderung durch das BMUB ist schon eine ressortfachliche Grundlage gelegt, auf der ein Monitoring mit stärkerem Fokus auch auf die haushalts- und finanzpolitischen Fragen anknüpfen kann. Ein Monitoring wäre sehr wertvoll, würde gleichwohl nicht geringen Aufwand mit sich bringen.</p>
3	<p>Schlussfolgerungen</p>
	<p>Ergebnis der Evaluierung </p> <p>Das Ziel der Steuervergünstigung ist von hoher Relevanz und das Instrument prinzipiell geeignet, investive Mittel in städtebaulich relevante Bereiche zu lenken. Die Gestaltung als erhöhte und beschleunigte einkommensteuerliche Absetzungsmöglichkeit ist instrumentell naheliegend. Die Angemessenheit der Subventionshöhe kann nicht beurteilt werden, da nicht monetäre Nutzeneffekte nicht gemessen und als Benchmarks gegenüber gestellt werden können.</p>
	<p>Optionen zur Gestaltung</p> <p>Im Rahmen der Befunde empfiehlt es sich, die Maßnahme dem Grund nach und in der gewählten Gestalt als beschleunigte Absetzung für Abnutzung beizubehalten. Eine optimale Höhe und Geschwindigkeit der beschleunigten Abschreibung kann nicht ermittelt werden; die aktuellen Werte sollten mindestens angepasst werden, sobald sich die Benchmarks des Regelfalls ändern.</p>

Subventionskennblatt					Lfd. Nr. 26. SB	
Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen					87	
1	Grundzüge					
Rechtsgrundlage: § 7i EStG (1991: Nachfolgeregelung zu § 82i EStDV)						
Eingeführt:	1991	Zuletzt geändert:	2011	Befristung:	keine	
Subventionsvolumen (Mio. Euro)	2016 78	2017 79	2018 79	2019 79	2020 80	
Inanspruchnahme: Fallzahl (Steuerpflichtige)	2016 20.000			2018 20.000		
Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung Wird durch Bescheinigungen der zuständigen Denkmalbehörde nachgewiesen, dass Maßnahmen an einem Denkmalgebäude im entsprechenden Sinne durchgeführt werden, können erhöhte und beschleunigte Abschreibungen vorgenommen werden. Die Absetzungen betragen jährlich bis zu 9 % für die ersten 8 Jahre und 7 % für vier weitere Jahre der begünstigten Aufwendungen.						
Begünstigte Die Begünstigung gilt im Rahmen von Gewinn- und Überschusseinkünften; sie zielt auf Unternehmen, die gewerbliche Nutzung und Vermietung von Gebäuden und auf private Haushalte, die als Eigentümer und Vermieter von Gebäuden agieren.						
Ziel der Steuervergünstigung Gemäß 26. Subventionsbericht: „Förderung der Erhaltung und sinnvollen Nutzung von kulturhistorisch wertvollen Gebäuden“. Das Hauptziel besteht in der Unterstützung von Investitionen, die der Erhaltung und Pflege von Baudenkmalen dienen.						
2	Ergebnisse der Evaluation					Score
Relevanz des Subventionszwecks Denkmale als sichtbarer Teil des kulturellen Erbes einer Gesellschaft haben einen hohen Wert für die Allgemeinheit. Subventionen zugunsten privater Denkmalschutzaktivitäten rechtfertigen sich gleichermaßen aus den Gemeinnutz-Elementen wie aus einer Perspektive, die eine Kompensation für Nutzungseinschränkungen und bürokratischen Aufwand empfiehlt.						

Wirkungen der Steuervergünstigung	
<p>Da sich für Investoren in den entsprechenden Bereichen deutlich bessere Absatzungsmöglichkeiten ergeben, werden die verfügbaren investiven Mittel in die politisch und gesellschaftlich gewünschten Gebiete gelenkt. Eine verlässliche Abgrenzung der kausalen Wirkungen der Maßnahme ist kaum möglich, da im Denkmalschutz für viele der geförderten Maßnahmen nicht die gleichen Freiheitsgrade wie bei anderen Immobilien bestehen: jede Investition muss denkmalgerecht sein, um bewilligt zu werden.</p>	
Nachhaltigkeit	
<p>Der Nachhaltigkeitsbefund fällt – in Abhängigkeit von der Gesamtwirksamkeit des Instruments – positiv aus. Hier schlägt sich vor allem nieder, dass Maßnahmen im Immobilienbestand ressourcen- und flächenschonend sind.</p>	
Instrumentelle Eignung	
<p>Höhere Absatzungsmöglichkeiten stellen prinzipiell eine effektive Maßnahme dar, um Investitionen in bestimmte Bereiche zu lenken. Da Investitionen einkommensteuerlich ohnehin abgeschrieben werden, ist die Instrumentierung als erhöhte Absetzung für Abnutzung naheliegend und effizient. Eine alternative Ausgestaltung als direkte Förderung böte keine Vorteile. Die Angemessenheit der Subventionshöhe kann wegen der Mischinstrumentierung mit rechtlichen Handlungsgeboten nicht beurteilt werden.</p>	
Transparenz und Monitoring	
<p>Die Steuervergünstigung ist im Subventionsbericht der Bundesregierung ausgewiesen und beziffert. Operationale Indikatoren zur Überprüfung des Förderzwecks liegen nicht vor; sie wären angesichts der heterogenen Förderzwecke auch nicht leicht formulierbar. Ein Monitoring wäre sehr wertvoll, würde gleichwohl nicht geringen Aufwand mit sich bringen.</p>	
3 Schlussfolgerungen	
Ergebnis der Evaluierung	
<p>Das Ziel der Steuervergünstigung ist von hoher Relevanz und das Instrument prinzipiell geeignet, investive Mittel in gesellschaftlich gewünschte Bereiche zu lenken. Die Gestaltung als einkommensteuerliche Absatzungsmöglichkeit ist instrumentell naheliegend. Die Angemessenheit der Subventionshöhe kann wegen der Mischinstrumentierung mit rechtlichen Handlungsgeboten nicht beurteilt werden.</p>	
Optionen zur Gestaltung	
<p>Im Rahmen der Befunde empfiehlt es sich, die Maßnahme dem Grund nach und in der gewählten Gestalt als beschleunigte Absetzung für Abnutzung beizubehalten. Eine optimale Höhe und Geschwindigkeit der beschleunigten AfA kann nicht ermittelt werden; die aktuellen Werte sollten mindestens angepasst werden, sobald sich die Benchmarks des Regelfalls ändern.</p>	

Subventionskennblatt						Lfd. Nr. 26. SB				
Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen								88		
1	Grundzüge									
Rechtsgrundlage: § 10f EStG (vorher: §§ 82 i und 82 k EStDV)										
Eingeführt:		1989		Zuletzt geändert:		2011		Befristung:	keine	
Subventionsvolumen (Mio. Euro)		2016		2017		2018		2019		2020
		127		126		125		125		126
Inanspruchnahme: Fallzahl (Steuerpflichtige)		2016				2018				
		53.000				53.000				
Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung										
<p>Steuerpflichtige, die selbst in einem Gebäude wohnen, welches als Denkmal eingestuft ist, oder in einem Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich liegt, können unter der Voraussetzung einer entsprechenden behördlichen Bescheinigung Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen zum großen Teil wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Es können jährlich bis zu 9 % der begünstigten Aufwendungen für die ersten 10 Jahre geltend gemacht werden (bis 2003: 10 % für 10 Jahre).</p>										
Begünstigte										
<p>Einkommensteuerpflichtige Haushalte, die ein Denkmal oder ein Gebäude in einem entsprechend ausgewiesenen städtebaulichen Entwicklungsbereich oder Sanierungsgebiet zu ihren Wohnzwecken nutzen, sofern sie geförderte Ausgaben tätigen.</p>										
Ziel der Steuervergünstigung										
<p>Gemäß 26. Subventionsbericht: „Förderung der Erhaltung und sinnvollen Nutzung von kulturhistorisch wertvollen Gebäuden und der Modernisierung und Instandsetzung von Altbauwohnungen auch bei selbstgenutztem Wohneigentum.“</p> <p>§ 10f EStG knüpft an die §§ 7h und 7i EStG an. Das Hauptziel besteht in der Begünstigung von Investitionen in die entsprechenden Gebäude und Gebäudeteile auch bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken.</p>										
2	Ergebnisse der Evaluation							Score		
Relevanz des Subventionszwecks								<div></div>		
<p>Maßnahmen der städtebaulichen Entwicklung bleiben von hoher Relevanz für die Lebensqualität der Bevölkerung, wenngleich sich der Fokus im Laufe der Zeit sowie regional verschieben kann. Denkmale als sichtbarer Teil des kulturellen Erbes einer Gesellschaft haben einen hohen Wert für die Allgemeinheit.</p>										
Wirkungen der Steuervergünstigung								<div></div>		
<p>Kausale Wirkungen der Maßnahme lassen sich kaum abgrenzen. In der Wirkung dominiert deshalb der Aspekt sowohl einer äquivalenten Behandlung zu den Maßnahmen der §§ 7h und 7i EStG als auch gegenüber Haushalten außerhalb der Förderbereiche. Dies kann jedoch</p>										

nicht erreicht werden, da der Benchmark im Fall der wohnlichen Eigennutzung ein anderer ist: Nicht entsprechend klassifizierte Gebäude können von *gar keiner* Begünstigung profitieren. Daher ist eine Vergleichbarkeit mit den §§ 7h und 7i EStG nicht zulässig. Die differente Behandlung der geförderten Gebäude im Vergleich nicht geförderter ist deutlicher ausgeprägt als im Fall der §§ 7h und 7i EStG. Eine *relative gleiche* Besserstellung durch die Begünstigung kann nicht hergestellt werden.

Interpersonell inzidiert die Steuervergünstigungen regressiv: Besser verdienende Haushalte profitieren stärker von der Vergünstigung als gering verdienende Haushalte bei Durchführung der gleichen Maßnahmen.

Nachhaltigkeit



Der Nachhaltigkeitsbefund fällt – in Abhängigkeit von der Gesamtwirksamkeit des Instruments – positiv aus. Hier schlägt sich vor allem nieder, dass Maßnahmen im Immobilienbestand ressourcen- und flächenschonend sind.

Instrumentelle Eignung



Der einkommensteuerliche Abzug ist aufgrund der Analogien zu §§ 7h und 7i EStG nur scheinbar naheliegend. Die Benchmarks sind nicht vergleichbar; auch ist eine Gleichbehandlung privater und zur Einkünfteerbringung genutzter Investitionen nicht prinzipiell erforderlich; andere Tatbestände ziehen keine vergleichbaren Analogien. Die Gestaltung als „Abzug wie Sonderausgaben“ induziert hier vermeidbare Regressionseffekte.

Transparenz und Monitoring



Die Steuervergünstigung ist im Subventionsbericht der Bundesregierung ausgewiesen und beziffert. Operationale Indikatoren zur Überprüfung des Förderzwecks liegen nicht vor; sie wären angesichts der heterogenen Förderzwecke auch nicht leicht formulierbar. Ein Monitoring wäre sehr wertvoll, würde gleichwohl nicht geringen Aufwand mit sich bringen.

3 Schlussfolgerungen

Ergebnis der Evaluierung



Das Ziel der Maßnahme ist sehr gut gerechtfertigt. § 10f EStG konstituiert scheinbar ein Äquivalent für den Fall einer Nutzung desselben Gebäudes zur Erzielung von Gewinn-/ Überschusseinkünften für den Fall selbstgenutzten Wohneigentums. Tatsächlich gelingt dies jedoch nur teilweise, es ist auch nur scheinbar notwendig. Eine alternative Ausgestaltung als Abzug vom Steuerbetrag wäre steuersystematisch besser geeignet und kann die unnötigen Regressionseffekte vermeiden helfen; Haushalte höherer Einkommensklassen würden für gleiche Ausgaben nicht stärker entlastet als Haushalte niedrigerer Einkommen.

Optionen zur Gestaltung

Im Rahmen der Befunde empfiehlt es sich, eine fördernde Maßnahme grundsätzlich beizubehalten, die Ausgestaltung jedoch zu modifizieren und vom ohnehin nur scheinbaren – weil an dieser Stelle steuersystematisch fremden – Benchmark der §§ 7i, 7h EStG zu lösen.

Um die ungewollte Regressivität abzustellen, bietet es sich an, den Abzug nicht von der Bemessungsgrundlage, sondern von der Steuerschuld („tax credit“) vorzunehmen. Bei sehr einkommensschwachen Haushalten könnte dies bei Bedarf sogar mit Negativsteuer-Elementen verbunden werden. Es läge nahe, eine Günstigerprüfung zu etablieren, so dass eine progressionsunabhängige Gewähr der Steuerzuschüsse *neben*, nicht an die Stelle von § 10f EStG treten würde. Einer ähnlichen Argumentation folgte die Abschaffung von § 10e EStG und den Ersatz durch die pauschale Eigenheimzulage.

Die Objektbeschränkung, nach der die Vergünstigung von jedem Steuerpflichtigen nur für ein einziges Objekt in seinem ganzen Leben in Anspruch genommen werden kann, sollte aufgehoben werden.

Alternativ bieten sich Möglichkeiten einer direkteren Maßnahmenförderung in Anlehnung an die entstehenden Kosten an.

Subventionskennblatt						Lfd. Nr. 26. SB
Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden						89
1	Grundzüge					
Rechtsgrundlage: § 10g EStG (vorher: §§ 82 i und 82 k EStDV)						
Eingeführt: 1992		Zuletzt geändert: 2015		Befristung: keine		
Subventionsvolumen (Mio. Euro)		2016 1	2017 1	2018 1	2019 1	2020 1
Inanspruchnahme: Fallzahl (Steuerpflichtige)		2016 800		2018 800		
Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigung						
Die Steuervergünstigung gilt für schutzwürdige Kulturgüter im Eigentum des Steuerpflichtigen; diese müssen soweit wie möglich der wissenschaftlichen Forschung oder Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. Zudem muss der Steuerpflichtige die Erforderlichkeit der Investition durch eine Bescheinigung der entsprechenden Behörde nachweisen. Es können jährlich bis zu 9 % der begünstigten Aufwendungen wie Sonderausgaben für die ersten 10 Jahre geltend gemacht werden (bis 2003: 10 % für 10 Jahre).						
Begünstigte						
Begünstigte sind die privaten Eigentümer als schutzwürdig eingestufte kulturell wertvoller Güter, sofern sie geförderte Ausgaben tätigen.						
Ziel der Steuervergünstigung						
Gemäß 26. Subventionsbericht: „Förderung der Erhaltung schutzwürdiger Kulturgüter“.						
Das Hauptziel besteht in der Förderung und Erhaltung gesellschaftlich wertvollen Erbes, nicht nur für Gebäude, sondern auch Teile von Gebäuden, Sammlungen, Kunstgegenständen, Bibliotheken etc.						
2	Ergebnisse der Evaluation					Score
Relevanz des Subventionszwecks						
Die Erhaltung des kulturellen Erbes hat einen hohen gesellschaftlichen Stellenwert. Subventionen zugunsten privater Schutzaktivitäten rechtfertigen sich gleichermaßen aus den Gemeinnutz-Elementen wie aus einer Perspektive, die eine Kompensation für Nutzungseinschränkungen und bürokratischen Aufwand empfiehlt.						
Wirkungen der Steuervergünstigung						
Kausale Wirkungen der Maßnahme lassen sich kaum abgrenzen. In der Wirkung dominiert deshalb der Aspekt einer scheinbar gleichmäßigen Behandlung im Vergleich zu den §§ 7h und 7i EStG sowie § 10f EStG auch für Güter, die keine Gebäude sind. Dieser kann jedoch nicht unmittelbar nachvollzogen werden, da die Benchmarks verschieden sind und eine Gleichbehandlung der Einkunftsarten nicht per se gefordert werden kann: Eine relative gleiche Besserstellung durch die Begünstigung kann durch diese Vorschrift nicht hergestellt						

<p>werden.</p> <p>Interpersonell inzidiert die Steuervergünstigungen regressiv: Besser verdienende Haushalte profitieren stärker von der Vergünstigung als gering verdienende Haushalte bei Durchführung der gleichen Maßnahmen – d.h., ein und dasselbe Kulturgut wird bei einkommensstarken Haushalten stärker steuermindernd berücksichtigt.</p>
<p>Nachhaltigkeit</p> <p>Der Nachhaltigkeitsbefund fällt vergleichsweise neutral aus, da hier im Unterschied zu den drei vorangegangenen Steuervergünstigungen keine speziellen flächen-, wohn oder verkehrspolitischen Nachhaltigkeitsziele betroffen sind.</p>
<p>Instrumentelle Eignung</p> <p>Der einkommensteuerliche Abzug ist im betrachteten Kontext systemfremd und aufgrund der Analogien zu §§ 10f, 7h und 7i EStG nur scheinbar naheliegend. Die Benchmarks sind nicht vergleichbar. Die Gestaltung als Abzug vom zu versteuernden Einkommen schafft hier vermeidbare Regressionseffekte.</p>
<p>Transparenz und Monitoring</p> <p>Die Steuervergünstigung ist im Subventionsbericht der Bundesregierung ausgewiesen und beziffert. Operationale Indikatoren zur Überprüfung des Förderzwecks liegen nicht vor; sie wären angesichts der heterogenen Förderzwecke auch nicht leicht formulierbar. Ein Monitoring wäre sehr wertvoll, würde gleichwohl nicht geringen Aufwand mit sich bringen.</p>
<p>3 Schlussfolgerungen</p>
<p>Ergebnis der Evaluierung</p> <p>Das Ziel der Maßnahme ist sehr gut gerechtfertigt. § 10g EStG soll ein Äquivalent für § 10f EStG auch für schutzwürdige Kulturgüter in privatem Eigentum, die keine Gebäude sind, konstituieren. Eine alternative Ausgestaltung als Abzug vom Steuerbetrag kann die unnötigen Regressionseffekte vermeiden helfen: Besser verdienende Haushalte würden nicht, wie aktuell, für gleiche Maßnahmen stärker begünstigt. Die aktuelle Ausgestaltung bedingt, dass dasselbe Kulturgut bei derselben Erhaltungsmaßnahme bei besser verdienenden Haushalten stärker steuermindernd berücksichtigt wird als bei weniger einkommensstarken Haushalten.</p>
<p>Optionen zur Gestaltung</p> <p>Im Rahmen der Befunde empfiehlt es sich, eine fördernde Maßnahme dem Grund nach beizubehalten, die Ausgestaltung jedoch zu modifizieren und hierbei auf eine ohnehin nur Scheinanalogie zu §§ 10f, 7h und 7i EStG zu verzichten.</p> <p>Um die ungewollte Regressivität abzustellen, bietet es sich an, den Abzug nicht von der Bemessungsgrundlage, sondern von der Steuerschuld („tax credit“) vorzunehmen. Bei sehr einkommensschwachen Haushalten könnte dies bei Bedarf sogar mit Negativsteuer-Elementen verbunden werden. Es läge nahe, eine Günstigerprüfung zu etablieren, so dass eine progressionsunabhängige Gewähr der Steuerzuschüsse <i>neben</i>, nicht an die Stelle von § 10g EStG treten würde.</p> <p>Alternativ bieten sich Möglichkeiten einer direkteren Maßnahmenförderung in Anlehnung an die entstehenden Kosten an.</p>

II. Evaluierungsgruppe D

A. Einleitung

1. Betrachtete Steuervergünstigungen

Im Forschungsvorhaben fe 10/16 wurden in den Jahren 2017 bis 2019 33 Steuervergünstigungen aus unterschiedlichen Förderfeldern nach einem einheitlichen Prüfschema evaluiert. Der vorliegende Teilbericht zur Evaluierungsgruppe D legt die Befunde zu fünf Steuervergünstigungen in der Einkommensteuer zu Wohnungswesen und Städtebau vor. Betrachtet werden hier, in der Nummerierung des 26. Subventionsberichts, die Steuervergünstigungen bei/für:

- 85 Steuerbefreiung der Mietpreisvorteile, die einem Arbeitnehmer im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährt werden nach §3 Nr. 59 EStG;
- 86 Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach §7h EStG;
- 87 Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen nach §7i EStG;
- 88 Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach §10f EStG;
- 89 Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden nach §10g EStG.

Die Steuervergünstigungen verfolgen hierbei teils durchaus unterschiedliche Ziele und Zwecke. Die Steuerbefreiung der Mietpreisvorteile ist in Bezug auf den sozialen Wohnungsbau im Allgemeinen zu evaluieren. Die erhöhten Absetzungen bzw. Steuerbegünstigungen für Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen liegen am nächsten im Bereich originär städtebaulicher Ziele. Hingegen spielt die Honorierung privater Leistungen zu Gunsten der Allgemeinheit eine Rolle, wo es um kultur- und denkmalorientierte Dimensionen geht.

2. Struktur des Teilberichts

Im Kern spiegeln die Subventionskennblätter die zentralen Schritte wider, die für jede Steuervergünstigung in der Evaluierung gemacht werden. Nach einer kurzen Charakterisierung der Maßnahme erfolgt die Quantifizierung der Einnahmeneinbußen, die die jeweilige Steuervergünstigung mit sich bringt. Die Evaluierung erfolgt nach einem einheitlichen Prüf-

schema, das sich als Weiterentwicklung der FiFo-Ansätze zur Subventionskontrolle versteht.² Die Steuervergünstigungen werden in folgenden Dimensionen überprüft:³

- **Relevanz** des Subventionszwecks: In dieser auch als *allokative Kontrolle* bezeichneten Untersuchungsdimension werden vor allem zwei wichtige Fragen zum Sinn der jeweiligen Steuervergünstigung betrachtet: Sind die Ziele mit Blick auf die aktuelle Förderpolitik und mögliche ökonomische oder soziale Rechtfertigungen noch angemessen? Gibt es zwingend (europa-)rechtliche Gründe für die Steuervergünstigung?
- **Wirkungen** der Steuervergünstigung: Die zentrale Frage für jede staatliche Intervention mit einer auf Freiwilligkeit beruhenden Verhaltensreaktion der gewollten Empfänger (Destinatäre) ist die nach der Wirksamkeit: Leistet die Steuervergünstigung einen erkennbaren Beitrag zur Erreichung der jeweiligen Subventionsziele? Wie weit werden diese Ziele erreicht oder gar übertroffen? Im Rahmen der Untersuchungen zur **Effektivität** werden hier auch Fragen der **Effizienz** der Zielerreichung durch die Steuervergünstigung betrachtet. Grundsätzlich kann zwar die Betrachtung des Verhältnisses von Zielerreichung und dafür eingesetztem Mitteleinsatz auch als eigene Evaluierungsdimension behandelt werden.⁴ Ungeachtet der hohen prinzipiellen Bedeutung der Effizienz kann sie in der Praxis nur unter zwei Bedingungen sinnvoll umgesetzt werden: Zum einen müssen die Wirkungen eindeutig und möglichst kausal quantifiziert werden können. Zum anderen bedarf es gehaltvoller Effizienzkennziffern bei anderen, aber vergleichbaren Maßnahmen, denn Effizienzbetrachtungen bieten erst als *Effizienzvergleiche* einen echten Mehrwert gegenüber der Wirksamkeitskontrolle (bei der der Mitteleinsatz ja ebenfalls bekannt ist).
- **Nachhaltigkeit** der Steuervergünstigung: Seit dem 25. Subventionsbericht werden alle Finanzhilfen und Steuervergünstigungen auf ihre Nachhaltigkeit überprüft, so wie es seit 2015 die Subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung fordern. Im Rahmen der vorliegenden Evaluierung von Steuervergünstigungen war zu entscheiden, ob eine hiervon strukturell unabhängige Nachhaltigkeitsprüfung⁵ zielführender wäre oder ob auch in der unabhängigen Evaluation der von der Bundesregierung eingeschlagene Weg weiterentwickelt werden sollte. In der Abwägung der Stärken und Schwächen beider Wege wurde entschieden, die Nachhaltigkeitsprüfung als Vertiefung der gegenwärtig im Subventionsbericht angelegten Betrachtung anzulegen. Damit werden die Steu-

² Vgl. Thöne (2003) und Thöne et al. (2009).

³ Vertiefende Erläuterungen bietet der gemeinsame Ergebnis- und Methodenband.

⁴ Vergleiche etwa das Schema zur Subventionskontrolle in Thöne (2003) und im 19. Subventionsbericht (2003).

⁵ Wie zum Beispiel die von Thöne und Happ (2015) entworfene Nachhaltigkeitsprüfung für Subventionen. Vgl. auch Rave und Thöne (2010).

ervergünstigungen hinsichtlich ihrer positiven und negativen Wirkungen im Rahmen der Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung evaluiert; maßgeblich ist dabei die Strategieaktualisierung von 2016, mit der Kohärenz zu den *Sustainable Development Goals* (SDG) angestrebt wird.

- **Instrumentelle Eignung** der Steuervergünstigung: Hier wird bewertet, ob die Ausgestaltung als Steuervergünstigung in der gewählten Form die bestmögliche Instrumentierung des Politikziels ist oder ob zur Erreichung des Subventionsziels andere Instrumente naheliegender wären. In diesem Zusammenhang ist auch zu beantworten, ob im Licht der Subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung eine Umgestaltung der Steuervergünstigung in eine Finanzhilfe machbar und zweckmäßig wäre. Die instrumentelle Kontrolle teilt sich in zwei Perspektiven: Im Sinne einer Evaluierung des Interventionsdesigns wird aus einer *Ex ante*-Perspektive bewertet, ob von vornherein die geeignete Instrumentierung gewählt wurde. Diese Betrachtung wird durch eine *Ex post*-Bewertung ergänzt, in der die Befunde der Wirkungskontrolle und gegebenenfalls der Nachhaltigkeitsprüfung einfließen: Welche Rückschlüsse lassen die Befunde zu den verschiedenen Wirkungsdimensionen für das Instrumentendesign ziehen? Da eine sinnvolle Instrumentenkontrolle *Ex ante*- und *Ex post*-Betrachtung integriert behandelt, erfolgt sie hier an (ungewohnt) später Stelle des Prüfschemas.
- **Transparenz und Monitoring:** Auch die Evaluation der Transparenz der Steuervergünstigungen sowie ihrer Monitoring-Eignung und –Praxis profitieren von den Befunden zu Haupt-, Neben- und Nachhaltigkeitswirkungen. Auch die vorangehende instrumentelle Kontrolle kann unter Umständen noch Einfluss auf die hier anzuwendenden Maßstäbe haben (z.B. zur Rolle des Steuergeheimnisses). Folgende Fragen stehen im Vordergrund: Wie gut und regelmäßig wird öffentlich und quantitativ berichtet? Ist das aktuelle Subventionsziel hinreichend klar definiert? Sind die Ziele als Indikatoren spezifiziert? Sind sie spezifizierbar? In der Transparenzdimension spielt auch eine in der deutschen Bindende-Debatte oftmals übersehene „Selbstverständlichkeit“ eine Rolle: Mit dem alle zwei Jahre vorgelegten Subventionsbericht der Bundesregierung werden zwar nicht alle Transparenzwünsche vollumfänglich befriedigt; dennoch hat Deutschland damit ein Instrument der Subventionstransparenz, das international seinesgleichen sucht. Eine solche Berichtsform zu nutzen und – wie in den letzten Jahren geschehen – qualitativ signifikant zu verbessern und auszubauen, ist (auch im Licht des gesetzlichen Auftrags) alles andere als selbstverständlich.⁶

⁶ Das zeigt auch die durchaus wechselhafte Entwicklung bei den Subventions- und Förderberichten der Länder. Auch für die Beihilfenaufsicht der Europäischen Kommission fällt der Befund zur Transparenz durchaus gemischt aus; hier fehlt es zwischen der enormen Fülle an prozeduralen und Detailinformationen auf der einen und einem arg knappen *State Aid Scoreboard* auf der anderen Seite an einem gleichermaßen gehaltvollen wie überschaubaren Transparenzinstrument wie dem Subventionsbericht.

Auf Basis dieser fünf Hauptschritte der Evaluierung werden für die betrachteten Steuervergünstigungen dann die Gesamtbefunde formuliert und Optionen für die Zukunft skizziert.

Die Struktur des vorliegenden Berichts versteht sich als Wechselspiel zwischen dem Zusammenziehen von Vergleichbarem und dem Differenzieren zwischen Unterschiedlichem. Betrachtet werden fünf einkommensteuerliche Steuervergünstigungen zu Wohnungswesen und Städtebau in der Einkommensteuer. Jenseits dieses gemeinsamen Bandes liegen zu viele Unterschiede bei Subventionszielen und instrumentellen Gestaltungen, als dass Quantifizierung und die fünf Evaluierungsdimensionen für alle fünf Maßnahmen integriert durchgeführt werden könnten. Zugleich wäre es aber überzogen, nach dem Vorbild der Subventionskennblätter fünf separate Berichtsteile für jede Maßnahme vorzulegen. Hier gäbe es erhebliche Redundanzen.

Im Ergebnis gliedert sich der Teilbericht zur Evaluierungsgruppe D wie folgt: Vorab werden in Abschnitt II.B die Befunde zur Quantifizierung der Einnahmeneinbußen und der Erfüllungsaufwände zusammenfassend für alle fünf Steuervergünstigungen dargelegt (Federführung: Fraunhofer FIT). In den Evaluierungsabschnitten zu den verschiedenen Steuervergünstigungen werden jeweils kurze Passagen hieraus wiedergegeben.

Die darauf folgenden Evaluierungen werden in sachlich zweckmäßigen Gruppierungen durchgeführt und dargestellt. Konkret wird im vorliegende Teilbericht zunächst allein stehend die Steuerbefreiung der Mietpreisvorteile, die einem Arbeitnehmer im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährt werden. Es folgen die vier weiteren Steuervergünstigungen, die grob verwandt sind, in Kapitel IV mit einer weitgehend gemeinsamen Betrachtung, wobei die Wirkungsanalysen und Nachhaltigkeitsprüfungen streckenweise separat vorgenommen werden.

Abschließend bietet Abschnitt V eine komprimierte Übersicht der Ergebnisse für die fünf Evaluierungen mithilfe der in den Subventionskennblättern eingeführten Scores. Der Anhang in Abschnitt VI gibt die schematischen Nachhaltigkeitsprüfungen in Langform wieder.

B. Quantifizierungen der Evaluierungsgruppe D

Die Quantifizierungen der Subventionsvolumina und der damit verbundenen Erfüllungsaufwände wurden vom **Fraunhofer Institut für Systemtechnik (FIT)** umgesetzt. Alle Arbeiten erfolgten wissenschaftlich unabhängig und in enger fachlicher Abstimmung mit dem gesamten Evaluationsteam und mit der Leitung des Gesamtvorhabens.

Im FIT bearbeitet von: **Sven Stöwhase**. Teamleitung: **Sven Stöwhase**.

An dieser Stelle findet sich eine zusammenfassende Darstellung der Quantifizierungen; in der weiteren Evaluierung der Steuervergünstigungen werden jeweils kurze Abschnitte hieraus wiedergegeben.

1. Einleitung

In diesem Kapitel findet eine eigenständige Quantifizierung der zur Evaluationsgruppe D gehörenden Steuervergünstigungen statt. Grundlage für die Quantifizierung dieser Steuervergünstigungen ist der „revenue-foregone“-Ansatz. Dieser misst nur den direkten Effekt einer fiskalischen Maßnahme, nimmt also eine Quantifizierung der entgangenen Steuereinnahmen des Staates bzw. der gewährten Subventionen vor. Indirekte Auswirkungen der Maßnahmen auf das staatliche Budget, sei es durch Folgewirkungen auf andere Steuerarten oder durch Verhaltensanpassungen bei den Steuerpflichtigen, werden dabei nicht berücksichtigt (Harris, 1992). Zum Zwecke einer besseren Vergleichbarkeit unserer Ergebnisse mit denen des Subventionsberichts, bleiben die fiskalischen Effekte der Steuervergünstigung auf den Solidaritätszuschlag bei unseren Quantifizierungen unberücksichtigt. In Abgrenzung zum Subventionsbericht erfolgt die Quantifizierung allerdings nicht für Kassen- sondern für Entstehungsjahre.⁷

Ziel ist es, die Quantifizierung mit Fokus auf den aktuellen Rand durchzuführen sowie Tendenzaussagen zur zukünftigen Entwicklung präsentieren zu können. Dazu wird zunächst in allen Fällen eine Quantifizierung am aktuell verfügbaren Datenrand vorgenommen. Um die Belastbarkeit der Zahlen in Hinblick auf, vor dem Hintergrund unvollständiger Daten zu treffen, Schätzannahmen zu untersuchen, enthält diese Quantifizierung der Steuerminderungen ebenfalls Sensitivitätsrechnungen. Aufbauend auf einer als realistisch erscheinenden Variante werden dann die Effekte für die Jahre 2016 bis 2020 berechnet.

⁷ Die statistischen Auswertungen die unseren Quantifizierungen zu Grunde liegen, beruhen im Regelfall auf jahresbezogenen Daten. Eine Umrechnung in Kassenzahlen ist nur unter erheblichen Aufwand und unter zusätzlichen Annahmen möglich. Größere Unterschiede zwischen den Ergebnissen für Kassen- und Entstehungsjahre ergeben sich nur dann, wenn die fiskalischen Effekte im Zeitablauf deutlich schwanken.

Da die Quantifizierung der lfd. Nummern 87 und 88 sowie der lfd. Nummern 89 und 90 des aktuellen Subventionsberichts (Bundesministerium der Finanzen, 2017) jeweils auf ähnlichen Schätzansätzen beruhen, werden diese jeweils auch in einem gemeinsamen Unterkapitel behandelt. Die Quantifizierung der lfd. Nummer 86 wird in einem eigenen Unterkapitel beschrieben. In den einzelnen Unterkapiteln findet jeweils eine Beschreibung des optimalen Quantifizierungsansatzes, der verfügbaren Datenquellen sowie des durch das Bundesministerium der Finanzen genutzten Quantifizierungsansatzes statt, bevor der von uns genutzte Ansatz sowie die daraus gewonnenen Ergebnisse erläutert werden. Zuletzt wird eine kurze Bewertung der Belastbarkeit dieser Ergebnisse durchgeführt.

Darüber hinaus gilt es, den Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger, Wirtschaft und Verwaltung zu schätzen, der für jeden Tatbestand mit den zugrundeliegenden Fallzahlen bestimmt wird. Die Berechnung des Erfüllungsaufwandes als umfassendste Einheit für die Bewertung und Darstellung von Bürokratie erfolgt gemäß den Vorgaben des vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Leitfadens zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands. Die dafür verwendete Methode ist das Standardkostenmodell (Statistisches Bundesamt, 2012). Der Erfüllungsaufwand bezogen auf die Informationspflichten wird für jeden Tatbestand separat geschätzt und im jeweiligen Unterkapitel aufgeführt⁸.

2. Steuerbefreiung der Mietpreisvorteile, die einem Arbeitnehmer im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährt werden, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung im sozialen Wohnungsbau nicht überschreiten

Rechtsgrundlage dieses Steuervergünstigungstatbestands ist § 3 Nr. 59 EStG. Inhaltlich sorgt diese Rechtsgrundlage dafür, dass die Mietvorteile, die sich aus einer verbilligten Überlassung einer (Werks-)Wohnung an einen Arbeitnehmer ergeben, von der Einkommensteuer befreit sind, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz, nach dem Wohnraumfördergesetz oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung nicht überschreiten. Entsprechend ist die Steuerfreiheit dieser Mietvorteile auch daran geknüpft, dass die Wohnung potentiell förderungswürdig ist.

Für eine optimale Quantifizierung der fiskalischen Effekte dieser Steuervergünstigung benötigt man im Idealfall für jeden tatsächlich steuerlich begünstigten Fall sowohl die Höhe des zu berücksichtigenden Mietvorteils als auch die Höhe sämtlicher weiterer Einkommen des Steuerpflichtigen. Letzteres ist von Relevanz, da der Vorteil der Steuerfreiheit durch den progressiven Einkommensteuertarif auch vom durchschnittlichen marginalen Steuersatz

⁸ In einigen Fällen kommt es zu Abweichungen seitens der Systematik des Ansatzes in WEB-SKM, da die Dokumentationspflichten einbezogen wurden, die im Rahmen der allgemeinen Buchführungs- und Steuererklärungs-pflichten zu erfüllen sind.

des Steuerpflichtigen abhängt. Auf Grundlage dieser Informationen ließe sich dann das zu versteuernde Einkommen und damit letztlich die Steuerschuld ermitteln, die sich ohne die Steuerfreiheit ergeben hätte. Durch Vergleich mit der Höhe der aktuellen Steuerschuld und Aggregation der sich ergebenden Differenzen über alle betroffenen Steuerpflichtigen ließe sich dann der Gesamteffekt der Steuervergünstigung quantifizieren.

Entsprechende Informationen aus offiziellen Statistiken liegen allerdings nicht vor. Dies liegt unter anderem auch daran, dass es sich beim Mietvorteil um ein steuerfreies Einkommen im Sinne des § 3 EStG handelt. Dadurch werden die Vorteile auf der Ebene der steuerpflichtigen Einzelpersonen gar nicht erfasst. Im aktuellen Subventionsbericht findet daher auch keine Quantifizierung der Steuervergünstigung statt.

Für unsere Quantifizierung greifen wir deshalb auf Umfragedaten aus der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) des Jahres 2013 zurück.⁹ In dieser vom Statistischen Bundesamt durchgeführten Befragung werden zum Lohn von Angestellten gehörende Sachleistungen erfragt. Dazu gehören unter anderem auch Sachleistungen in Form einer Werkwohnung, deren Höhe einzeln erfragt wird. Auf dieser Grundlage lässt sich der fiskalische Effekt der Steuervergünstigung zumindest approximativ herleiten. Hochgerechnet auf die Gesamtbevölkerung erhalten etwa 17.500 Haushalte solche Sachleistungen. Der monetäre Wert dieser Sachleistungen beträgt dabei in der Summe etwa 75 Mio. Euro pro Jahr. Aussagen über die Anzahl der unterschiedlichen Unternehmen, die ihren Mitarbeitern eine solche Leistung zukommen lassen, können mangels Daten nicht jedoch getroffen werden.

Das genannte Volumen kann dabei allerdings sowohl auf Wohnungen entfallen, die zumindest potentiell förderungsfähig im sozialen Wohnungsbau sind, als auch Wohnungen für die eine solche Förderungsfähigkeit nicht besteht. Eine Differenzierung ist an dieser Stelle nicht möglich. Selbst wenn sich alle hier betrachteten Sachleistungen auf förderungsfähige Wohnungen beziehen würden, so läge der steuerfreie Teil der Sachleistung vom Volumen her unter dem Betrag von 75 Mio. Euro, da der steuerfreie Teil auf die Höhe des Mietpreisvorteils einer geförderten Wohnung beschränkt ist. Zwar lässt sich der Mietpreisvorteil einer geförderten Wohnung pauschal nicht quantifizieren, allerdings kann man aus Veröffentlichungen für ausgewählte Städte einige Rückschlüsse ziehen. So lassen sich dem IBB Wohnungsmarktbericht 2016 (Investitionsbank Berlin, 2017) für die Stadt Berlin sowohl ortsübliche Vergleichsmieten auf dem freien Wohnungsmarkt als auch Mieten im sozialen Wohnungsbau entnehmen. Die Differenz beträgt hier für das Jahr 2013 etwa 2 bis 3 Euro pro Quadratmeter im Monat. Setzt man den höheren der beiden Werte als maximal steuerfreien Mietpreis je Quadratmeter an, so ergibt sich in der Summe eine steuerfreie Sachleis-

⁹ Die EVS wird alle 5 Jahre durchgeführt und enthält Daten von etwa 40.000 repräsentativen Haushalten in Deutschland. Weitere Informationen zur Befragung und zur Stichprobe finden sich in Statistisches Bundesamt (2016).

tung im Volumen von rund 48 Mio. Euro. Schließt man aus der weiteren Analyse auch Fälle aus, die nach Angaben der EVS weder Lohn- noch Einkommensteuern gezahlt haben, so sinkt die Zahl der Haushalte auf nur noch 11.300. Das Volumen der steuerfreien Sachleistung liegt dann bei 30 Mio. Euro. Für die Interpretation unserer Quantifizierung muss an dieser Stelle erwähnt werden, dass die hochgerechneten Zahlen auf nur noch 10 Einzelbeobachtungen in der EVS zurückzuführen sind. Von daher sind die hier genannten Zahlen mit einer erheblichen Unsicherheit behaftet.

Tatsächlich dürfte das Volumen an Sachleistungen, das auf Wohnungen entfällt, die potentiell förderungsfähig im Sinne des sozialen Wohnungsbaus sind, allerdings deutlich geringer ausfallen. In Ermangelung konkreter Daten unterstellen wir für unsere Quantifizierung, dass sich der entsprechende Anteil, bei dem Sachleistungen gezahlt werden, nicht vom durchschnittlichen Anteil des Bestands an Sozialwohnungen bezogen auf alle Mietwohnungen in Deutschland unterscheidet. Laut Deutschem Bundestag (2017a) lag der Bestand der belegungs- und mietpreisgebundenen Sozialmietwohnungen in Deutschland im Jahr 2015 bei rund 1,33 Mio. Bei einer Zahl von etwa 31,42 Mio. Wohnungen laut EVS 2013, ergibt sich eine Quote von knapp unter 7 Prozent. Wendet man diese Quote des sozialen Wohnungsbaus auf die oben genannte Betroffenenzahl und das Sachleistungsvolumen an, so erhält man im Ergebnis etwa 750 Haushalte die von § 3 Nr. 59 EStG entlastet werden. Das Sachleistungsvolumen, das dabei steuerfrei bleibt, liegt bei etwa 2 Mio. Euro.

Um die Kosten der Steuervergünstigung zu quantifizieren, müssen die steuerfreien Mieten mit dem durchschnittlichen Grenzsteuersatz der betroffenen Steuerpflichtigen multipliziert werden. Aufgrund der oben angesprochenen Fallzahlenproblematik wird an dieser Stelle auf die Ermittlung der individuellen durchschnittlichen Grenzsteuersätze verzichtet und stattdessen angenommen, dass dieser Steuersatz 30 Prozent beträgt.¹⁰ Daraus ergibt sich ein steuerlicher Effekt von rund 600.000 Euro. Diesen Wert, gerundet auf eine volle Million, setzen wir für das Jahr 2013 für die Höhe der Steuersubvention an.

Unser Quantifizierungsansatz bringt eine Reihe von Einschränkungen mit sich, so dass es sinnvoll erscheint zu prüfen, inwieweit geänderte Annahmen das Ergebnis verändern. Neben der Annahme zum Grenzsteuersatz betrifft dies beispielsweise auch die Beschränkung des Mietpreisvorteils auf den Vorteil einer geförderten Wohnung. Verglichen mit den möglichen Effekten anderer Förderquoten, bei der die größten Unsicherheiten bestehen, sind diese Verzerrungen aber als eher marginal zu bezeichnen. Eine Obergrenze für den fiskalischen Effekt von § 3 Nr. 59 EStG erhält man, sofern man davon ausgeht, dass sämtliche hier

¹⁰ Es könnte argumentiert werden, dass Mieter, die in einer potentiell förderwürdigen Wohnung leben, auch nur über ein vergleichsweise geringes Einkommen verfügen. Ihr persönlicher Grenzsteuersatz sollte dann eher niedriger ausfallen. Die vorliegenden Daten aus der EVS können dieses Argument allerdings nicht bestätigen. So liegt die durchschnittliche, um Ausreißer korrigierte, jährliche Einkommensteuerlast der beobachteten Fälle bei etwa 6.500 Euro. Wendet man auf diesen Betrag die inverse des Steuertarifs des Jahres 2013 an, so ergibt sich ein Grenzsteuersatz von über 30 Prozent.

betrachtete Wohnungen für die Mietpreisvorteile gewährt wurden, auch potentiell förderwürdig im sozialen Wohnungsbau wären, die Förderquote also 100 Prozent betragen würde. In diesem Fall ergibt sich aus dem aggregierten steuerfreien Teil der Sachleistung in Höhe von 30 Mio. Euro ein Steuervorteil von knapp über 9 Mio. Euro. Liegt die Förderquote im anderen Extremfall bei null Prozent, so hat die Steuervergünstigung keine Kosten.

Die hier genannten Werte wurden für das Jahr 2013 ermittelt. Aktuellere Informationen zur Zahl der Haushalte, die von einer Sachleistung in Form einer Werkswohnung profitieren, liegen uns nicht vor. Für die Fortschreibung in die Jahre 2016 bis 2020 unterstellen wir daher eine Konstanz sämtlicher Größen mit Ausnahme der Förderquote, definiert als Anteil der wohnwirtschaftlich geförderten Mietwohnungen am Gesamtbestand der Mietwohnungen. Die rückläufige Zahl der geförderten Wohnungen seit dem Jahr 2013 führt in diesem Zusammenhang zu einer Minderung in der Förderquote. Laut eigenen Berechnungen verringerte sich die Zahl der geförderten Wohnungen bis 2016 auf knapp 1,3 Millionen.¹¹ Zudem laufen nach Angaben der Länder in den Jahren 2017 und 2018 zusammen etwa 85.000 Förderungen aus, in den Jahren 2019 und 2020 noch etwa 65.000.¹² Die Förderquote sinkt damit sukzessive von knapp unter 7 Prozent in 2013 auf etwas mehr als 5 Prozent im Jahr 2020. Für unsere mittlere Schätzung verringert sich damit die Zahl der von der Steuersubvention betroffenen Steuerpflichtigen langfristig auf etwa 600 während das Volumen der Steuerentlastung bis auf rund 500.000 Euro sinkt. Auf unsere in Tabelle 1 zusammengefassten gerundeten Ergebnisse hat dies allerdings keinen Einfluss. Mit einer für die weitere Zukunft absehbar weiter sinkenden Zahl an Mietwohnungen, die (potentiell) durch den sozialen Wohnungsbau gefördert werden, sollte bei einer konstanten Zahl an Werkswohnungen auch die Bedeutung der Steuersubvention weiter abnehmen. Gleichwohl könnte argumentiert werden, dass ein (aufgrund der eingeschränkten Datenlage bisher nicht beobachtbarer) möglicher Anstieg der Zahl an Werkswohnungen seit dem Jahr 2013, als Instrument der Mitarbeiterbindung in Zeiten des Fachkräftemangels bei wachsender Wohnungsknappheit, auch zu einem Anstieg des Subventionsvolumens führen kann.

¹¹ Datengrundlage der Berechnung sind länderspezifische Zahlen aus Deutscher Bundestag (2017b), Seite 26-42, Anlage zu Frage 3, 4 und 6 der Großen Anfrage 18/8855. Für einzelne Bundesländer fehlen Angaben für das Jahr 2016. In diesem Fall wurden die Werte des letzten verfügbaren Jahres verwendet.

¹² Eigene Berechnungen auf Grundlage von Deutscher Bundestag (2017b), Seite 43, Anlage zu Frage 5 der Großen Anfrage 18/8855.

Tabelle II-1: Quantifizierung der Steuerfreiheit für Mietpreisvorteile in 2013 und 2016 bis 2020.

		Obergrenze	Mittlere Schätzung	Untergrenze
Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)	2013	9	1	0
	2016	9	1	0
	2017	9	1	0
	2018	9	1	0
	2019	9	1	0
	2020	9	1	0
Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen	2013	11.300	750	0
	2016	11.300	650	0
	2017	11.300	600	0
	2018	11.300	600	0
	2019	11.300	600	0
	2020	11.300	600	0
Durchschnittliche Steu- erentlastung (in Euro)	2013	800	800	0
	2016	800	800	0
	2017	800	800	0
	2018	800	800	0
	2019	800	800	0
	2020	800	800	0

Quelle: eigene Berechnungen.
Rundungsbedingte Abweichungen sind möglich.

Erfüllungsaufwand entsteht auf Seiten des Steuerpflichtigen selbst nicht, jedoch hat der Arbeitgeber des Steuerpflichtigen eine Dokumentationspflicht für steuerfrei geleistete Zahlungen, muss deren Höhe gegebenenfalls berechnen und einen Nachweis über die potentielle Fördermöglichkeit im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus vorhalten. Während der letztgenannte Aufwand entfallen würde, bliebe der Erfüllungsaufwand für die Dokumentation und Berechnung des Mietpreisvorteils auch ohne die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 59

EStG bestehen und darf daher nicht zum Erfüllungsaufwand dieser Steuervergünstigung gezählt werden.

Als Personalaufwand werden 15 Euro je vergünstigt überlassener Wohnung für das Unternehmen angesetzt. Ein Personalaufwand für die Überprüfung durch die Finanzverwaltung fällt nicht an, da diese nur im Rahmen von Außenprüfungen stattfinden. Ein Sachaufwand fällt in beiden Bereichen nicht an. Bei etwa 600 Fällen entsteht so ein Erfüllungsaufwand in einer Größenordnung von etwa 9.000 Euro für die Wirtschaft.

Aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit von Daten ist die hier vorgenommene Quantifizierung insgesamt mit Vorsicht zu interpretieren. Zwar ist davon auszugehen, dass sowohl die Betroffenenzahlen als auch das Subventionsvolumen tatsächlich sehr gering sein sollten, allerdings kann die hier durchgeführte Quantifizierung allenfalls eine grobe Schätzung für beide Zahlen liefern.

3. Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie bei Baudenkmälern

Nach §§ 7h und 7i EStG erhöhen sich die Absetzungen für bestimmte Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen bzw. bei Baudenkmälern auf bis zu 9 Prozent für die ersten 8 Jahre und bis zu 7 Prozent für 4 weitere Jahre. Neben der Einkommensteuer ist nach der Körperschaftssteuer-Richtlinie R 8.1. zu § 8 KStG auch die Körperschaftsteuer von der Subvention betroffen.

Um die steuerliche Wirkung dieser beiden Subventionstatbestände möglichst exakt quantifizieren zu können, benötigt man auf der Ebene der einzelnen Steuerpflichtigen Informationen zur Höhe der Bemessungsgrundlage der einzelnen Absetzungen für Abnutzungen, Informationen zum Zeitpunkt, in denen die Anschaffungs- und Herstellungskosten angefallen sind sowie zur Höhe sämtlicher weiterer Einkommen des Steuerpflichtigen. Aus der Höhe der Bemessungsgrundlage lässt sich erschließen, wie hoch der zusätzliche Absetzungsbeitrag ausfällt, der sich aufgrund des erhöhten Abschreibungssatzes ergibt. Informationen zum Zeitpunkt der Anschaffungs- und Herstellungskosten sind relevant, um den tatsächlichen Abschreibungssatz nachvollziehen zu können. Zusammen mit den Informationen zur Höhe weiterer Einkommen des Steuerpflichtigen ließen sich so das zu versteuernde Einkommen und damit die Steuerschuld mit und ohne Berücksichtigung der erhöhten Absetzungssätze berechnen. Der Gesamteffekt der Steuersubvention ergibt sich dann aus der Aggregation der Steuerdifferenz über alle betroffenen Steuerpflichtigen.

Entsprechende Informationen liegen in der amtlichen Statistik nur eingeschränkt vor. Sowohl die Lohn- und Einkommensteuerstatistik als auch die Körperschaftsteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes enthalten auf der Ebene der einzelnen Steuerpflichtigen neben detaillierten Informationen, die eine Berechnung des zu versteuernden Einkommens erlau-

ben, lediglich Informationen zur absoluten Höhe der Absetzung nach § 7h EStG bzw. § 7i EStG. Die Höhe des Abzugssatzes selbst wird nicht erfasst und kann aufgrund des Fehlens von Information zum Zeitpunkt, zu dem Anschaffungs- oder Herstellungskosten entstanden sind, auch nicht berechnet werden. So kann der Abzugssatz entweder bei 9 Prozent oder bei 7 Prozent liegen. Bei einer Analyse der Statistiken aus den Jahren bis 2012 ist es darüber hinaus sogar möglich, dass der erhöhte Abzugssatz bei 10 Prozent lag. In diesem Fall handelt es sich um Absetzungen, bei denen die Anschaffungs- und Herstellungskosten vor dem Jahr 2004 angefallen sind. Bis zu diesem Zeitpunkt galt ein erhöhter Abzugssatz von 10 Prozent für einen Zeitraum von maximal 10 Jahren.

Im aktuellen Subventionsbericht (Bundesministerium der Finanzen, 2017) wird das finanzielle Volumen der beiden Subventionstatbestände auf 35 Mio. Euro für den § 7h EStG, respektive 50 Mio. Euro für den § 7i EStG, beziffert. Davon betroffen sind laut Subventionsbericht 12.000 bzw. 16.000 Steuerpflichtige bei der Einkommensteuer sowie jeweils 250 Unternehmen bei der Körperschaftsteuer.¹³ Grundlage der Quantifizierung des Bundesministeriums der Finanzen sind aggregierte Statistiken zur Zahl der Steuerpflichtigen und zum Volumen der Absetzungen wie sie aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik sowie der Körperschaftsteuerstatistik hervorgehen. Unter der Annahme, dass sich sämtliche Anschaffungs- und Herstellungskosten in der Vergangenheit über die Jahre gleichverteilen, wird dann die aggregierte Differenz zwischen den normalen Abschreibungen und den erhöhten Abschreibungen durch §§ 7h und 7i EStG sowohl für den aktuellen Datenrand als auch für zukünftige Jahre berechnet. Bei der zukünftigen Entwicklung wird dabei implizit unterstellt, dass die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen über die Zeit konstant bleibt. In einem letzten Schritt wird bei der Einkommensteuer ein Abschlag für Steuerpflichtige vorgenommen, bei denen die erhöhten Abschreibungen aufgrund sonst geringer oder negativer Einkünfte keinen steuerlichen Effekt haben. Das verbleibende Volumen erhöhter Abschreibungen wird dann mit einem pauschalen durchschnittlichen Grenzsteuersatz von 30 Prozent multipliziert. Bei der Körperschaftsteuer wird das Volumen, welches auf Gewinnfälle entfällt, mit dem aktuellen Körperschaftsteuersatz multipliziert. Das im Subventionsbericht genannte Volumen der Steuerentlastung ergibt sich dann durch Addition der Effekte aus der Einkommen- und der Körperschaftsteuer.

Vor dem Hintergrund der eingeschränkten Datenlage stellt der hier beschriebene Schätzansatz des Ministeriums prinzipiell eine sehr gute Lösung dar. Verbesserungswürdig ist er allerdings in der Hinsicht, dass durch das Abstellen auf aggregierte Daten möglicherweise wertvolle Informationen, die auf der Einzelfallebene vorliegen, vollständig unberücksichtigt bleiben. Für unsere eigene Quantifizierung folgen wir daher zunächst dem Ansatz des Ministeriums, verwenden allerdings für den Bereich der Einkommensteuer im Weiteren die

¹³ Die Fallzahlen beziehen sich dabei auf das Jahr 2012.

Einzeldaten, wie sie aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik hervorgehen. Datengrundlagen unserer Quantifizierung sind die faktisch anonymisierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik des Jahres 2010 (FAST 2010)¹⁴ sowie in unserem Auftrag vom Statistischen Bundesamt durchgeführte Sonderauswertungen der Körperschaftssteuerstatistik des Jahres 2010. Aktuellere Daten stehen der wissenschaftlichen Forschung zurzeit nicht zur Verfügung.

Eine erste Quantifizierung findet für das Jahr 2010 statt, indem wir, wie auch das Ministerium, von den Abzugsbeträgen nach §§ 7h und 7i EStG auf die Bemessungsgrundlage (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) zurückrechnen. Dabei unterstellen wir für einen kleinen Teil der Steuerpflichtigen erhöhte Absetzungen in Höhe von 10 Prozent, für den Großteil der Fälle in Höhe von 9 Prozent.¹⁵ In einem zweiten Schritt wird mit Hilfe der ermittelten Bemessungsgrundlage das Volumen der regulären Absetzungen berechnet. Für die Quantifizierung im Bereich der Einkommensteuer wird dann sowohl das zu versteuernde Einkommen im geltenden Recht als auch ein um die Differenz zwischen erhöhten und regulären Absetzungen korrigiertes zu versteuernde Einkommen dem Einkommensteuertarif des Jahres 2010 unterworfen. Die sich ergebenden tariflichen Steuern werden dann in einem letzten Schritt um in der Datenbasis nachgewiesene Abzugs- bzw. Hinzurechnungsbeträge korrigiert und die sich ergebende Differenz in der berechneten Steuerschuld ermittelt. Durch dieses Vorgehen wird sichergestellt, dass der jeweilige individuelle durchschnittliche Grenzsteuersatz der Steuerpflichtigen bei der Quantifizierung Berücksichtigung findet. Für die Quantifizierung im Bereich der Körperschaftssteuer betrachten wir lediglich das Volumen an erhöhten Absetzungen, welches auf Firmen mit einer positiven tariflichen Steuerschuld entfällt und multiplizieren dieses mit dem Körperschaftssteuersatz.

Eine Unsicherheit für unsere Quantifizierungen bei der Einkommensteuer entsteht aus dem Anonymisierungskonzept des verwendeten Mikrodatensatzes. Für die 0,05 Prozent der Steuerpflichtigen mit der höchsten Gesamtsumme der Einkünfte liegen uns keine Informationen mehr darüber vor, in welcher Höhe Absetzungen nach den §§ 7h oder 7i EStG vorliegen. Dies gilt ebenso für Steuerpflichtige mit einer negativen Gesamtsumme der Einkünfte von mehr als 51.335 Euro. Für die obersten 1.000 Steuerpflichtigen sowie für Steuerpflichtige, bei denen die negative Gesamtsumme der Einkünfte über 477.314 Euro liegt, kann auf Grund der Anonymisierung nicht festgestellt werden, ob überhaupt Absetzungsmöglichkeiten bestanden und geltend gemacht wurden.¹⁶ Allerdings liegen uns aggregierte Auszählungen der Lohn- und Einkommensteuerstatistik vor, aus denen sowohl die Gesamtsumme der

¹⁴ Bei der FAST 2010 handelt es sich um eine geschichtete 10 Prozent-Stichprobe der Lohn- und Einkommensteuerstatistik. Weiterführende Informationen zur FAST finden sich in Merz et. al. (2006).

¹⁵ Da Absetzungen in Höhe von 7 Prozent frühestens ab dem Jahr 2012 möglich sind, wird diese Möglichkeit außer Acht gelassen.

¹⁶ Zum Anonymisierungskonzept siehe Loos (2017).

Absetzungen als auch die Gesamtzahl der hiervon betroffenen Steuerpflichtigen hervorgeht. Das Volumen als auch die Zahl der Steuerpflichtigen, für die uns aufgrund der Datenanonymisierung keine Informationen auf der Einzelfallebene vorliegen, lassen sich damit als Residuum aus dem Vergleich dieser aggregierten Zahlen und der aussummierten Werte der nicht-anonymisierten Mikrodaten ableiten. Aufgrund der Höhe der Einkünfte im Bereich der Anonymisierung kann dann argumentiert werden, dass für das auf diese Fälle entfallende, nach §§ 7h und 7i EStG erhöhte, Abzugsvolumen ein Grenzsteuersatz von 45 Prozent zur Anwendung kommen sollte, sofern die Gesamtsumme der Einkünfte nicht negativ ist.¹⁷ Eine Differenzierung zwischen positiven und negativen Einkünften ist uns allerdings nicht möglich.

Tabelle II-2: Quantifizierung für erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG im Jahr 2010.

	Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)			Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen ¹		Durchschnittliche Steuerentlastung ² (in Euro)	
	ESt	KSt	ESt und KSt	ESt	KSt	ESt	KSt
Maximalvariante	43	1	45	12.000	200	3.600	5.900
Mittlere Variante	42	1	43	12.000	200	3.600	5.700
Minimalvariante	37	1	38	12.000	200	3.100	5.300

Quelle: eigene Berechnungen.

Rundungsbedingte Differenzen zwischen Einzelwerten und Summen sind möglich.

¹ Bei der ESt Anzahl der Steuerpflichtigen mit erhöhten Absetzungen, bei der KSt Anzahl der Steuerpflichtigen mit Effekt auf die zu zahlenden Körperschaftsteuer.

² Bezogen auf die Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen.

Aufgrund der Datenproblematik quantifizieren wir insgesamt jeweils drei unterschiedliche Varianten für die Höhe der beiden Steuersubventionen im Jahr 2010. In einer mittleren Variante gehen wir davon aus, dass sich der Anteil des Abzugsvolumens der bei den anonymisierten Fällen auf solche Fälle entfällt, in denen kein steuerlicher Effekt auftritt, nicht von dem Anteil unterscheidet, wie wir ihn für die nicht-anonymisierten Fälle empirisch be-

¹⁷ Die Gesamtsumme der Einkünfte liegt in diesem Fall bei mindestens 843.775 Euro. Im Regelfall dürfte das zu versteuernde Einkommen daher die Grenze ab welcher der Reichensteuersatz von 45 Prozent (für das Jahr 2010 bei einem Wert von 250.731 bei Unverheirateten bzw. 501.462 Euro bei Verheirateten) greift überschreiten.

obachten können. In einer Minimalvariante gehen wir davon aus, dass das gesamte auf die anonymisierten Fälle entfallende Abzugsvolumen ohne steuerlichen Effekt bleibt, während wir in einer Maximalvariante unterstellen, dass dieses Abzugsvolumen vollständig steuerlich relevant wird. Zusätzlich setzen wir die Differenz zwischen dem erhöhten und dem normalen Abzugssatz in der Minimalvariante für alle Fälle einheitlich auf 6,5 Prozent und auf 8 Prozent in der Maximalvariante.¹⁸ Auf Grundlage unserer Berechnungen ergeben sich dann die in Tabellen II-2 und II-3 dargestellten Ergebnisse. Dabei sind rundungsbedingte Differenzen von bis zu 1 Mio. Euro zwischen Einzelwerten und Summen möglich.

Tabelle II-3: Quantifizierung für erhöhte Absetzungen nach § 7i im Jahr 2010.

	Finanzieller Effekt ¹ (in Mio. Euro)			Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen ²		Durchschnittliche Steuerentlastung ³ (in Euro)	
	EST	KSt	EST und KSt	EST	KSt	EST	KSt
Maximalvariante	76	1	78	16.500	50	4.600	22.100
Mittlere Variante	76	1	77	16.500	50	4.600	22.000
Minimalvariante	61	1	62	16.500	50	3.700	20.300

Quelle: eigene Berechnungen.

Rundungsbedingte Differenzen zwischen Einzelwerten und Summen sind möglich.

¹ Im Rahmen der Quantifizierung korrigieren wir bei einem steuerpflichtigen für einen offensichtlichen Fehler in den Originaldaten. In den Originaldaten übertreffen die nach § 7i EStG abgezogenen Beträge dieses einzelnen Falls den über alle verbleibenden Steuerpflichtigen aufsummierten Abzugsbetrag um ein Vielfaches. Eine mögliche Ursache für diesen Fehler kann darin bestehen, dass der Abzugsbetrag fälschlicherweise in Euro-Cent statt in Euro angegeben wurde. Daher teilen wir den betroffenen Wert durch 100 und verwenden in der Folge den so korrigierten Wert.

² Bei der EST Anzahl der Steuerpflichtigen mit erhöhten Absetzungen, bei der KSt Anzahl der Steuerpflichtigen mit Effekt auf die zu zahlenden Körperschaftsteuer.

³ Bezogen auf die Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen.

Für § 7h EStG ergeben sich Kosten in Höhe von 43 Mio. Euro in der mittleren Variante. Anhand der Differenzen zur Maximal- und zur Minimalvariante zeigt sich, dass dieses Ergebnis vergleichsweise unsensibel bezüglich der unterstellten Annahmen ist. Für die erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG beziffern wir den finanziellen Effekt in der von uns präferierten mittleren Schätzvariante auf 77 Mio. Euro. Eine größere Abweichung zeigt sich hier beim Vergleich mit der Minimalvariante. Diese Abweichung entsteht insbesondere dadurch, dass

¹⁸ Annahme eines erhöhten Abzugssatzes von 9 Prozent und eines regulären Abzugssatzes von 2,5 Prozent bzw. 10 Prozent für den erhöhten Abzugssatz und 2 Prozent für den regulären Abzugssatz.

vom genannten Gesamteffekt fast 10 Mio. Euro potentiell auf rund 1.000 anonymisierte Steuerfälle entfallen können, die in der Minimalvariante vollständig unberücksichtigt bleiben.

Für die Quantifizierung der steuerlichen Effekte in den Jahren 2016 bis 2020 beschränken wir uns im Folgenden auf eine Weiterführung der mittleren Schätzvariante. Unterschiede zur Schätzung am aktuellen Datenrand ergeben sich zum einen aus den gegenüber dem Jahr 2010 veränderten Wahrscheinlichkeiten zur unterschiedlichen Höhe der einzelnen Abschreibungssätze, zum anderen aus einem zu erwartenden Anstieg der jährlichen Fallzahlen.¹⁹ Da uns keine Informationen zur Entwicklung der Bemessungsgrundlage über die Zeit vorliegen, simulieren wir unter der Annahme, dass sich der Umfang der Bemessungsgrundlage über die Jahre nicht verändert. Im Bereich der Einkommensteuer schreiben wir das zu versteuernde Einkommen der Steuerpflichtigen demgegenüber fort und nutzen für die Quantifizierung den im betreffenden Jahr jeweils gültigen Einkommensteuertarif.²⁰ Unsere Ergebnisse sind in den Tabellen II-4 und II-5 dargestellt.

Den Simulationsergebnissen nach kommt es in den Jahren 2016 bis 2020 nur zu minimalen Veränderungen bei den Kosten der beiden Subventionstatbestände. Im Jahr 2018 liegen die Kosten des § 7h EStG mit rund 45 Mio. Euro in der mittleren Variante nur leicht höher als im Jahr 2010. Die Kosten des § 7i EStG sind mit 79 Mio. ebenfalls nahezu konstant. Während die verminderten Abzugssätze dazu führen, dass die durchschnittliche Entlastung je Steuerpflichtigen gegenüber dem Jahr 2010 deutlich sinkt, wird dies durch eine steigende Zahl an betroffenen Steuerpflichtigen ausgeglichen, die sich aus der gegenüber dem Rechtsstand 2002 zeitlich verlängerten Dauer der erhöhten Abzugsfähigkeit ergibt. Für die nahe Zukunft ist tendenziell mit einem weiteren leichten Anstieg im Volumen der beiden Subventionen zu rechnen, da Steigerungen der Einkommen bei einem unveränderten Einkommensteuertarif dazu führen, dass die durchschnittlichen Grenzsteuersätze, mit denen die erhöhten Abzugsbeträge wirken, ebenfalls steigen. Eine zukünftig höhere Bemessungsgrundlage für erhöhte Absetzungen würde diesen Effekt noch verstärken, ein Rückgang der Bemessungsgrundlage könnte dem entgegenwirken.

¹⁹ Während im Jahr 2010 erhöhte Abzugssätze von 10 und 9 Prozent zum Tragen kamen, sind in den Jahren 2016 und 2018 nur noch Sätze von 9 und 7 Prozent möglich. Eine Ausweitung der Fallzahlen ergibt sich aus der Verlängerung der Dauer der erhöhten Abschreibungen für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ab dem Jahr 2003 von 10 Jahre auf insgesamt maximal 12 Jahre.

²⁰ Das zu versteuernde Einkommen schreiben wir vereinfachend mit der durchschnittlichen jährlichen Wachstumsrate des durchschnittlichen zu versteuernden Einkommens je Steuerpflichtigen zwischen den Jahren 2004 und 2010 fort, wie sie aus der aktuellen und früheren Statistiken des Statistischen Bundesamtes hervorgehen. Die sich ergebende jährliche Steigerung beträgt etwa 1,7 Prozent. Für die Quantifizierung in den Jahren 2019 und 2020 kommt der aktuell gültige Einkommensteuertarif des Jahres 2018 zur Anwendung.

Im Vergleich zu den im aktuellen Subventionsbericht für die Jahre 2016 bis 2018 genannten Beträgen sind die von uns ermittelten Zahlen signifikant höher. Die Differenzen liegen dabei im Bereich der Einkommensteuer. Dies liegt zum einen daran, dass der vom Bundesministerium der Finanzen angesetzte pauschale Anteil der Fälle, in denen es zu keiner Steuerwirkung kommt, anscheinend zu hoch angesetzt wurde. Zum anderen zeigt sich, dass die von den Steuervergünstigungen betroffenen Steuerpflichtigen ein überdurchschnittliches Einkommen haben. Entsprechend liegt ihr durchschnittlicher Grenzsteuersatz deutlich über den vom Ministerium pauschal angewendeten Satz von 30 Prozent, der für einen durchschnittlichen Steuerpflichtigen durchaus als plausibel angesehen werden kann.

Tabelle II-4: Quantifizierung für erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG in den Jahren 2016 bis 2020.

Jahr	Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)			Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen¹		Durchschnittliche Steuerentlastung² (in Euro)	
	Est	KSt	Est und KSt	Est	KSt	Est	KSt
2016	43	1	44	14.500	200	3.000	4.600
2017	44	1	45	14.500	200	3.000	4.600
2018	44	1	45	14.500	200	3.000	4.600
2019	45	1	46	14.500	200	3.100	4.600
2020	45	1	46	14.500	200	3.100	4.600

Quelle: eigene Berechnungen.

Rundungsbedingte Differenzen zwischen Einzelwerten und Summen sind möglich.

¹ Bei der Est Anzahl der Steuerpflichtigen mit erhöhten Absetzungen, bei der KSt Anzahl der Steuerpflichtigen mit Effekt auf die zu zahlenden Körperschaftsteuer.

² Bezogen auf die Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen

Tabelle II-5: Quantifizierung für erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG in den Jahren 2016 bis 2020.

Jahr	Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)			Anzahl der be- troffenen Steuer- pflichtigen ¹		Durchschnittliche Steuerentlastung ² (in Euro)	
	ESt	KSt	ESt und KSt	ESt	KSt	ESt	KSt
2016	77	1	78	20.000	50	3.800	18.300
2017	78	1	79	20.000	50	3.900	18.300
2018	78	1	79	20.000	50	3.900	18.300
2019	78	1	79	20.000	50	3.900	18.300
2020	79	1	80	20.000	50	3.900	18.300

Quelle: eigene Berechnungen.

Rundungsbedingte Differenzen zwischen Einzelwerten und Summen sind möglich.

¹ Bei der ESt Anzahl der Steuerpflichtigen mit erhöhten Absetzungen, bei der KSt Anzahl der Steuerpflichtigen mit Effekt auf die zu zahlenden Körperschaftsteuer.

² Bezogen auf die Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen.

Bei der Ermittlung des Erfüllungsaufwands für erhöhte Absetzungen nach den §§ 7h und 7i EStG ist zu berücksichtigen, dass für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen ein zweistufiges Verfahren zu durchlaufen ist. In einem ersten Schritt prüfen die zuständigen Gemeindebehörden bzw. die zuständigen Denkmalschutzbehörden die Rechtmäßigkeit und bescheinigen dem Steuerpflichtigen diese. In einem zweiten Schritt prüfen die Finanzämter auf Basis der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Bescheinigung, ob diese formal rechtmäßig ist und ob die Aufwendungen steuerlich berücksichtigt werden können. Die Prüfung durch das Finanzamt findet dabei allerdings im Regelfall nur einmalig statt, d.h. einmal akzeptierte Aufwendungen des Steuerpflichtigen werden dann auch in den Folgejahren steuerlich berücksichtigt, ohne dass es einer weiteren Prüfung bedarf. Der Erfüllungsaufwand für die Verwaltung fällt damit nicht nur bei den Ländern, sondern ebenfalls bei den Kommunen an. Insgesamt ist das Verfahren als sehr aufwendig zu beurteilen, da die Steuerpflichtigen einer Vielzahl von Dokumentationspflichten nachkommen müssen. Eine Zuordnung des Erfüllungsaufwands bei den §§ 7h und 7i EStG auf Bürger oder Wirtschaft ist schwierig. Prinzipiell könnte der Erfüllungsaufwand dem Bürger zugeordnet werden, wenn bspw. aus einer privaten Eigentumswohnung Miteinnahmen generiert werden.

Handelt es sich hingegen um ein Objekt das Teil eines Betriebsvermögens ist, so wäre der Erfüllungsaufwand der Wirtschaft zuzuordnen. Da uns eine Differenzierung an dieser Stelle nicht möglich ist, ordnen wir den Erfüllungsaufwand vereinfachend vollständig der Wirtschaft zu.

Den Personalaufwand für die Wirtschaft beziffern wir daher auf rund 42 Euro für den § 7h EStG und den § 7i EStG je Antrag.²¹ Den Personalaufwand für die Verwaltung beziffern wir sowohl beim § 7h EStG als auch beim § 7i EStG auf etwa 92 Euro je Antrag, wobei ca. 59 Euro davon auf die Gemeinde fallen und etwa 33 Euro auf die Finanzämter.²² Ein Sachaufwand fällt sowohl bei der Wirtschaft als auch bei der Verwaltung nicht an. Bei der Bezifferung des Erfüllungsaufwands muss berücksichtigt werden, dass die hier genannten Aufwände primär nur einmalig anfallen, während die Steuervergünstigung über einen Zeitraum von 12 Jahren gewährt wird. Entsprechend fällt der Aufwand auch nur für einen kleinen Teil der Steuerpflichtigen an, die aktuell bzw. zukünftig von den Steuervergünstigungen betroffen sind. Der jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft liegt daher bei etwa 51.000 Euro beim § 7h EStG und 70.000 Euro beim § 7i EStG. Den Erfüllungsaufwand der Verwaltung beziffern wir auf 110.000 Euro beim § 7h EStG, wovon etwa 41.000 Euro bei Finanzämtern anfallen, und knapp 150.000 Euro beim § 7i EStG, wovon knapp 55.000 Euro bei den Finanzämtern anfallen. Nicht Berücksichtigt sind in beiden Fällen die Gebühren für die Ausstellung der Bescheinigungen durch die zuständigen Gemeinde- bzw. Denkmalschutzbehörden. Diese sind zwar in der Regel abhängig von der Höhe der bescheinigten Aufwendungen, unterscheiden sich aber teils sehr stark zwischen einzelnen Bundesländern und sogar Gemeinden.²³ Eine Berücksichtigung dieser Gebühren würde den Personalaufwand für die Wirtschaft nochmals erhöhen. Gleichzeitig sind die entsprechenden Gebühreneinnahmen allerdings ebenfalls als Einnahmen auf Seiten der Verwaltung zu berücksichtigen. Daher ändert eine Berücksichtigung der Gebühren nichts an der Höhe des Erfüllungsaufwands als Summe der Einzelaufwände von Wirtschaft und Verwaltung.

²¹ In beiden Fällen nimmt auch eine geringe Zahl von Unternehmen eine Steuerentlastung in Anspruch. Aufgrund der geringen Fallzahl verzichten wir bei der Ermittlung des Erfüllungsaufwands allerdings auf eine Differenzierung zwischen Bürgern und Unternehmen.

²² Ausführliche Ausführungen zum Bescheinigungsverfahren sowie Mustervordrucke für Antragsformulare finden sich beispielsweise in Thüringer Finanzministerium (2017a, 2017b).

²³ In den Städten Bonn und Köln sind Bescheinigungen der Denkmalschutzbehörde für steuerliche Zwecke bei bescheinigten Aufwendungen bis zu 5.000 Euro beispielsweise gebührenfrei. Die Gebühr für Bescheinigungen für höhere Aufwendungen beträgt mindestens 1 Prozent der Aufwendungen, maximal aber 25.000 Euro. In der Stadt Leipzig beträgt die Gebühr dagegen zwischen 125 Euro und 800 Euro bei Bescheinigungen gemäß § 7h EStG. Die Gebühren für Bescheinigungen gemäß §§ 7i, 10g und 10f EStG betragen zwischen 79 Euro und 4.000 Euro (<https://www.leipzig.de/buergerservice-und-verwaltung/>).

Die Verfügbarkeit von prozessproduzierten Mikrodaten erleichtert die Quantifizierung der beiden Subventionstatbestände deutlich und führt zu einer insgesamt hohen Belastbarkeit der Schätzergebnisse. Zwar muss die Quantifizierung unter einer Anzahl von Annahmen durchgeführt werden, allerdings wirken sich Änderungen hinsichtlich der unterstellten Annahmen nur im Ausnahmefall wirklich signifikant auf das Ergebnis der Quantifizierung aus. Kritisch zu beurteilen ist allerdings das Alter der zur Verfügung stehenden Daten. So kann unsere Schätzung möglicherweise stattgefundenen Entwicklungen im Gesamtvolumen der Anschaffungs- und Herstellungskosten in den letzten Jahren nicht berücksichtigen, da hierzu keine validen Informationen vorliegen.

4. Steuerbegünstigungen für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen sowie Steuerbegünstigungen für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden

Steuerpflichtige können nach §§ 10f und 10g EStG für maximal 10 Jahre jeweils 9 Prozent der Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen von Baudenkmalern, Gebäuden in Sanierungsgebieten sowie schutzwürdigen Kulturgütern wie Sonderausgaben von ihren Einkünften abziehen. Die Abzugsfähigkeit für schutzwürdige Kulturgüter nach § 10g EStG ist nach der Körperschaftssteuer-Richtlinie R 8.1. zu § 8 KStG auch auf die Körperschaftssteuer anwendbar. Für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen die vor dem Jahr 2004 durchgeführt wurden gilt ein Abzugssatz von 10 Prozent.

Für die Quantifizierung der steuerlichen Wirkung der beiden Subventionstatbestände am aktuellen Rand benötigt man auf der Ebene der einzelnen Steuerpflichtigen sowohl die Höhe der wie Sonderausgaben abzugsfähigen Kosten, als auch Informationen zur Höhe sämtlicher Einkommen des Steuerpflichtigen. Auf diese Weise lässt sich ein hypothetisches zu versteuerndes Einkommen errechnen, welches sich ohne den Abzug wie Sonderausgaben ergeben hätte. Dieses bildet die Grundlage einer alternativen Steuerberechnung. Die Subventionshöhe ergibt sich dann aus der über alle Steuerpflichtigen aufsummierten Differenz zwischen der tatsächlichen Steuer und der hier berechneten hypothetischen Steuer ohne den Abzug wie Sonderausgaben. Für Quantifizierungen die auf Datenmaterial aus dem Zeitraum zwischen dem Jahr 2004 und dem Jahr 2012 beruhen, reichen diese Informationen allerdings nicht aus. Je nachdem, zu welchem Zeitpunkt Kosten für Herstellung oder Erhaltung angefallen sind, kommt hier ein Abzugssatz von 9 oder 10 Prozent zum Tragen. Im Idealfall benötigt man daher statt Informationen zur Höhe des Abzugs die Höhe seiner Bemessungsgrundlage sowie Informationen zum Zeitpunkt zu dem Herstellung- oder Erhaltungsaufwand angefallen sind.

Informationen zur Höhe der Abzugsbeträge nach § 10g EStG liegen sowohl in der Lohn- und Einkommensteuerstatistik als auch in der Körperschaftssteuerstatistik vor. Die Abzugsbeträge nach § 10f EStG werden ebenfalls in der Lohn- und Einkommensteuer erfasst.²⁴ Informationen zur Bemessungsgrundlage sowie zum Zeitpunkt in dem die Bemessungsgrundlage entstanden ist, liegen jedoch nicht vor.

Im aktuellen Subventionsbericht (Bundesministerium der Finanzen, 2017) wird das finanzielle Volumen des § 10f EStG auf 95 Mio. Euro beziffert. Ein Abzug wie Sonderausgaben findet demnach bei etwa 53.000 Steuerpflichtigen statt. Im Gegensatz zu früheren Subventionsberichten wird das Volumen des § 10g EStG erstmals beziffert. Es beläuft sich auf 2 Mio. Euro bei einer Betroffenenanzahl von circa 1.500 Steuerpflichtigen. Grundlage der Quantifizierung des Bundesministeriums der Finanzen sind aggregierte Statistiken zur Zahl der Steuerpflichtigen und zum Volumen der wie Sonderausgaben abgezogenen Beträge, wie sie aus den Lohn- und Einkommensteuerstatistiken mehrerer Jahrgänge hervorgehen. In einem ersten Schritt wird aus den am aktuellen Datenrand bekannten Informationen zur Höhe der Abzugsbeträge auf die Bemessungsgrundlage rückgeschlossen, wobei unterstellt wird, dass sich die Kosten für Herstellung und Erhaltung über die Jahre gleichverteilen. Unter der Annahme, dass sich die Bemessungsgrundlage auch zukünftig über alle Jahre gleichverteilt lässt sich dann die Höhe des Abzugs zu alternativen Zeitpunkten, mit einem jeweils veränderten Verhältnis zwischen dem Volumen für das ein Abzugssatz von 9 bzw. 10 Prozent greift, berechnen. Das sich ergebende Abzugsvolumen wird zunächst um einen pauschalen Anteil gekürzt, der Fälle berücksichtigen soll, bei denen sich kein steuerlicher Effekt ergibt. Das verbleibende Entlastungsvolumen wird dann einem pauschalen durchschnittlichen Grenzsteuersatz von 30 Prozent unterworfen.

Der verwendete Schätzansatz stellt prinzipiell eine gute Lösung dar. Verbesserungswürdig ist er allerdings in der Hinsicht, dass durch das Abstellen auf aggregierte Daten möglicherweise wertvolle Informationen, die auf der Einzelfallebene vorliegen, vollständig unberücksichtigt bleiben. Für unsere eigene Quantifizierung folgen wir daher zunächst dem Ansatz des Ministeriums, verwenden allerdings im Weiteren die Einzeldaten, wie sie aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik hervorgehen. Datengrundlagen unserer Quantifizierung ist die FAST 2010. Für die Quantifizierung des § 10g EStG verwenden wir zudem ebenfalls eine in unserem Auftrag vom Statistischen Bundesamt durchgeführte Sonderauswertung der Körperschaftssteuerstatistik des Jahres 2010. Aktuellere Daten stehen der wissenschaftlichen Forschung zurzeit nicht zur Verfügung.

²⁴ Wie Sonderausgaben abzuziehende Beträge nach § 10f EStG werden nur in Summe mit den entsprechenden Größen nach §§ 10e und 10h EStG ausgewiesen. Wegen des Auslaufens von §§ 10e und 10h EStG kann der in der entsprechenden Variable ausgewiesene Wert allerdings vollständig dem § 10f EStG zugerechnet werden.

Eine erste Quantifizierung findet für das Jahr 2010 statt, indem wir, wie auch das Ministerium, von den Abzugsbeträgen nach §§ 10f und 10g EStG auf die Bemessungsgrundlage (Herstellungs- bzw. Erhaltungskosten) zurückrechnen. Dabei unterstellen wir für einen kleinen Teil der Steuerpflichtigen erhöhte Absetzungen in Höhe von 10 Prozent, für den Großteil der Fälle in Höhe von 9 Prozent. Für die Quantifizierung im Bereich der Einkommensteuer wird dann sowohl das zu versteuernde Einkommen im geltenden Recht als auch ein um die Differenz zwischen erhöhten und regulären Absetzungen korrigiertes zu versteuernde Einkommen dem Einkommensteuertarif des Jahres 2010 unterworfen. Die sich ergebenden tariflichen Steuern werden in einem letzten Schritt um in der Datenbasis nachgewiesene Abzugs- bzw. Hinzurechnungsbeträge korrigiert und die sich ergebende Differenz in der berechneten Steuerschuld ermittelt. Für die Quantifizierung des § 10g EStG im Bereich der Körperschaftssteuer betrachten wir lediglich das Volumen an erhöhten Absetzungen, welches auf Firmen mit einer positiven tariflichen Steuerschuld entfällt und multiplizieren dieses mit dem Körperschaftssteuersatz.

Eine Unsicherheit für unsere Quantifizierungen bei der Einkommensteuer entsteht wieder aus dem Anonymisierungskonzept des verwendeten Mikrodatsatzes, bei dem Informationen am oberen und am unteren Rand der Steuerpflichtigen entfallen. Auch hier ist es uns allerdings durch einen Vergleich zwischen Mikrodatenbasis und aggregierten Gesamtauswertungen möglich, das Volumen der Abzugsbeträge zu ermitteln, das auf anonymisierte Fälle entfällt. Wegen der verbleibenden Unsicherheit bezüglich der anonymisierten Fälle quantifizieren wir wieder drei Varianten. In einer mittleren Variante gehen wir davon aus, dass sich der Anteil des Abzugsvolumens der bei den anonymisierten Fällen auf solche Fälle entfällt, in denen kein steuerlicher Effekt auftritt, nicht von dem Anteil unterscheidet, wie wir ihn für die nicht-anonymisierten Fälle empirisch beobachten können. In einer Minimalvariante gehen wir davon aus, dass das gesamte auf die anonymisierten Fälle entfallende Abzugsvolumen ohne steuerlichen Effekt bleibt, während wir in einer Maximalvariante unterstellen, dass dieses Abzugsvolumen vollständig steuerlich relevant wird. Auf Grundlage unserer Berechnungen erhalten wir die in den Tabellen II-6 und II-7 dargestellten Ergebnisse.

Tabelle II-6: Quantifizierung für Steuerbegünstigungen nach § 10f EStG im Jahr 2010.

	Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)	Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen ¹	Durchschnittliche Steuerentlastung ² (in Euro)
Maximalvariante	130	53.000	2.400
Mittlere Variante	130	53.000	2.400
Minimalvariante	123	53.000	2.300

Quelle: eigene Berechnungen.

Rundungsbedingte Differenzen zwischen Einzelwerten und Summen sind möglich.

¹ Anzahl der Steuerpflichtigen mit Sonderausgabenabzug.

² Bezogen auf die Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen.

Tabelle II-7: Quantifizierung für Steuerbegünstigungen nach § 10g EStG im Jahr 2010.

	Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)			Anzahl der be- troffenen Steuer- pflichtigen ¹		Durchschnittliche Steuerentlastung ² (in Euro)	
	ESt	KSt	ESt und KSt	ESt	KSt	ESt	KSt
Maximalvariante	1	0	2	800	2	1.750	88.000
Mittlere Variante	1	0	2	800	2	1.750	88.000
Minimalvariante	1	0	1	800	2	1.150	88.000

Quelle: eigene Berechnungen.

Rundungsbedingte Differenzen zwischen Einzelwerten und Summen sind möglich.

¹ Bei der ESt Anzahl der Steuerpflichtigen mit Sonderausgabenabzug, bei der KSt Anzahl der Steuerpflichtigen mit Effekt auf die zu zahlenden Körperschaftsteuer.

² Bezogen auf die Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen.

Für § 10f EStG ergeben sich Kosten in Höhe von knapp 130 Mio. Euro in der mittleren Variante. Anhand der Differenzen zur Maximal- und zur Minimalvariante zeigt sich, dass dieses Ergebnis vergleichsweise unsensibel bezüglich der unterstellten Annahmen ist. Der Finanzielle Effekt, der auf die anonymisierten Fälle entfällt liegt bei weniger als 7 Mio. Euro und

kann durch Vergleich zwischen Maximal- und Minimalvariante abgelesen werden. In der mittleren Variante unterstellen wir, dass etwa 95 Prozent des Volumens an Sonderausgaben bei den anonymisierten Fällen steuerwirksam wird. Der fiskalische Effekt des § 10g EStG fällt dagegen deutlich geringer aus, was insbesondere aus der vergleichsweise kleinen Fallzahl resultiert. So machten im Jahr 2010 nur 784 Steuerpflichtige in der ESt sowie zwei Körperschaftssteuerpflichtige Unternehmen vom Sonderausgabenabzug gebrauch. In der mittleren Variante beziffern wir die Steuermindereinnahmen aus dem Sonderausgabenabzug auf etwa 1,35 Mio. Euro bei der ESt, hinzu kommt eine Steuerentlastung bei den Unternehmen von etwa 175.000 Euro. In der Summe ergibt dies gerundet den in Tabelle 7 genannten Wert von 2 Mio. Euro. Bei mehr als 95 Prozent des Sonderausgabenabzugsvolumens traten Entlastungswirkungen auf. Daher unterscheidet sich das Ergebnis für die Maximalvariante mit etwa 1,4 Mio. Euro Steuerwirkung bei der ESt nur geringfügig. Das Subventionsvolumen, welches auf anonymisierte Fälle entfällt beträgt etwas weniger als eine halbe Mio. Euro und macht damit etwa ein Drittel des Gesamteffektes aus. Auch liegen von den 784 betrachteten Steuerpflichtigen etwa 240 im Bereich der Datenanonymisierung durch die FAST, gehören also mit einer sehr hohen Wahrscheinlichkeit zu den 0,05 Prozent der Steuerpflichtigen mit den höchsten Einkünften. Die Kosten in der Minimalvariante betragen rund 900.000 Euro in der ESt.

Für die Quantifizierung der steuerlichen Effekte in den Jahren 2016 bis 2020 beschränken wir uns im Folgenden wieder auf eine Weiterführung der mittleren Schätzvariante. Unterschiede zur Schätzung am aktuellen Datenrand ergeben sich dadurch, dass der Abzugssatz ab dem Jahr 2013 einheitlich bei 9 Prozent liegen muss. Da uns keine Informationen zur Entwicklung der Bemessungsgrundlage über die Zeit vorliegen, simulieren wir unter der Annahme, dass sich der Umfang der Bemessungsgrundlage über die Jahre nicht verändert. Im Bereich der Einkommensteuer schreiben wir das zu versteuernde Einkommen der Steuerpflichtigen analog zur Quantifizierung der §§ 7h und 7i EStG fort und nutzen den im betreffenden Jahr jeweils gültigen Einkommensteuertarif. Unsere Ergebnisse sind in den Tabellen II-8 und II-9 dargestellt.

Bei den §§ 10f und 10g EStG führt unser Fortschreibungsansatz zu leicht sinkenden Steuermindereinnahmen. Bis zum Jahr 2018 fallen die Kosten für den Sonderausgabenabzug bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Denkmälern und Gebäuden auf dann noch 125 Mio. Euro. Bei den weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzten Kulturgütern sinkt die Steuerentlastung auf etwa 1,1 Mio. Euro in der ESt und 170.000 Euro in der KSt. Ursächlich für die Entwicklung zwischen dem Jahr 2010 und dem Jahr 2018 sind neben dem Auslaufen der bis zum Jahr 2003 bestehenden Regelung, wonach für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen ein Abzugssatz von 10 Prozent galt, auch Tarifentlastungen, die dem Effekt eines zunehmenden zu versteuernden Einkommens entgegenwirken. Bei einer unterstellten Konstanz der betroffenen Steuerpflichtigen führt dies zu einer leichten Verringerung der durchschnittlichen Steuerentlastung. Für die nahe Zukunft ist aller-

dings tendenziell mit einem leichten Anstieg im Volumen der beiden Leistungen zu rechnen, sofern der Einkommensteuertarif unverändert bleibt. Eine zukünftig höhere Bemessungsgrundlage würde diesen Effekt noch verstärken.

Tabelle II-8: Quantifizierung für Steuerbegünstigungen nach § 10f EStG in den Jahren 2016 bis 2020.

	Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)	Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen¹	Durchschnittliche Steu- erentlastung² (in Euro)
Jahr			
2016	127	53.000	2.400
2017	126	53.000	2.400
2018	125	53.000	2.300
2019	125	53.000	2.300
2020	126	53.000	2.400

Quelle: eigene Berechnungen.

Rundungsbedingte Differenzen zwischen Einzelwerten und Summen sind möglich.

¹ Anzahl der Steuerpflichtigen Sonderausgabenabzug.

² Bezogen auf die Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen.

Tabelle II-9: Quantifizierung für Steuerbegünstigungen nach §10g EStG in den Jahren 2016 bis 2020.

Jahr	Finanzieller Effekt (in Mio. Euro)			Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen ¹		Durchschnittliche Steuerentlastung ² (in Euro)	
	EST	KSt	EST und KSt	EST	KSt	EST	KSt
2016	1	0	1	800	2	1.550	85.000
2017	1	0	1	800	2	1.550	85.000
2018	1	0	1	800	2	1.400	85.000
2019	1	0	1	800	2	1.400	85.000
2020	1	0	1	800	2	1.400	85.000

Quelle: eigene Berechnungen.

Rundungsbedingte Differenzen zwischen Einzelwerten und Summen sind möglich.

¹ Bei der EST Anzahl der Steuerpflichtigen mit Sonderausgabenabzug, bei der KSt Anzahl der Steuerpflichtigen mit Effekt auf die zu zahlenden Körperschaftsteuer.

² Bezogen auf die Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen.

Im Vergleich zu den im aktuellen Subventionsbericht zu § 10f EStG genannten Zahlen für die Jahre 2016 bis 2018 liegen unsere eigenen Schätzungen um etwa 30 Prozent höher. Die zu beobachtende Diskrepanz ergibt sich, analog zu den Unterschieden bei den §§ 7h und 7i EStG, zum einen daraus, dass der Abzug tatsächlich zu einem Großteil eine steuerliche Wirkung entfaltet, zum anderen daraus, dass der tatsächliche durchschnittliche Grenzsteuersatz auch hier wieder deutlich über den vom Ministerium angesetzten Satz von 30 Prozent liegt.

Für die Inanspruchnahme des Abzugs müssen ähnliche Bedingungen erfüllt werden wie für die erhöhten Absetzungen nach §§ 7h und 7i EStG. Auch hier ist ein, wie bereits oben genanntes, zweistufiges Antragsverfahren mit ähnlicher Komplexität zu durchlaufen. Den Zeitaufwand für Bürger beziffern wir auf 147 Minuten für den § 10f EStG und 162 Minuten für den § 10g EStG je Antrag. Den Personalaufwand für die Verwaltung beziffern wir analog zu oben sowohl beim § 10f EStG als auch beim § 10g EStG auf rund 92 Euro je Antrag, wobei hier etwa 59 Euro auf die Gemeinde fallen und 33 Euro auf die Finanzämter. Bei der Bezifferung des Erfüllungsaufwands muss berücksichtigt werden, dass die hier genannten Aufwände primär nur einmalig anfallen, während die Steuervergünstigung über einen

Zeitraum von 10 Jahren gewährt wird. Entsprechend fällt der Aufwand auch hier nur für einen kleinen Teil der Steuerpflichtigen an, die aktuell bzw. zukünftig von den Steuervergünstigungen betroffen sind. Den jährliche Zeitaufwand für die Bürger beziffern wir daher auf etwa 13.000 Stunden beim § 10f EStG und unter 220 Stunden beim § 10g EStG. Den Erfüllungsaufwand der Verwaltung beziffern wir auf knapp 490.000 Euro beim § 10f EStG, davon entfallen ca. 174.000 Euro auf die Finanzämter und etwa 7.400 Euro beim § 10g EStG, wovon knapp 2.600 Euro auf die Finanzämter fallen. Auch bei diesen Abschätzungen wurden die Gebühren für die Ausstellung der Bescheinigungen durch die zuständigen Behörden und damit Umverteilungswirkungen zwischen dem Erfüllungsaufwand von Bürgerinnen und Bürgern und der Verwaltung, nicht berücksichtigt.

Hinsichtlich der Belastbarkeit der Ergebnisse unterscheidet sich die Quantifizierung des § 10f EStG nur geringfügig von der der §§ 7i und 7h EStG. Da hier weniger Unsicherheit bezüglich der unterschiedlichen Abzugssätze besteht, ist die Belastbarkeit sogar etwas höher einzustufen. Aufgrund der sehr geringen Fallzahlen, insbesondere bei den Unternehmen, trifft diese Aussage auf die Ergebnisse zum § 10g EStG nur eingeschränkt zu. Einzelfälle können das Gesamtergebnis potentiell sehr stark in unterschiedliche Richtungen beeinflussen, so dass die hier genannten Zahlen für den aktuellen Rand und darüber hinaus eher als ungefähre Richtwert interpretiert werden sollten.

5. Quellenverzeichnis zu Abschnitt II.B

- Bundesministerium der Finanzen (2003)**, Neunzehnter Subventionsbericht, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2001 bis 2004. Berlin.
- Deutscher Bundestag (2017a)**, Bericht der Bundesregierung über die Verwendung der Kompensationsmittel für den Bereich der sozialen Wohnraumförderung 2016, Bundestagsdrucksache 18/13054. Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen (2017b)**, Sechszwanzigster Subventionsbericht, Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018. Berlin.
- Deutscher Bundestag (2017)**, Sozialer Wohnungsbau in Deutschland – Entwicklung, Bestand, Perspektive, Bundestagsdrucksache 18/11403. Berlin.
- Harris, J. (1992)**, Tax Expenditure Control, in: Rabin, J. (Hrsg.): Handbook of Public Budgeting. New York, S. 301-332.
- Investitionsbank Berlin (2017)**, IBB Wohnungsmarktbericht 2016. Berlin.
- Loos, C. (2017)**, Faktische Anonymisierung der Steuerstatistik (FAST) – Lohn und Einkommensteuer 2010. Wiesbaden.
- Merz, J. / Vorgrimler, D. / Zwick, M. (2006)**, De Facto Anonymised Microdata File on Income Tax Statistics 1998, Schmollers Jahrbuch, 126, S. 313-327.
- Rave, T. / Thöne, M. (2010)**, Umweltbezogenes Subventionscontrolling – Studie im Auftrag des Umweltbundesamtes, ifo Institut für Wirtschaftsforschung. München.
- Statistisches Bundesamt (2012)**, Leitfaden zur Ermittlung und Darstellung des Erfüllungsaufwands, in: Regelungsvorhaben der Bundesregierung. Wiesbaden.
- Statistisches Bundesamt (2016)**, Einkommens- und Verbrauchsstichprobe - EVS 2013. Wiesbaden.
- Thöne, M. (2003)**, Subventionskontrolle: Ziele – Methoden - internationale Erfahrungen, in: Edition Sigma. Berlin.
- Thöne, M. / Happ, D. (2015)**, Institutionelle Strukturen zur Verbesserung von Transparenz und Wirksamkeit von Subventionen, FiFo-Berichte 17. Köln.
- Thöne, M. / Heinemann, F. / Näess-Schmidt, H. S. (2009)**, Evaluierung von Steuervergünstigungen, Forschungsauftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Projektnummer 15/07.
- Thüringer Finanzministerium (2017a)**, Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7i, 10f und 11b des Einkommensteuergesetzes (EStG), Thüringer Staatsanzeiger, 36/2017, 1187-1200.
- Thüringer Finanzministerium (2017b)**, Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7h, 10f und 11a des Einkommensteuergesetzes (EStG), Thüringer Staatsanzeiger, 49/2017, 1849-1858.

III. Steuerbefreite Mietpreisvorteile bestimmter (Werks-) Wohnungen

A. Grundzüge und Funktionsweise

1. Herangehensweise

Dieser Teil der Evaluation betrachtet die Steuerbefreiung der Mietpreisvorteile, die einem Arbeitnehmer im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährt werden, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung im sozialen Wohnungsbau nicht überschreiten. Rechtsgrundlage ist § 3 Nr. 59 Einkommensteuergesetz (EStG), zweiter Halbsatz.

Arbeitgeber haben verschiedene Möglichkeiten, ihre Arbeitnehmer zu entlohnen. Neben dem Barlohn sind Sachwerte, wie beispielsweise Tankgutscheine, andere Waren, die Verfügung über einen Dienstwagen auch für private Zwecke oder eben günstiger Wohnraum weitere Entlohnungsoptionen. Eine solche Substitution von Barlohn durch andere Werte kann steuerliche Vorteile für Arbeitnehmer und Arbeitgeber mit sich bringen.

Obwohl die Steuervergünstigung in der Einkommensteuer verankert ist und im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses gewährt wird, zielt sie ihrem Zweck nach auf den Wohnungsmarkt ab: In ihrer Zielsetzung, Ausgestaltung und Funktionsweise berührt sie neben dem Arbeitsmarkt primär den Wohnungsmarkt und tangiert zahlreiche Kontexte, die im Rahmen dieser Betrachtung nicht in Gänze aufgearbeitet werden. Die primäre Zuordnung zum sozialen Wohnungsbau ist für die weitere Analyse und Bewertung aus zwei Gründen unabdingbar: Sie stellt eine Grenze der Förderung dar und dient als Benchmark zur Bewertung der Wirkungen der Steuervergünstigung.

Die ersten Schritte der Evaluation sind wie folgt aufgebaut: Zunächst ordnet der aktuelle Abschnitt die Steuerbefreiung in die beiden relevanten Themengebiete des sozialen Wohnungsbaus und des Arbeitsmarktes ein. Aus Perspektive des Wohnungsmarktes ist die soziale Wohnraumförderung im Allgemeinen relevant, da die hier betrachtete Steuervergünstigung dieses Feld ergänzen soll und sich in ihrer maximalen Höhe an dieser Förderung orientiert. Die soziale Wohnraumförderung soll zum besseren Verständnis auch vor ihrem historischen Kontext betrachtet werden. Aus Sicht des Arbeitsmarktes sind die allgemeinen Regelungen zur Einkommensteuer und der Besteuerung geldwerter Vorteile relevant, um die Steuerbegünstigung einordnen zu können. Die Betrachtungen resultieren in einer Synthese möglicher Benchmarks, unter denen die Steuervergünstigung bewertet werden kann. Darauf folgt eine Beschreibung der Ausgestaltung der Steuerbefreiung im Kontext geldwerter Vorteile sowie der Bedingungen, die für eine Inanspruchnahme erfüllt sein müssen.

Vorab sei noch angemerkt, dass die Evaluation von § 3 Nr. 59 EStG manche Aspekte der Besteuerung und der sozialen Wohnraumversorgung durchaus grundsätzlich berührt. Dies mag auf den ersten Blick bei einer Maßnahme, die nach den Schätzungen in Abschnitt II.B.2 oben im Jahr 2016 nur 600 Fälle betrifft, etwas unverhältnismäßig wirken. Allerdings ist uns kein Maßstab ersichtlich, nachdem eine „kleine“ Steuervergünstigungen a priori weniger ernst zu nehmen wäre als eine große. M.a.W. die nachfolgende Evaluation hat in weiten Teilen davon unabhängig zu sein, ob nur 500 oder 500.000 Fälle betrachtet werden. Es versteht sich aber auch von selbst, dass die geringe Nutzung des Instruments in der Bewertung von Wirksamkeit und Zukunftsperspektive angemessen gewürdigt wird.

a) Sozialer Wohnungsbau

Das Politikfeld des sozialen Wohnungsbaus hat in Deutschland eine lange Tradition. Bereits in der Weimarer Republik entstanden entsprechende Siedlungen.²⁵ Der soziale Werkswohnungsba *durch Unternehmen* reicht noch weiter zurück. Schon ab Mitte des 19. Jahrhunderts entstanden mit der Industrialisierung nicht nur Produktionsstätten und zugehörige Infrastrukturen; viele Unternehmen machten es sich auch zur Pflicht, werksnahe Unterkünfte und Wohnungen für ihre Beschäftigten und deren Familien zu anzubieten.²⁶

In den Nachkriegsjahren war der allgemeine Bedarf an neuen Wohneinheiten immens; Wohnungsnot und Wirtschaftswunder veranlassten eine breitere, aktive Wohnungspolitik. Bereits 1950 und 1956 entstanden das I. und II. Wohnungsbaugesetz respektive. Ziel dieser Phase der Wohnungsbaupolitik war neben bezahlbaren Mietwohnungen auch leichter Zugang zu Wohneigentum. Die Förderung des Wohneigentums begann bereits 1949 mit besonderen Abschreibungsmöglichkeiten; 1982 wurde eine Begünstigung für Kinder eingeführt (Baukindergeld). 1987 wurden besondere Abschreibungen für selbst genutzten Wohnraum in §10e EStG eingeführt, die 1996 abgeschafft und durch die pauschale Eigenheimzulage ersetzt wurden, um regressive Effekte zu vermeiden (Abschnitt III.D). 2006 wurde die Eigenheimzulage abgeschafft.²⁷

Der soziale Wohnungsbau ist und bleibt wichtiges Thema der Wohnungspolitik. Im Zeitverlauf der letzten Jahrzehnte zeigt sich, dass es deutlich an neuen entsprechenden Wohnein-

²⁵ Z.B. in Berlin, mittlerweile Weltkulturerbe: Vgl. http://www.stadtentwicklung.berlin.de/denkmal/denkmale_in_berlin/de/weltkulturerbe/siedlungen/index.shtml

²⁶ Z.B. im Ruhrgebiet: Vgl. <http://www.zeit.de/wissen/geschichte/2010-06/wohnkultur-ruhrgebiet> oder <http://www.ruhr-guide.de/freizeit/industriekultur/arbeitersiedlungen-im-ruhrgebiet/12639,0,0.html>

²⁷ Im Rahmen dieser Evaluierung wird die Wohnungspolitik hinsichtlich der Eigentumsbildung nicht betrachtet.

heiten fehlt: bisherige Sozialwohnungen laufen aus ihren Bindungsfristen aus, entsprechender Neubau findet nicht statt, obwohl Förderprogramme angeboten werden.²⁸

Günstiger Wohnraum ist gerade in Großstädten, Ballungszentren und an Universitätsstandorten zunehmend schwer zu finden. Nach Einschätzung des Bundesbauministeriums werden in Deutschland 350.000 neue Wohnungen pro Jahr benötigt, 80.000 davon im niedrigen Preisbereich. Dieses Ziel wird aktuell nicht erreicht, 2015 wurden weniger als 250.000 Wohnungen und weniger als 15.000 Sozialwohnungen fertiggestellt.²⁹ Eine weitere Studie schätzt einen jährlichen Neubaubedarf in Höhe von 400.000 Wohnungen bis 2020.³⁰

In Politik und Öffentlichkeit wird zunehmend konstatiert, dass zu wenige neue Wohneinheiten im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus entstehen. Der Bedarf ist sich jedoch nicht flächendeckend gleich, sondern vor allem in den sieben größten Metropolregionen immens (Berlin, Hamburg, München, Köln, Frankfurt a.M., Stuttgart und Düsseldorf).³¹ Verschärft wird die Problematik dadurch, dass in diesen Regionen auch die Nachfrage im freien Wohnungsmarkt das Angebot übersteigt. Dies führt dazu, dass die Wohnungssuche hier bereits für Haushalte mit mittleren Einkommen problematisch wird. In anderen Regionen, in denen die Bevölkerungsentwicklung deutlich rückläufig ist, drohen hingegen deutliche Wertverluste und Druck auf die öffentlichen Haushalte durch Remanenzeffekte. Im Allgemeinen verläuft die Nachfrage nach Wohneinheiten nicht parallel zur rückläufigen Bevölkerungsentwicklung, da die durchschnittlichen Haushaltsgrößen schrumpfen. So steigt insbesondere die Nachfrage nach Wohnraum für ein bis zwei Personen. Entsprechend der sich verändernden Altersstruktur steigt ebenso die Nachfrage nach barrierefreien und anders angepassten Wohneinheiten für Senioren.

Der *regionale* vielfach beklagte Mangel an Wohneinheiten des Sozialen Wohnungsbau muss vor dem Kontext der Funktionsweise der Förderung sozialen Wohnraums betrachtet werden. Hier spielt der Unterschied zwischen Subjektförderung und Objektförderung in der Wohnungspolitik eine wichtige Rolle: Grundsätzlich kann eine Förderung von Wohnraum entweder am Objekt, der Wohnung und ihrer Errichtung, oder am Subjekt, den bewohnenden Personen, anknüpfen.

Objektförderung: Wird eine Wohneinheit als Objekt gefördert, so erhält der Investor bereits in der Bau- bzw. Fertigstellungsphase finanzielle Unterstützung aus öffentlichen Mitteln. Die genaue Ausgestaltung der Unterstützung variiert zwischen den Ländern. Diese bieten meist mehrere Förderprogramme, die in der Regel Zuschüsse, günstigere

²⁸ Vgl. INWIS (2016).

²⁹ Vgl. Nicolai Kwasniewski (2017), Sozialer Wohnungsbau: Massiv gefördert, kaum gebaut; in: Der Spiegel, 30.03.2017.

³⁰ Pestel (2015).

³¹ Vgl. INWIS (2016)..

Zinskonditionen und/oder Tilgungserlasse beinhalten. Im Gegenzug verpflichtet sich der Investor, für einen bestimmten Zeitraum ausschließlich nachweislich berechnete Haushalte als Mieter zuzulassen und Mieten unterhalb der Marktmiete anzusetzen. Bis 2001 galt hier das Prinzip der Kostenmiete³², seit 2002 wird in der Förderzusage eine höchstzulässige Miete unter Berücksichtigung der ortsüblichen Mieten festgelegt.³³ Nach Ablauf der Bindungsfristen wird die Wohneinheit dem freien Wohnungsmarkt zugeführt. Die zuletzt geschuldete Miete ist zu diesem Zeitpunkt die erste Marktmiete, welche nunmehr im gesetzlichen Rahmen erhöht werden darf.³⁴ Die soziale Wohnraumförderung funktioniert, indem die öffentliche Hand unterstützende Ausgaben tätigt; bedürftige Haushalte haben im Gegenzug in den folgenden Jahren einen Mietpreisvorteil. Die Bedürftigkeit wird durch einen Wohnberechtigungsschein nachgewiesen. Ein solcher wird auf Grundlage des § 5 Wohnungsbindungsgesetz (WoBindG) in Verbindung mit § 27 Wohnraumförderungsgesetz (WoFG) von der Gemeindeverwaltung ausgestellt. Kriterium ist das Haushaltseinkommen, wobei die Grenzen zwischen den Ländern variieren. Steigt das Einkommen eines mietenden Haushalts über die Einkommensgrenze der sozialen Wohnraumförderung, so gilt die Wohnung als fehlbelegt. Meist müssen Mieter nicht ausziehen, sondern zahlen als Ausgleich eine Fehlbelegungsabgabe.³⁵ Der Wohnberechtigungsschein enthält Angaben über eine bestimmte maximale Wohnungsgröße.³⁶ Alle Haushalte zahlen für die gleiche Wohnung die gleiche Miete unabhängig von ihrem exakten Einkommen, solange es die Grenzen zum Erhalt eines Wohnberechtigungsscheins nicht überschreitet.

Subjektförderung: Die zweite Möglichkeit der Unterstützung bedürftiger Haushalte besteht in der finanziellen Unterstützung des individuellen Haushalts, der am freien Wohnungsmarkt eine Wohnung mietet, über das Wohngeld (seit 1965). Hier findet somit eine Förderung des Subjektes statt. Die entsprechenden gesetzlichen Regelungen sind im Wohngeldgesetz (WoGG) festgeschrieben. Wohngeld kann für Mieter als Mietzuschuss, für Eigentümer als Lastenzuschuss gewährt werden. Es bemisst sich an der Anzahl der Personen im Haushalt, dem Haushaltseinkommen und der Höhe der zuschussfähigen Miete (Belastung). Die zuschussfähigen Höchstbeträge richten sich nach dem örtlichen Mietniveau; länderspe-

³² Die Kostenmiete ist diejenige Miete, die gerade zur Deckung der laufenden Aufwendungen notwendig ist.

³³ Gesetz zur Reform des Wohnungsbaurechts vom 13.09.2001.

³⁴ Bis 2001: Die zuletzt geschuldete Kostenmiete.

³⁵ Dies führt in einigen Fällen zu einer Fehlbelegungsproblematik, wenn ein großer Anteil der Sozialwohnungen entsprechend fehlbelegt ist und somit bedürftigen Haushalten nicht zur Verfügung steht; einzelne Studien schätzten bisweilen Fehlbelegungsquoten bis zu 40% (vgl. Ulbrich 1992).

³⁶ Durch eine Freistellung nach § 30 WoFG ist es jedoch möglich, auch als Haushalt ohne Wohnberechtigungsschein in eine entsprechende Wohnung einzuziehen. Die Prüfung über eine mögliche Freistellung führt das zuständige Amt für Bauverwaltung und Wohnungswesen in Abhängigkeit des öffentlichen Interesses am Fortbestand der Sozialbindung durch. Im Fall einer Bewilligung wird die Wohneinheit von den öffentlichen Belegbindungen freigestellt; der Mieter entrichtet eine hauptsächlich einkommensabhängige Ausgleichszahlung zuzüglich zum vergünstigten Mietpreis.

zifische sowie einzelgemeindliche Unterschiede sind möglich. Sowohl Wohngeld als auch Wohnberechtigungsschein werden für ein Jahr gewährt.

Für die Wirkungen im Sozialen Wohnungsbau gilt entsprechend, dass geförderte Wohnungen bestimmten, jeweils festgelegten Bindungsfristen unterliegen. Sind diese Fristen abgelaufen, fallen die Wohneinheiten aus der Gruppe der Sozialwohnungen heraus und gehen in den freien Wohnungsmarkt über. Soll der Bestand an Sozialwohnungen mengenmäßig aufrecht erhalten werden, müssen fortlaufend neue Sozialwohnungen entstehen. Diese revolutionierenden Effekte durch den Ablauf der Beleg- und Bindungsfristen verlangen daher stetige Anreize, Investitionen im sozialen Wohnungsbau vorzunehmen. Dabei ist natürlich zur berücksichtigen, dass diese Wohnungen nicht „verschwinden“; die entstandenen Kapazitäten wirken auf die gesamte Lebensdauer entlastend im jeweiligen regionalen Wohnungsmarkt.

Auch werden aus der Bindung gefallene Wohnungen nicht schlagartig mit neuen, einkommensstarken Mietern belegt. Hier wird in der Regel eher die durchschnittliche Fluktuation des Mietmarktes die weitere Bewohnerstruktur prägen. Dort, wo tatsächlich förderfähige WBS-Haushalte durch Haushalte mit durchschnittlichem oder höherem Einkommen ersetzt werden, bleiben zumindest die gewachsenen Kapazitäten, die durch „Sickereffekte“ in die Breite wirken.

Obwohl durchaus Neubau von Sozialmietwohnungen erfolgt und im Jahr 2016 gegenüber dem Vorjahr sogar um 70% gestiegen ist, reicht dieser – zumal bundesdurchschnittliche – Effekt nicht aus: Derzeit fallen jährlich 60.000 bis 80.000 Wohneinheiten formal eindeutiger Sozialwohnungen aus dem Bestand der sozial gebundenen Wohnungen heraus. In der Zeit von 2006-2012 sind hingegen lediglich 9.000 bis 13.000 neue Wohnungen im sozialen Mietwohnungsbau gefördert worden. Der Anteil der sozialen Mietwohnungen am Bestand betrug 2013 noch 3,5 Prozent, während er in den 1970er Jahren bei rund 30 Prozent der westdeutschen Mietwohnungen lag.³⁷ Der regional stark divergierende Bedarf an Sozialwohnungen vor Ort kann hierbei deutlich von diesen Zahlen abweichen; in einigen Zentren ist der Engpass deutlich signifikanter.

Zu beachten ist schließlich, dass seit der Föderalismusreform I 2006 die soziale Wohnraumförderung aus dem Kompetenzbereich des Bundes gefallen ist und nunmehr alleinige Länderkompetenz ist. In einer Übergangszeit entrichtet der Bund an die Länder Kompensationszahlungen, die den Übergang zur alleinigen Verantwortlichkeit erleichtern sollen.

b) Geldwerte Vorteile in der Einkommensteuer

Ein zweiter wichtiger Benchmark für die Evaluierung ist die Ermittlung und Behandlung geldwerter Vorteile in der Einkommensteuer, allgemein sowie für den Regelfall der Woh-

³⁷ Vgl. INWIS (2016), S. 58f.

nungsüberlassung. Diese Darlegung bildet den Vergleichsmaßstab zur Erläuterung der Steuerbefreiung in Abschnitt III.A.2 und ihrer späteren Überprüfung.

Allgemein: Werden einem Arbeitnehmer Sachbezüge gewährt, so ist prinzipiell deren geldwerter Vorteil zu ermitteln und zusätzlich zum Barlohn einkommensteuerlich zu berücksichtigen. Im Idealfall geschieht dies derart, dass sich keine steuerlichen Vorteile oder Nachteile ergeben im Vergleich zu der Option, zuerst Barlohn zu erhalten und dann den identischen Sachbezug selbst zu erwerben. Sachlohn und Barlohn sollen gleich behandelt werden. Dies hieße im hiesigen Fall, dass die Aufwendungen für das Mieten einer vergleichbaren Wohnung zu Grunde gelegt werden müssten.

Die Schwierigkeit liegt in der zutreffenden Ermittlung des Wertansatzes des Sachbezugs. Anzurechnen ist der Geldbetrag, den der Arbeitnehmer ausgeben müsste, um den betreffenden Sachbezug eigenständig am Markt zu erwerben, inklusive der dann anfallenden Umsatzsteuer. Selbst wenn dieser Betrag klar ermittelbar ist, kann auf der anderen Seite der Arbeitgeber einen finanziellen Vorteil haben, wenn er den Sachbezug z.B. auf Grund von Mengenrabatten günstiger erwerben kann. In diesem Fall sind seine Kosten geringer als die entsprechenden Lohnzahlungen, die dem Arbeitnehmer das Erwerben der Sache ermöglichen würde. Zudem werden Lohnnebenkosten eingespart. Grundsätzlich ist die Substitution eines Teils des Barlohns durch Sachbezüge für Arbeitgeber und Arbeitnehmer vorteilhaft, wenn mindestens eine der beiden Parteien auf diesem Weg einen höheren Gewinn bzw. höheren Nutzen erlangen kann. Auch wenn der wirtschaftliche Vorteil formal nur auf der einen Seite anfällt, kann regulär davon ausgegangen werden, dass er in der Gesamtbewertung der Entlohnungssituation nicht unberücksichtigt bleibt. Je nach Beschäftigungskonstellation und „Marktmacht“ wird es mittelfristig sehr schwierig, die finale wirtschaftliche Verteilung eines solchen Vorteils zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer festzustellen (Inzidenzfrage).³⁸

Pauschale Wertansätze und Freibeträge: Die Ermittlung eines treffenden Geldwertes ist jedoch im Einzelfall nicht immer eindeutig zu leisten und ggf. mit einem hohen bürokratischen Aufwand verbunden. Aus diesem Grund werden häufig pauschale Bewertungsansätze genutzt. Zu den bekanntesten Beispielen gehört die Gestellung eines Dienstwagens auch zur privaten Nutzung, die lediglich mit 1% des Listenpreises je Monat der Einkommensteuer unterliegt. Stellt ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Wohnraum zur Verfügung, so können auch hier pauschale Wertansätze genutzt werden. Neben pauschalen Wertansätzen für Sachbezüge zur Vereinfachung der steuerlichen Handhabung gelten für Sachbezüge verschiedene Freibeträge.³⁹

³⁸ Vgl. dazu ausführlich Gerhards und Thöne (2009).

³⁹ Rabattfreibetrag i.H.v. 1.080 Euro p.a., Sachbezügen steuerfrei bis zu 44 Euro monatlich.

Wohnraum: Ein Arbeitgeber kann seinen Arbeitnehmern Wohnraum günstiger als zum Marktwert zur Verfügung stellen. In diesen Fällen ist der Arbeitgeber entweder selbst aktiv am Wohnungsmarkt tätig, z.B. als Wohnungsbaugesellschaft, tritt nur als Eigentümer der Wohneinheit (obwohl in einer anderen Branche verankert), oder er mietet die Wohnung für Angestellte an, denen er sie zur Nutzung überlässt.

Im Fall einer Wohnung ist die ortsübliche Miete als Referenzwert ausschlaggebend.⁴⁰ Ist der Arbeitgeber in der Immobilienbranche tätig und überlässt er Arbeitnehmern vergünstigt eigenen Wohnraum, so gilt der Rabattfreibetrag von 1.080 Euro pro Jahr. Überschreitet die Differenz der ortsüblichen Miete zur tatsächlich gezahlten Miete im Jahr diese Summe, so ist der entsprechende überschreitende Betrag als geldwerter Vorteil zu versteuern. Ist der Arbeitgeber zwar Eigentümer der Wohnung, jedoch eigentlich nicht in der Wohnungsbranche aktiv, oder ist der Arbeitgeber selbst Mieter der Wohneinheit und überlässt diese dem Arbeitnehmer, so gilt die 44-Euro-Grenze.⁴¹

c) Mögliche Perspektiven und Benchmarks

Die Steuervergünstigung tangiert an verschiedenen Stellen mehrere Märkte und kann potenziell die Entscheidung zahlreicher Akteure beeinflussen. Im Rahmen dieser Betrachtung sollen die Zusammenhänge nicht vollständig diskutiert werden. Dennoch sollen die wichtigsten Fragen und potenzielle Benchmarks angesprochen werden.

Wohnungsmarkt: Aus der Perspektive der Wohnungsmarktpolitik allgemein und des sozialen Wohnungsbaus im Besonderen stellt sich die Frage, ob die Steuervergünstigung nach § 3 Nr. 59 EStG zweiter Teilsatz die Ziele des sozialen Wohnungsbaus treffsicher, effizient und gerecht *unterstützen* kann. Um dies zu bewerten müssen Aspekte der sozialen Sicherungssysteme sowie verschiedene Möglichkeiten finanzieller Unterstützung wie das Wohngeld, aber auch Institutionen wie Wohnberechtigungsscheine berücksichtigt werden. Wie stellt sich die hier betrachtete Vergünstigung im Vergleich zu diesen Möglichkeiten einer Unterstützung dar, welche Vor- und Nachteile birgt sie und wie haben sich diese im Zeitablauf verändert?

Neubau: Neben der Frage, wie Wohnungsnehmer hinsichtlich ihrer Mietbelastung Erleichterung erfahren können und in welchen Fällen und auf welche Weisen dies gesellschaftlich und wirtschaftspolitisch erwünscht sein mag, stellt sich die Frage nach einer optimalen Poli-

⁴⁰ Unterschiede im Einzelnen ergeben sich zwischen dem Überlassen einer Wohnung und einer Unterkunft.

⁴¹ Bereitet die Feststellung des ortsüblichen Mietpreises höheren Aufwand als verhältnismäßig, so gelten nach § 2 Sozialversicherungsverordnung fixierte Preise je Quadratmeter. In diesem Fall ist die Anwendung der 44-Euro-Grenze ausgeschlossen, d.h. der entsprechende Vorteil ist bereits in den Preisen subsummiert. Sind zulässige Mieterhöhungen unterblieben, wird der daraus resultierende Mietpreisvorteil steuerpflichtig.

tik hinsichtlich der gesetzten Anreize zu Neubauten. Die Bautätigkeit ist, entsprechend der lokalen Wohnungsmärkte, regional sehr unterschiedlich ausgeprägt und je nach Angebots- oder Nachfrageüberhang entsprechend unterschiedlich zu bewerten. Welchen Einfluss kann die Steuervergünstigung in welchen Fällen und Konstellationen auf die Bautätigkeit haben, sowohl in der Menge als auch der Art der Investitionsentscheidungen der bauenden Unternehmen? Wo ist Neubau gewünscht, wo dominieren negative Effekte wie ein zu großer Flächenverbrauch?

Arbeitsmarkt: Betrachtet man hingegen beschäftigungspolitischen Zusammenhänge, so stellt sich die Frage, wie die hier untersuchte Steuervergünstigung im Vergleich zu anderen Entlohnungsoptionen und der Besteuerung geldwerter Vorteile steht. Passt sie zu anderen gängigen Regelungen? Wer erhält letztlich den Vorteil aus der Steuervergünstigung, welche Verteilungseffekte sind hier zu erwarten? Sind diese Effekte mit Grundsätzen der Steuergerechtigkeit vereinbar; entsprechen sie den allgemeinen Grundsätzen einer vertikal gerechten Be- und Entlastung Steuerpflichtiger höherer und niedrigerer Einkommen?

Öffentliche Haushalte: Welche Auswirkungen haben unterschiedliche Gewichtungen von Steuervergünstigungen in verschiedenen Bereichen sowie einer Objekt- oder Subjektförderung auf die Haushalte der einzelnen föderalen Ebenen? Stimmt die Lastenverteilung mit den Zuständigkeiten überein (Konnexität)?

2. Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen

Abweichend von der in III.A.1.b) beschriebenen allgemeinen Pflicht zur Versteuerung geldwerter Vorteile sind vom Arbeitgeber im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewährte Mietvorteile durch § 3 Nr. 59 EStG, zweiter Teilsatz von der Steuer befreit, wenn sie entweder auf einer Förderung nach entsprechenden Wohnungsbau- und Wohnungsförderungsgesetzen beruhen, oder sich aus einer öffentlichen Förderung aus Wohnungsfürsorgemitteln ergeben, oder wenn die Wohnung zwar ohne öffentliche Mittel errichtet wurde, jedoch zum Zeitpunkt des Bezugs durch den Arbeitnehmer für eine öffentliche Förderung in Frage gekommen wäre. Die entsprechende Prüfung richtet sich nach den geltenden Wohnungsbau- und Wohnraumförderungsgesetzen.⁴² Kriterien sind Wohnungsgröße sowie ein einfacher Baustandard. Die Mietverbilligungen stellen somit nach § 3 Nr. 59 EStG keinen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil dar (Abschnitt II.B.1).

Diese verschiedenen Tatbestände, die zu einer Steuerbegünstigung führen können, sollen im Folgenden differenziert betrachtet werden. Begründen sich Mietvorteile im Vergleich zur ortsüblichen Miete auf einer Förderung durch ein Gesetz des sozialen Wohnungsbaus,

⁴² Wohnungen, die vor 1957 erbaut wurden sind ausgenommen, da die Regelung sich explizit auf das II. Wohnungsbaugesetz bezieht und somit das I. ausschließt. Auf Grund der geläufigen Bindungsfristen ist eine aktuelle Relevanz nicht gegeben.

so sind diese Vorteile steuerfrei. Die entsprechenden Gesetze sind aktuell das Zweite Wohnungsbaugesetz, das Wohnraumförderungsgesetz, ein Landesgesetz zur Wohnraumförderung oder das Wohnungsbaugesetz für das Saarland. Diese Gesetze haben zum Ziel, Haushalte, die sich am Markt nicht angemessen mit Wohnraum versorgen können, zu unterstützen. Die entsprechenden Mietpreisvorteile sind daher als Zuschuss zu den Kosten des Wohnens der entsprechenden Haushalte zu verstehen, ohne die ein Mieten der Wohneinheit kaum möglich wäre. Die Steuerbefreiung dieser Mietpreisvorteile im Fall einer nachgewiesenen Bedürftigkeit ist konsistent mit der Steuerfreiheit des Wohngeldes.

Arbeitgeber – Arbeitnehmer: Die bisher dargelegte Steuerbefreiung gilt unabhängig eines Arbeitsverhältnisses. Entsprechend profitiert – dem Steuerbescheid nach – jeder Haushalt, der eine *Bedürftigkeit* für vergünstigten Wohnraum nachweisen kann, von der Steuerbefreiung. Die Steuerbefreiung im Rahmen eines Dienstverhältnisses gilt nur dann, wenn die Wohnung zum Zeitpunkt des Bezuges durch den Arbeitnehmer für eine öffentliche Förderung in Frage gekommen wäre. Die Steuerfreiheit ist begrenzt auf die Miete, die bei einer Förderung nach den Wohnungsbaugesetzen verlangt worden wäre. Unerheblich ist jedoch, ob der Arbeitnehmer nach seinen sozio-ökonomischen Merkmalen eine regulär geförderte Wohnung hätte beziehen dürfen. Entsprechend wird durch diese Steuerbefreiung der Arbeitnehmer oder, je nach Marktverhältnis, rückwirkend der Arbeitgeber gefördert, ohne dass Bedürftigkeit nachgewiesen sein muss.

B. Subventionsvolumina und Fallzahlen

Die Quantifizierung der Einnahmehausfälle durch § 3 Nr. 59 EStG durch Fraunhofer FIT in Abschnitt II.B.2 kommt, bei aller Vorsicht, die bei unbefriedigender Datenlage geboten ist, für das Jahr 2016 in der mittleren Schätzung auf nur 650 Fälle. Die obere Schätzung der höchsten plausiblen Grenze liegt bei 11.300 Fällen. Aus dieser Perspektive ebenfalls nicht auszuschließen ist, dass die Steuerfreiheit schon heute gar nicht mehr in Anspruch genommen wird, die Untergrenze der plausiblen Fälle beträgt 0 Fälle. Für das Jahr 2018 ändert sich lediglich die mittlere Schätzung auf 600 Fälle; das Volumen der Einnahmehausfälle für Bund, Länder und Gemeinden zusammen sinkt in der mittleren Schätzung auf 500.000 Euro per annum.

Diese Zahlen werfen einen klar umrissenen Schatten auf die weitere Analyse der Maßnahme. Sie sollen aber insofern kein „vorausseilendes Urteil“ fällen, als dass die Begründung der Subvention, ihre prinzipielle Relevanz, nicht mehr aus sich heraus betrachtet und bewertet wird.

C. Relevanz

Dieses Kapitel betrachtet die Zielsetzung der Steuervergünstigung. Die explizite Zielsetzung ist sehr allgemein formuliert, so dass sich die Ausführungen auch möglicher Konkretisierungen sowie potenzieller impliziter, nicht genannter Zieldimensionen annehmen.

Im 26. Subventionsbericht ist als Ziel der Steuervergünstigung nach § 3 Abs. 59 die „Förderung des sozialen Wohnungsbaus“ genannt.⁴³ Die soziale Wohnraumförderung allgemein soll zum einen bezahlbaren Wohnraum für Mieter sichern, die Zugangsschwierigkeiten zum allgemeinen Wohnungsmarkt haben und zum anderen bei der Bildung von Wohneigentum zur eigenen Nutzung unterstützen.⁴⁴ Im Fokus der sozialen Wohnraumförderung stehen Familien mit mehreren Kindern, für die oft kein ausreichend großer Wohnraum zu akzeptablen Preisen verfügbar ist, Alleinerziehende sowie Menschen mit Behinderung. Diese tatsächlich bedürftigen Haushalte sollen für die Zeit ihrer Bedürftigkeit durch den Staat darin unterstützt werden, sich angemessen mit Wohnraum zu versorgen.⁴⁵

1. Ursprüngliche Ziele

Obwohl die Steuervergünstigung erst Anfang der 1990er Jahre eingeführt wurde, empfiehlt sich ein Blick auf die Entwicklung des sozialen Wohnungsbaus, um die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 59 EStG vor diesem Kontext beurteilen zu können.

In den 1950er Jahren entstand ein massiver Bedarf an neu zu bauendem Wohnraum. In dieser Zeit spielte der öffentlich geförderte Wohnungsbau eine wichtige Rolle. Parallel begannen auch Unternehmen, für ihre Mitarbeiter Wohnraum zu schaffen. So unterstützten private Unternehmen die öffentliche Aufgabe, ausreichend Wohnraum zu günstigen Preisen zur Verfügung zu stellen – damals ohne eine einkommensteuerliche Begünstigung. Aus Sicht der Unternehmen war es vorteilhaft entsprechend zu investieren, um branchenspezifisch teils knappe Arbeitskräfte zu gewinnen.⁴⁶

Ob der einzelne Haushalt einer *öffentlich* geförderten Wohnung bedarf, war nicht relevant. Dies lässt sich vor dem Hintergrund der entsprechenden Zeit auch damit begründen, dass einst breite Bevölkerungsschichten von sozial geförderten Wohnungen profitierten, selbst

⁴³ Vgl. 26. Subventionsbericht der Bundesregierung (2017).

⁴⁴ Die Bildung von Wohneigentum wird in diesem Gutachten nicht betrachtet.

⁴⁵ Vgl. § 1 Abs. 2 WoFG.

⁴⁶ Ein Beispiel für eine solche Kooperation stellen die Aktivitäten der Ford-Werke in Köln dar. Ford als ortsansässiges Unternehmen mit Arbeitskräftemangel investierte in mehrere größere Wohneinheiten, die zuziehenden Arbeitskräften günstig zur Verfügung gestellt werden sollten. Die Zusicherung einer Wohnung gab für einige Arbeiter den entscheidenden Anreiz, eine Beschäftigung anzunehmen. Vgl. <http://www.ksta.de/jubilaeum-dem-ruf-der-firma-ford-gefolgt-12880458>

bei doppelverdienenden Haushalten. Soziales Wohnen war kein Anzeichen für negativ konnotierte „Bedürftigkeit“. Die entsprechende öffentliche Förderung adressierte breite Bevölkerungsschichten, die auch wesentlich zum Steueraufkommen beitrugen. Die resultierende Umverteilung der staatlichen Mittel verlief daher grundsätzlich „von oben in die Mitte“. Auf diese Weise konnten auch durch unternehmerische Initiative der soziale Wohnungsbau sowie der Wohnungsbau allgemein gefördert werden.

Im Zeitverlauf der folgenden Jahrzehnte haben sich die Wohnungsmärkte zunächst entspannt. Viele Unternehmen, aber auch lokale öffentliche Wohnungsbaugesellschaften, haben ihre Wohnungsbestände an den privaten Wohnungsmarkt veräußert; maßgeblich im Rahmen der Privatisierungsbestreben ab Ende der 1990er Jahre.⁴⁷ Kommunale Wohnungsunternehmen haben für lange Zeit der Modernisierung der Bestände Vorzug gegenüber Neubauten eingeräumt. Der soziale Wohnungsbau im Allgemeinen wurde von Bund und Ländern über entsprechende Förderprogramme erhalten, meist über vergünstigte Zinskonditionen.

In diese Zeit fällt die Einführung von § 3 Abs. 59 EStG im Jahr 1994. Die steuerliche Vergünstigung vermochte es jedoch nicht, den Privatisierungstrend zu dämpfen und lokale Unternehmen wieder stärker in die Wohnraumversorgung einzubinden - trotz des hohen Wohnungsbedarfs Anfang der 90er Jahre sowie die hohen Kosten der öffentlichen Wohnraumförderung.⁴⁸ Die hier betrachtete Steuervergünstigung soll einen Anreiz für Unternehmen schaffen, in Bauvorhaben zu Gunsten ihrer Mitarbeiter zu investieren. Potenziell könnte sich dies für Unternehmen doppelt lohnen: Sie bauen zu günstigen Konditionen, können hierdurch Arbeitnehmer gewinnen und diese über vergünstigte Mieten mitunter kostensparender entlohnen und/oder die Beschäftigten enger an sich binden als über einen entsprechenden Barlohn. Je nach Arbeitsmarktlage können sie ebenfalls einen kleineren oder größeren Teil der Steuerbegünstigung der Arbeitnehmer zu ihren Gunsten rücküberwälzen.⁴⁹

Auch ohne Förderung, unter der Bedingung, dass diese prinzipiell möglich wäre, bleibt die Steuerbegünstigung erhalten. Primär folgt daraus, dass die Wohneinheiten einen bestimmten Standard nicht übersteigen dürfen. Somit kann neben dem knappen Mitteleinsatz im sozialen Wohnungsbau ein weiteres Standbein für günstigen Wohnraum geschaffen wer-

⁴⁷ So haben derweil die Deutsche Bahn, die Post, andere Behörden, Großunternehmer und Versicherungen, die früher ihre Mitarbeiter mit Wohnraum versorgten, ihre Bestände aufgegeben und somit die Möglichkeit einer Einflussnahme auf den Wohnungsmarkt und das Mietpreinsniveau verloren.

⁴⁸ Wohnungsbauförderungsgesetz vom 6.6.1994.

⁴⁹ Dies bedeutet, dass es den Unternehmen durch den steuerlichen Vorteil ihrer Arbeitnehmer möglich wurde einen noch geringeren Lohn zu zahlen und auf diese Weise Kosten zu sparen. Für den Arbeitnehmer ist allein sein Nettolohn ausschlaggebend; wie sich dieser aus den Kosten seines Arbeitgebers abzüglich seiner Steuerzahlungen dezidiert zusammensetzt kann irrelevant sein.

den. Auf diesem Weg könnten potentiell lokale Unternehmen gefördert werden und Mittel für den Wohnungsbau gewonnen werden.

2. Umfeld heute

Wie in Abschnitt III.A.1.a) beschrieben, wird auch aktuell vielfach ein Mangel an Wohneinheiten im sozialen Wohnungsbau und im günstigen Preissegment konstatiert. Vor allem in Großstädten und Ballungszentren wächst auch auf dem freien Wohnungsmarkt die Nachfrage nach Wohnraum weitaus schneller als das Angebot, so dass es weiträumig an preisgünstigem Wohnraum fehlt. Seit 2014 lässt sich ein leichter Anstieg der Neubauzahlen im sozialen Wohnungsbau feststellen. Während im letzten Jahrzehnt durchschnittlich nur etwa 10.000 Mietwohnungen im sozialen Wohnungsbau entstanden, waren es 2015 über 14.000 Wohneinheiten, die entsprechend gefördert wurden.⁵⁰ Der geförderte Neubau stieg 2016 im Vergleich zum Vorjahr um 70% an. Ohne staatliches Eingreifen in den Markt wäre eine deutliche soziale Segregation die Folge. Auf der anderen Seite stehen ländliche schrumpfende Gebiete vor dem Problem eines hohen Wohnungsleerstandes mit hieraus resultierendem Preisverfall und der Gefährdung der Wertigkeit des lokalen Immobilienbesitzes.⁵¹ Der entsprechende Rückgang der Einwohnerzahlen kombiniert mit einer deutlichen Verschiebung der Altersstruktur der Einwohner führt auch in der öffentlichen Hand zu Zusatzbelastungen durch Remanenzkosten.⁵²

Das Ziel der Steuerbefreiung „Förderung des sozialen Wohnungsbaus“ ist somit aktuell, wobei sich die Schwerpunkte sowohl räumlich als auch hinsichtlich der Haushaltsstrukturen verschoben haben. Bei einer genaueren Betrachtung der Zielgruppen der allgemeinen sozialen Wohnraumförderung und der hier betrachteten Steuerbefreiung von Mietpreisvorteilen ist jedoch festzustellen, dass diese keine deutliche Übereinstimmung zeigen: Aktuell bedarf es einer Förderung bezahlbaren Wohnraums in wachsenden Städten und Ballungszentren für geringe und mittlere Einkommensklassen. Besonders bedürfen Familien mit Kindern, Alleinerziehende und Menschen mit Behinderung sowie Studierende einer entsprechenden Unterstützung. Diese Gruppe ist keiner bestimmten Branche oder Unternehmenstätigkeit zuzuordnen, sie sind keine typische Klientel für Werkwohnungen. Zudem treten die Probleme dieser Gruppe bei der Wohnungsfindung regional begrenzt auf.

Die Zielgruppe, die mit der hier begutachteten Steuervergünstigung erreicht werden kann, ist hingegen begrenzt: Es handelt sich hierbei um Angestellte solcher Unternehmen, die das

⁵⁰ BBSR (2016a): Wohnungsmärkte in Deutschland bleiben gespalten.

⁵¹ BBSR (2014): Aktuelle und zukünftige Entwicklungen von Wohnungsleerständen in den Teilräumen Deutschlands.

⁵² Vgl. BBSR (2016b).

Potenzial haben Wohnraum zu erwerben (oder zu mieten) und begünstigt zur Verfügung zu stellen. Somit würde die Förderung selbst im Falle einer guten Wirksamkeit nur einen Teil der eigentlichen Zielgruppe erreichen können.

Tabelle III-1 stellt die Zielgruppe des explizit genannten Zwecks der steuerlichen Begünstigung sowie die erreichbare Zielgruppe gegenüber. Es ist unmittelbar ersichtlich, dass diese nicht übereinstimmen.

Tabelle III-1: Zielgruppen der Wohnraumförderung

Zielgruppe	Sozialer Wohnungsbau	Steuervergünstigung nach § 3 Abs. 9 EStG
Regionale Faktoren	relevant	irrelevant
Familientyp	relevant	irrelevant
Beschäftigungsverhältnis	irrelevant	nur Arbeitnehmer
Wohnungsgröße	begrenzt	begrenzt
Einkommen	relevant	irrelevant

Quelle: Eigene Darstellung.

Betrachtet man die Ausgestaltung der Steuervergünstigung im Rahmen der Einkommenssteuer und eines Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Verhältnisses, so scheint es, dass der gewollte Anreiz zu mehr Bautätigkeit bzw. Herstellung von Wohnraum von größerer Bedeutung war als die Treffsicherheit, die Wohneinheiten nur den bedürftigen Haushalten zur Verfügung zu stellen.

Aufgrund der Ausgestaltung von § 3 Nr. 59 EStG als Einkommensteuervergünstigung und der dargelegten möglichen Vorteile auch für den Arbeitgeber kann für Unternehmen ein Anreiz entstehen, in den Erwerb und Bau von Wohneinheiten zu investieren. Da diese Wohnungen den Kriterien des sozialen Wohnungsbaus hinsichtlich Größe und Ausstattung genügen müssen, würden entsprechende Wohnungen auch mittelfristig dem Mietmarkt zur Verfügung stehen. Hierdurch würde potenziell die Bautätigkeit gesteigert und privates Kapital gewonnen werden, um die öffentliche Aufgabe des sozialen Wohnungsbaus zu unterstützen. Es entstünde eine partnerschaftliche Lösung zwischen den Ländern und ihren Kommunen und ansässigen Unternehmen. Kann die Bereitstellung von Wohnraum dazu beitragen, Fachkräfte für den lokalen Arbeitsmarkt zu gewinnen, so stärkt dies ebenso die lokale Wirtschaft.

Da die Verteilung knapper Mittel es meist nicht zulässt, ausreichend viele Wohneinheiten im sozialen Wohnungsbau zu fördern, kann die Steuerbefreiung theoretisch dazu beitragen, dass mehr Haushalte von günstigem Wohnraum profitieren könnten. Die oftmals als unzureichende angesehene öffentliche Förderung könnte somit auf dem Weg einer vergünstig-

ten Wohnungsüberlassung des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer *ergänzt* werden. Im Sinne einer Ergänzung der öffentlichen Förderung preisgünstigen Wohnraums kann argumentiert werden, dass die mangelnde Treffsicherheit der Zielgruppe bedeutet, dass wenigstens *einige* Haushalte mehr erreicht werden. Ob hierdurch jedoch der beklagte „Lotteriefekt“ der Haushalte in Konkurrenz um bezahlbaren Wohnraum gemindert oder verschärft wird, hängt wiederum davon ab, welche Haushalte letztlich die Wohneinheiten beziehen. Zudem kann mittelfristig durch Sickereffekte mehr Wohnraum im günstigeren Preissegment geschaffen werden, solange die allgemeine Nachfrage nach Wohneinheiten das Angebot nicht deutlich übersteigt.

In jüngerer Zeit zeigt sich die deutliche Tendenz, dass vor allem in größeren Städten die Mietpreise sehr deutlich steigen und es zu einer spürbaren Knappheit an Wohnungen kommt. Die angespannte Wohnungsmarktlage beschränkt sich hierbei längst nicht mehr allein auf größere Metropolregionen, sondern erreicht eine Reihe größerer Städte, Universitätsstädte sowie städtisch geprägte Regionen. Eine Mäßigung der Dynamik ist auf Grund der aktuellen Bevölkerungsgewinne aus dem In- und Ausland nicht zu erwarten. Dies führt dazu, dass auch besser verdienende Haushalte Schwierigkeiten haben, sich angemessen mit Wohnraum zu versorgen und dass in einigen Fällen Arbeitssuchende Arbeitsangebote nicht annehmen, weil sie fürchten oder erleben, keine passende Wohnung zu finden. Daher spielt die Verfügung über Wohnraum seit Kurzem wieder eine Rolle im Wettbewerb um Arbeitnehmer. Einige Unternehmen reagieren, indem sie Wohnungen erwerben oder für Mitarbeiter anmieten oder Wohngemeinschaftsprojekte für neue Mitarbeiter ins Leben rufen.⁵³ In diesem Zusammenhang könnte §3 Abs. 59 EStG wieder an Bedeutung gewinnen, sofern der Wohnraum zum Zeitpunkt des Bezugs auch für eine öffentliche Förderung in Frage kommen würde. Dies ist jedoch z.B. bei gemeinschaftlicher Unterbringung nicht der Fall, wie sie dennoch von einzelnen Unternehmen als Lösungsstrategie gewählt wird.

3. Relevanz und Rechtfertigung der Maßnahme im aktuellen Umfeld

Wie oben ausgeführt, sollte es prioritäres Ziel einer aktuellen Wohnungsbaupolitik bzw. Wohnraumförderung sein, auf die regional differenzierten Märkte mit angepassten Instrumenten zu reagieren. In den Regionen, in denen es an Wohnraum fehlt, kann und sollte der Staat in den Markt eingreifen. Dies lässt sich aus zwei Perspektiven begründen:

Tätigkeiten des Staates, die einer grundlegenden Versorgung der Bevölkerung mit elementaren Gütern und Dienstleistungen dienen, werden als Leistungen der Daseinsvorsorge bzw.

⁵³ Vgl. z.B. <http://meedia.de/2017/03/15/die-medienwg-burdaforward-lockt-mit-wohngemeinschaften-neue-mitarbeiter-nach-muenchen/> bzw. <https://www.burda.com/de/news/Starthilfe-in-Muenchen/pdf/>

zivilisatorischen Grundversorgung oder Existenzsicherung bezeichnet.⁵⁴ Die Pflicht der öffentlichen Hand zur Bereitstellung der entsprechenden Leistungen resultiert aus § 2 Abs. 2 Nr. 3 Raumordnungsgesetz (ROG).⁵⁵ Dies bedeutet jedoch nicht zwingend, dass der Staat selbst als Produzent oder Bereitsteller auftreten muss; es genügt, wenn er die Gewährleistung übernimmt.⁵⁶ Ebenso wird auch betont, dass regionale Disparitäten berücksichtigt werden müssen.

Aus *neoklassischer Perspektive* weist der Wohnungsmarkt zunächst kein strukturelles, allokatives Marktversagen auf. Allerdings sind Wohnungsmärkte stark lokale Märkte, die durch die regulierte Verfügbarkeit von Bauland stark exogen determiniert sind. Gerade in großen Städten und Ballungsräumen sind in den vergangenen Jahren die Nachfrage nach Wohnraum und damit die Mieten deutlich gestiegen, da neuer Wohnraum nicht entsprechend der Nachfrage geschaffen werden konnte. Auf der anderen Seite verlieren Gebäude in ländlichen Regionen teils deutlich an Wert. Im Bundesdurchschnitt betrachtet könnten sich die Haushalte bei partieller Betrachtung allein des Wohnungsmarktes gut mit Wohnraum versorgen.

Aus *individueller Perspektive* sind die Haushalte jedoch nicht beliebig flexibel in der Wahl ihres Wohnortes, da dieser auch vom Arbeitsplatz abhängt oder das soziale Umfeld von hoher Bedeutung ist.

Gesellschaftlich wird eine gute räumliche Durchmischung verschiedener gesellschaftlicher Gruppen angestrebt, so dass die Bildung von Reichen- und Armen-„Ghettos“ vermieden wird. Ein gänzlich nicht regulierter Wohnungsmarkt würde jedoch in der Regel durch seine Lagen-orientierten Allokationsmechanismen eben solche Tendenzen begünstigen: Die Nachfrage nach zentralem Wohnraum in Ballungszentren steigt, das Angebot kann kaum erweitert werden, ergo steigen die Mietkosten, so dass hier nur gutverdienende Haushalte Wohnraum mieten können. Gering verdienende Haushalte und insbesondere bestimmte Haushaltstypen werden aus den Zentren in Randgebiete verdrängt, wo das Angebot an Wohnraum im Vergleich zur Nachfrage deutlich größer ist, so dass die Mieten relativ günstig sind. Diese Aspekte der sozial unerwünschten „Entmischung“ und der disparater werdenden Distribution von Wohnmöglichkeiten verschiedener Preissegmente können norma-

⁵⁴ Deutsches Institut für Urbanistik (2012).

⁵⁵ „Die Versorgung mit Dienstleistungen und Infrastrukturen der Daseinsvorsorge, insbesondere die Erreichbarkeit von Einrichtungen und Angeboten der Grundversorgung für alle Bevölkerungsgruppen, ist zur Sicherung von Chancengerechtigkeit in den Teilräumen in angemessener Weise zu gewährleisten. Dies gilt auch in dünn besiedelten Regionen.“ (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 ROG).

⁵⁶ Unter den Begriff fallen z.B. auch die Wasserversorgung, Abfallentsorgung, Stromversorgung und weitere Versorgungsnetze (technische Infrastruktur); Polizei und Feuerwehr; Schulen und andere Bildungs- und Betreuungsstätten (soziale Infrastruktur).

tiv ein staatliches Eingreifen rechtfertigen.⁵⁷ Geprüft werden muss jedoch, ob die Art des Eingriffs optimal im Rahmen des gesetzlich Möglichen ist; d.h. ob sie die effektivste und effizienteste Möglichkeit darstellt, das angestrebte Ziel zu erreichen und als Nebeneffekt keine unerwünschten (Verteilungs-) Wirkungen induziert.

Führt die Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Begünstigung tatsächlich zu vermehrter Bautätigkeit, so können eine Entlastung der öffentlichen Haushalte und mittelfristig eine Mehrzahl an Wohneinheiten im mittleren und unteren Preissegment resultieren. Dies ist jedoch aktuell nicht zu beobachten.

Summa summarum ist das für § 3 Nr. 59 EStG proklamierte Ziel der „Förderung des sozialen Wohnungsbaus“

- i) mit Bezug auf die soziale Wohnraumversorgung zumindest regional sehr virulent,
- ii) bedeutsam im Sinne einer Daseinsvorsorgeleistung,
- iii) gesellschaftspolitisch erwünscht, um eine räumliche Segregation verschiedener Bevölkerungsgruppen zu vermeiden und
- iv) im Sinne eines distributiven Marktversagens normativ zu rechtfertigen.

⁵⁷ Vgl. auch „distributives Marktversagen“, Musgrave (1959). Marktversagen ist jedoch grundsätzlich nur eine notwendige und keine hinreichende Bedingung für staatliches Eingreifen. Ebenso muss gewährleistet sein, dass das Marktergebnis unter staatlichem Eingriff dem freien Marktergebnis überlegen ist.

D. Wirkungsanalyse

Dieses Kapitel erörtert die Wirkungszusammenhänge der Steuerbefreiung. Kapitel III.D.1 analysiert, wie effektiv das Ziel einer Förderung des sozialen Wohnungsbaus erreicht werden kann. Hier werden die Wirkungszusammenhänge erläutert, wobei auf vorangehende Ausführungen zurückgegriffen werden kann. Abschnitt III.D.2 zeigt unerwünschte Nebenwirkungen des Instrumentes auf. Distributive Effekte werden in III.D.3 besprochen.

1. Effektivität der Zielerreichung und Hinweise zur Fördereffizienz

Dieser Abschnitt erörtert, wie gut es dem Instrument der Steuerbefreiung der Mietpreisvorteile eines Arbeitnehmers gelingt, tatsächlich den sozialen Wohnungsbau zu fördern, wie es als Ziel postuliert ist.

Haushalte Effektiv wäre eine Förderung, wenn bestimmte, tatsächlich bedürftige Haushalte für die Zeit ihrer Bedürftigkeit treffsicher am Wohnungsmarkt unterstützt würden. Dem steht zum einen entgegen, dass die Zielgruppen der sozialen Wohnungsbauförderung allgemein sowie der hier betrachteten Vergünstigung nicht deutlich übereinstimmen (vgl. III.C.2), so dass allenfalls eine Ergänzung einer Teilgruppe erreicht werden kann. Die Steuervergünstigung nach §3 Nr. 59 EStG stellt Mietpreisvorteile im Rahmen eines Dienstverhältnisses steuerfrei, wenn die Wohnung zum Zeitpunkt des Bezugs durch den Arbeitnehmer öffentlich gefördert wurde oder für eine öffentliche Förderung in Frage gekommen wäre. Unerheblich ist hierbei, ob der Arbeitnehmer seinen sozio-ökonomischen Charakteristika nach einer Förderung bedarf. Insofern widerspricht die Ausgestaltung der Steuervergünstigung ihrem eigenen Ziel: Der Soziale Wohnungsbau soll denjenigen nutzen, die eine entsprechende Bedürftigkeit nachweisen. Die hier betrachtete einkommensteuerliche Begünstigung wird auch für solche Haushalte gewährt, die sich auch aus eigener Kraft mit angemessenem Wohnraum versorgen könnten. In der Tat ist eine entsprechende Lohnumwandlung in andere Güter prinzipiell umso attraktiver, je höher das Einkommen ist. Die Steuervergünstigung inzidiert daher aus Verteilungsperspektive regressiv.

Einer guten Effektivität widerspricht auch die geringe Fallzahl. Selbst wenn der gesetzgeberischen Absicht, mehr „Werkwohnungen“ fördern zu wollen, ein gutes Zeugnis erstellt werden könnte, ist dies kein Garant dafür, dass dies auch den Präferenzen der privaten Akteure entspricht. Wie in III.C dargelegt, ist dies allenfalls regional begrenzt der Fall. Während zu früheren Zeiten eine enge Bindung an den Arbeitsplatz häufig auch der Präferenz der Arbeitnehmer entsprach, ist dies heute häufig von geringerer Relevanz.

Wohnungsbau Neben dieser sozialen Perspektive der *Nutzung* des Wohnraums richtet sich ein Blick auf den *Bau* bzw. die Herstellung der anvisierten Wohnungen. Wenn gewünscht wird, dass Arbeitgeber als Bauherren von Sozialwohnungen auftreten, so ist es wie dargestellt vorstellbar, dass die Steuervergünstigung den Anreiz erhöht. Große Unternehmen als

Arbeitgeber können prinzipiell Arbeitnehmer gewinnen, wenn sie diesen neben einem Barlohn andere Leistungen, wie beispielsweise günstigen Wohnraum, anbieten können. Auf diese Art können Kommunen in Unternehmen potenziell Partner für den Wohnungsbau gewinnen. Das Konstrukt stellt theoretisch einen Vorteil für alle Involvierten, die Kommunen, die Unternehmen und die Arbeitnehmer dar. Auch in jüngerer Zeit gewinnt die Verfügbarkeit von Wohnraum für neue Arbeitskräfte vor allem in Metropolen, aber auch einigen städtisch geprägten Regionen, wieder an Bedeutung. Für die Förderfähigkeit im Rahmen der hier betrachteten Steuervergünstigung ist nur relevant, dass die *Wohnungen* den Bedingungen einer prinzipiellen Förderfähigkeit genügen. Eine fehlende soziale Schutzbedürftigkeit der Haushalte ist kein Hindernis für die Nutzung der Steuervergünstigung – in dieser Hinsicht sollte sie mithin eine größere Wirkung auf die Wohnungsherstellung zeigen können als der sozial eingefasste Förderfall.

Unternehmen Grundsätzlich funktioniert eine solche Partnerschaft von Kommunen und Unternehmen vor allem dort, wo neue Arbeitsplätze in großem Ausmaß entstehen und gleichzeitig freie Bauflächen in ausreichender Nähe vorhanden sind. Eine in dieser Hinsicht günstige Konstellation fand sich in den Nachkriegsjahrzehnten, wo Unternehmen sich auch ohne entsprechenden steuerlichen Anreiz im Wohnungswesen engagierten. Sie ist jedoch heute vor allem in den Zentren, in denen es am meisten an Sozialwohnungen mangelt, häufig nicht mehr gegeben. Unternehmen nutzen vermehrt andere Anreize, um qualifizierte Arbeitskräfte zu werben, wie z.B. flexible Arbeitszeiten, Telearbeit oder weiter familienfreundliche Leistungen etwa in Form zugesicherter Kinderbetreuungsplätze. Zum anderen sind in den entsprechenden Zentren wenig Raum für Neubauten und sehr begrenzte Möglichkeiten zur Wohnungsherstellung. In Zentren wie München mit sehr hohen Mietniveaus oder Berlin mit starker Mietpreissteigerung reagieren Unternehmen in jüngerer Zeit auch wieder mit angebotenen Wohnformen, auch mit innovativen Konzepten wie WGs für Zugezogene; diese sind jedoch meist nicht förderfähig im Rahmen der sozialen Wohnungsbauförderung.⁵⁸ So ist auch bei einer prinzipiellen Übereinstimmung der Gebiete, in denen Fachkräftemangel herrscht und der Wohnraum knapp ist, so dass ein Konzept einer Förderung von „Werkswohnungen“ angedacht werden könnte, wegen anderer Hemmnisse, aber auch anderer attraktiver Lösungskonzepte im nicht geförderten Bereich, diese Art der Förderung nicht zwingend effektiv. Es zeigt sich deutlich, dass sowohl früher ohne staatliche Förderung Werkswohnungen geschaffen worden, als auch, dass Unternehmen heute Wohnkonzepte für Mitarbeiter bereit halten, wenn es für alle Beteiligten eine gute Lösung ist. Dies sind auch Lösungen wie Mitarbeiter-WGs, die nicht förderfähig sind, jedoch dennoch umgesetzt werden. Hier regelt der Markt die entsprechende Allokation ohne staatli-

⁵⁸ Vgl. <http://meedia.de/2017/03/15/die-medienwg-burdaforward-lockt-mit-wohngemeinschaften-neue-mitarbeiter-nach-muenchen/> bzw. <https://www.burda.com/de/news/Starthilfe-in-Muenchen/pdf/>

ches Eingreifen. Wenn dies bereits geschieht, so kann ein Eingreifen des Staates zu einer allokativ verzerrten und suboptimalen Lösung führen. Zudem ist die Gruppe der Unternehmen, die Wohnraum für ihre Mitarbeiter schaffen können und wollen, begrenzt. Vielen kleinen und mittleren Unternehmen fehlt es an Kapital und der Sicherheit, dass das Konzept auch von Arbeitnehmern angenommen würde. Grundsätzlich wirkt die hier betrachtete Steuervergünstigung je nach Inzidenz derart, dass Lohn- und Lohnnebenkosten eingespart werden können. Dies unterstützt die lokale Wirtschaft. Ob es jedoch Ziel eines Instruments im Kontext des Sozialen Wohnungsbaus sein sollte, Unternehmen in dieser Weise zu unterstützen, sollte kritisch hinterfragt werden: Mit einem Instrument viele Ziele erreichen zu wollen führt in der Regel zu weitreichenden Ineffizienzen in allen Zieldimensionen.

Inzidenz Wenn die Steuervergünstigung eine Wirkung zeigt, so ist je nach Marktlage nicht klar, wer letztlich profitiert. Dies können Arbeitgeber, Arbeitnehmer oder beide zu unterschiedlichen Anteilen sein.

Effizienz Die Steuervergünstigung soll den Wohnungsbau auf einem Umweg fördern, nämlich über eine Begünstigung, die nicht direkt an die Unternehmen bzw. Arbeitgeber als Bauherren anknüpft, sondern an deren (potentielle) Arbeitnehmer. Die Inzidenz der Begünstigung ist daher fraglich und à priori nicht zu bestimmen. Zudem ist auch für die Arbeitgeberseite à priori nicht absehbar, welche fiskalischen und personellen Effekte das Verfügbarmachen von Werkwohnungen letztlich für sie haben wird. Dieser Weg der Förderung bringt daher Unsicherheiten und Wohlfahrtsverluste mit sich in Vergleich zu einem Referenzszenario einer direkteren Förderung des Wohnungsbaus.

Die Bedingungen für eine mögliche Wirksamkeit der Maßnahme sind daher per se eng gefasst. Die Wirkungen der Steuerbefreiung lassen sich wie folgt zusammenfassen: Die Steuerbefreiung

- i) kann potentiell den Neubau von Wohnungen einer prinzipiell förderfähigen Art unterstützen,
- ii) erreicht nur bestimmte Unternehmen,
- iii) begünstigt je nach Arbeitsmarktlage die Unternehmen, die Arbeitnehmer oder beide Seiten zu nicht bestimmbaren Anteilen,
- iv) erreicht nicht treffsicher die Zielgruppen der sozialen Wohnraumförderung im Allgemeinen,
- v) verdrängt potentiell wirklich bedürftige Haushalte und
- vi) ist umständlich gestaltet und bringt daher Effizienz- und Wohlfahrtsverluste mit sich.

Tatsächlich leistet die Steuervergünstigung des § 3 Nr. 59 EStG *sehr wenig* hiervon. Wie bei der Quantifizierung der Maßnahme deutlich geworden ist, kommt sie im Jahr 2016 in ganz Deutschland in 0 bis 11.300 Fällen zum Einsatz. Die mittlere Schätzung beträgt 600 Fälle im Jahr. Das ist für ein Instrument, das im Rahmen einer Gemeinschaftsteuer von Bund, Ländern und Gemeinden gemeinsam getragen und finanziert wird, eine überaus ernüchternde Bilanz. Die vielfältigen wertvollen Ziele, die mit der Maßnahme explizit oder implizit verfolgt werden, werden allesamt nur in minimalem Ausmaß erreicht – selbst wenn die Zahl an Werkwohnungen mit der aktuellen Wohnungsknappheit gegenüber den hier vorliegenden Daten jüngst gestiegen sein sollte. Dabei ist auch noch zu berücksichtigen, dass an den geschätzten Gesamtfällen ein bestimmter, allerdings nicht zu beobachtender Teil Mitnahmeeffekte auftreten wird.

Eine kausal verlässliche Messung der Wirkung der Steuervergünstigung ist nicht möglich. Der Umstand, dass die Steuervergünstigung aber auch folgerichtig keine wesentliche fiskalische Einbuße bewirkt, kann nur dann beruhigen, wo ansonsten mit wirkungslosen Vergünstigungen auch noch viel Geld verloren wird.

So leicht es gefallen wäre, eine wirkungsvolle Maßnahme angesichts ebendieser Wirkungen vertiefter auf die besonderen Erfolgsautoren hin zu untersuchen, so schwer ist es, eine praktisch wirkungslose Maßnahme empirisch zu beleuchten. Ohne eine differenzierte Befragung derjenigen Arbeitgeber bzw. Arbeitnehmer, die diese Maßnahme eben *nicht* zum Anlass genommen haben, solcherart förderfähige Wohnraum anzubieten bzw. nachzufragen, wird es kaum gelingen, Licht in dieses Dunkel zu bringen. Es bleibt die Feststellung, dass die hohe Zeit der sozialen Werkwohnungen offensichtlich vorbei ist, und die Einschätzung, dass es angesichts der skizzierten Rahmenbedingungen wohl auch nicht daran liegt, dass die Maßnahme nicht umfangreich genug ausgestaltet wäre.

Immerhin kann für die wenigen Fälle originärer Wirkung der Steuervergünstigung festgestellt werden: Sollte durch die Steuerbefreiung nach §3 Abs. 59 EStG tatsächlich vereinzelte Bautätigkeit angeregt werden, so ist ein positiver Nebeneffekt darin zu sehen, dass nach Ablauf der Bindungsfrist auf dem freien Wohnungsmarkt zusätzliche Wohnungen zur Verfügung stehen, die auf Grund ihrer ehemals förderfähigen Standards dem unteren bis mittleren Preissegment zugeordnet werden können.

2. Nebenwirkungen der Steuervergünstigung

Neben ihrer überaus bescheidenen Wirkung auf die explizite Zieldimension entfaltet die Steuerbefreiung nach §3 Abs. 59 EStG weitere, eher distributive Wirkungen. Mit Blick auf den Wohnungsmarkt zeigt sich, dass die Begünstigung nur eine kleine Gruppe von Haushal-

ten anspricht. Arbeitslose, Selbständige und Angestellte kleiner Unternehmen können grundsätzlich nicht profitieren.

Letztlich muss auch gefragt werden, welche öffentlichen Haushalte für welche Förderung aufkommen. Durch die Verankerung in der Einkommensteuer partizipieren hier alle föderalen Ebenen an den Steuermindereinnahmen. Der soziale Wohnungsbau liegt jedoch seit 2006 in der Verantwortung der Länder, so dass hier das Konnexitätsprinzip nicht gewahrt ist. Weitere mögliche Nebenwirkungen erläutert das folgende Kapitel III.E im Kontext der Nachhaltigkeitsfrage.

3. Distributive Wirkungen

Die geringe Treffsicherheit bezüglich der Zielgruppen des sozialen Wohnungsbaus und der hier betrachteten Steuervergünstigung bedeutet implizit auch, dass steuerlich Arbeitnehmer und ihre Arbeitgeber unterstützt werden, die keinerlei Bedürftigkeit aufzeigen. D.h., es profitieren auch solche von der steuerlichen Entlastung, die sich durchaus aus eigener Kraft am regulären Wohnungsmarkt versorgen könnten. Dieser Effekt ist allerdings nicht unbegrenzt, da die Wohnung zum Bezugszeitpunkt Kriterien des sozialen Wohnungsbaus entsprechen muss und Spitzenverdiener in der Regel andere Präferenzen bezüglich der Ausstattung einer Wohnung haben.

In verteilungspolitischer Hinsicht muss die sehr enge Zielgruppe kritisch betrachtet werden. Wenn die soziale Wohnraumförderung im Allgemeinen bedürftige Haushalte unterstützen soll, so muss eine entsprechende Bedürftigkeit auch nachgewiesen werden. Dies ist hier nicht der Fall. Die Steuerbefreiung ermöglicht es hingegen, dass auch besser verdienende Haushalte von ihr profitieren.

In distributiver Hinsicht ergeben sich somit fragwürdige Verteilungsaspekte in mehreren Dimensionen:

- i) Die Zielgruppe wird nicht hinreichend genau angesteuert, so dass ggf. besser verdienende Haushalte eine förderfähige Wohnung erhalten, während schlechter gestellte Haushalten keine entsprechende Wohneinheit gewährt werden kann;
- ii) Es partizipieren alle föderalen Ebenen an den Steuermindereinnahmen, während die Förderung des sozialen Wohnungsbaus reine Länderkompetenz ist.

E. Nachhaltigkeit

Die Nachhaltigkeitsprüfung für die Steuervergünstigungen wird in zwei Schritten dargestellt. Zunächst werden mithilfe komprimierter Tableaus die von jeder einzelnen Steuervergünstigung ausgehenden Wirkungen auf die Ziele der deutschen Nachhaltigkeitsstrategie (primär gemessen an den Indikatoren) dargestellt. Diese Tableaus sind kurze Zusammenfassungen der im Anhang (Abschnitt VI) dargestellten vollständigen Prüfschemata. Im Anschluss an die Tableaus werden die Befunde kurz erläutert.

Tabelle III-2: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 85

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
85	Steuerbefreite Mietpreisvorteile bestimmter (Werks-)Wohnungen			
SDG Nr.	Indikatorenbereich	Indikator/ Kurzziel	Positiv	Negativ
SDG 1. Armut in jeder Form und überall beenden				
1.1.a	Armut	Materielle Deprivation	X	
SDG 8. Wirtschaftswachstum, Vollbeschäftigung, menschenwürdige Arbeit				
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	X	
SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen				
11.1.a	Flächeninanspruchnahme	Anstieg der Siedlungs- u. Verkehrsfläche		X
11.1.b		Freiraumverlust in m² je Einw.		X
11.1.c		Einw. je Siedlungs- u. Verkehrsfläche (Siedlungsdichte)	X	
11.3	Wohnen	Überlastung durch Wohnkosten	X	

Angesichts der geringen Gesamtwirkung des § 3 Nr. 59 EStG können naturgemäß auch die Nachhaltigkeitswirkungen nur sehr gering ausfallen. Mit Blick auf die Indikatoren der deutschen Nachhaltigkeitsstrategie und auf deren Betrachtungen im 26. Subventionsbericht (Anlage 8) kommen wir zu folgenden kurzen Feststellungen:

- Managementregel 10 fordert u.a., den sozialen Zusammenhalt zu stärken. Wenn die Maßnahme wirkt, unterstützt sie z.T. einkommensschwächere Haushalte. Diese positive Wirkung ist aber insofern sehr schwach, als auch Haushalte mit höheren Einkommen in den Genuss des § 3 Nr. 59 EStG kommen können.
- Beim Nachhaltigkeitsziel 8.3 (hohe Bruttoanlageinvestitionen) wird § 3 Nr. 59 EStG erfasst, weil die Maßnahme indirekt einen Anreiz zu mehr sozialem Wohnungsbau schaffen soll. Angesichts der schwachen Gesamtwirkung und hoher Mitnahmeeffekte kann der Effekt auf die Bruttoanlagen aber nur äußerst gering sein.
- Der 26. Subventionsbericht (2017) nennt positive Wirkungen auch beim Wirtschaftswachstum (8.4). Angesichts der Befunde zu 8.3. erscheint eine positive Nettowirkung auf das Wachstum aber sehr unwahrscheinlich: Wenn Investitionen eintreten sollten, substituieren sie eher andere Investitionen in Inland. Der Nettoeffekt dürfte allenfalls neutral sein.

- Anstieg der Siedlungs- u. Verkehrsfläche bremsen (11.1.a): Die Maßnahme zielt auch auf Neubauten. Wenn sie wirkt, wird sie häufiger – allerdings nicht zwingend – neue Flächen nutzen.
- Freiflächenverbrauch verringern (11.1.b): Die Maßnahme zielt auch auf Neubauten. Wenn sie wirkt, wird sie häufiger – allerdings nicht zwingend – Freiflächen nutzen.
- Siedlungsdichte nicht verringern (11.1.c): Die Maßnahme zielt auf Wohneinheiten, die in der Regel im Geschosswohnungsbau und somit in hoher Dichte errichtet werden.
- Bezahlbarer Wohnraum für alle (11.3.): Sofern die Maßnahme netto wirkt, trägt sie zum Ziel bei. Die Gesamtwirkung ist allerdings sehr schwach.

In der Gesamtschau halten sich positive und negative Nachhaltigkeitswirkungen ungefähr die Waage, für § 3 Nr. 59 EStG am wichtigsten ist der positive Befund beim Ziel, bezahlbaren Wohnraum für alle zu schaffen. Die geringe Gesamtwirkung des Instruments allerdings relativiert diesen Erfolg.

F. Instrumentelle Gestaltung

1. Effizienz des Instrumentendesigns hinsichtlich der Förderziele

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 59 EStG ist zum Teil den Förderbedingungen des Sozialen Wohnungsbaus zugeordnet, entsprechend sind dessen instrumentelle Rahmenbedingungen auch von Bedeutung für die für evaluierte Regelung.

Aktuell gibt es ein breites Spektrum an Instrumenten im Sozialen Wohnungsbau, die auf Grund der Landeskompetenzen zwischen den Ländern variieren. Daher weichen auch die einzelnen Förderkonzepte voneinander ab. Gemeinsam ist jedoch, dass privaten Investoren Anreize gesetzt werden, in den Sozialen Wohnungsbau zu investieren. In diesen Mechanismus reiht sich auch die hier betrachtete Steuervergünstigung ein. Dies bedeutet, dass die öffentliche Hand zwar einen finanziellen Anreiz setzt, die Investitionsentscheidung jedoch in privater Hand liegt. Insofern ist das Ausmaß des sozialen Wohnungsbaus in nicht geringem Maße vom Investitionskalkül privater Unternehmer abhängig. Deren Entscheidung wiederum bemisst sich am erwarteten Ertrag. Dies geschah in der Vergangenheit häufig derart, dass vergünstigte Zinskonditionen seitens der Länder angeboten wurden. Im Gegenzug verpflichteten sich die Eigentümer der Wohneinheiten, für eine vertraglich festgelegte Laufzeit nur Mieter mit Wohnberechtigungsschein zu ebenfalls festgelegten Mietpreisen anzunehmen. Nach Ablauf der Beleg- und Bindungsfristen wird das Gebäude dem regulären Wohnungsmarkt zugeführt.

Unternehmen und Wohnungsbau Fiskalisch kann der Ansatz, private Investitionen zu fördern, um privates Kapital für die öffentliche Aufgabe des sozialen Wohnungsbaus einzubin-

den, gut nachvollzogen werden. Jedoch lohnt auch ein stilisierter Blick auf das Entscheidungskalkül der Unternehmer. Diese werden – frei von weiteren Auflagen – dann in den geförderten Wohnungsbau investieren, wenn ihre erwartete Rendite mindestens gleichwertig der des freien Wohnungsmarktes ist. Die Subvention der öffentlichen Hand muss daher Renditenachteile kompensieren. Die Unternehmen werden umso eher in den sozialen Wohnungsbau investieren, je größer der Zinsvorteil, je kürzer die Bindungsfristen, je größer die Aussicht auf höhere Mieten nach Ablauf der Bindungsfristen und ggf. Tilgungsvorteile einbeziehen. Nach Ende der Beleg- und Bindungsfristen gilt die zuletzt geschuldete Miete nunmehr als Marktmiete.⁵⁹

Eine Befragung von rund eintausend Akteuren der Wohnimmobilienwirtschaft durch den Real Estate Consultant Dr. Lübke & Kelber zeigt, dass der geförderte Mietwohnungsbau grundsätzlich für die Hälfte der Befragten attraktiv ist. Dort, wo die Attraktivität verneint wird, werden als Gründe vor allem zu geringe Renditechancen sowie fehlende Möglichkeiten zur Mietpreisanpassung an das Marktniveau nach Ablauf der Bindungsfristen genannt.⁶⁰ Somit ist die Art der Förderung selbst das wichtigste Hemmnis: Günstige Kredite sind angesichts der aktuellen Zinslage nicht notwendig. Institutionelle Investoren würden bei anderen Förderoptionen eher Eigenkapital anlegen; hier spielen Kredite eine untergeordnete Rolle.

Die aktuellen Programme der sozialen Wohnraumförderung stellen meist auf vergünstigte Zinskonditionen ab. In Zeiten ohnehin niedriger Zinsen kann ein solches Instrument jedoch kaum Wirkung entfalten. Die Renditeberechnungen der investierenden Bauunternehmen fallen daher deutlicher zu Gunsten eines Bauens auf dem freien Wohnungsmarkt aus. Aus diesem Grund hat z.B. das Land Nordrhein-Westfalen Förderprogramme eingeführt, die auf Tilgungsnachlässen beruhen. Tilgungsnachlässe sowie Zuschüsse gewinnen angesichts niedriger Zinsen deutlich an Attraktivität.

Die Bindungsfristen des sozialen Wohnungsbaus haben Vor- und Nachteile. Von Vorteil ist, dass auf Grund späterer höherer Mieterwartungen Investoren gewonnen werden können, dass mittelfristig eine soziale Mischung der Wohnviertel angestrebt wird und dass Haushalte, die aus eigener Kraft den Weg aus der WBS-Bedürftigkeit herausfinden, in den Wohneinheiten verbleiben können, wenn diese dem freien Markt zugeführt werden. Ein Nachteil der Bindungsfristen besteht sowohl für die Mieter, die langfristig auf vergünstigten Wohnraum angewiesen sind, als auch für die öffentliche Hand. Nach Ablauf der Bindungsfristen gilt die zuletzt geschuldete Miete als erste Marktmiete. Kann ein Haushalt gestiegene Mieten seiner Wohnung nicht aus eigener Kraft erwirtschaften, so bleibt er auf eine För-

⁵⁹ BGH, Urteil v. 16.6.2010, VIII ZR 258/09, WuM 2010 S. 490.

⁶⁰ Dr. Lübke & Kelber, German Real Estate, Residential Survey Q1 2017, Geförderter Mietwohnungsneubau aus Investorensicht.

derung angewiesen. Diese kann nunmehr über das Wohngeld erfolgen, wenn das Einkommen in den entsprechenden Klassen liegt. In diesem Fall ändert sich an dem Mietklientel nichts; die Unterstützung erfolgt nunmehr auf einem anderen Weg.

Zudem unterliegen die Haushalte nun den allgemeinen Marktbedingungen, so dass ihnen (im engen Rahmen des Mietrechts) auch gekündigt werden kann. In diesem Fall sind sie auf eine weitere Wohneinheit des sozialen Wohnungsbaus angewiesen. Vermieter können ebenso Sanierungen veranlassen, so dass die Wohneinheiten nicht mehr den Bedingungen für eine sozial förderbare Wohnung entsprechen. Aus Sicht des Vermieters kann dies u.U. ein rationales Vorgehen sein, da auf diesem Wege Beschränkungen der möglichen Mietpreiserhöhungen außer Kraft gesetzt werden können.

Die öffentliche Hand sieht sich vor der Aufgabe, zum Ablauf der Bindungsfristen hin revolvierend für neuen sozialen Wohnraum sorgen zu müssen, wenn der quantitative Bedarf an Sozialwohnungen gleich hoch bleibt, obwohl das Gesamtangebot am Wohnungsmarkt durch vergangene Fördermaßen gestiegen ist. Im Niedrigzins-Umfeld, welches eine breite Palette attraktiver anderer, konkurrierender Investitionsmöglichkeiten impliziert und mit lokalen Immobilienmärkten konfrontiert, die gerade in den Ballungsräumen zunehmend durch absolut eng begrenzte Neubauflächen gekennzeichnet sind, reicht das finanzielle Anreizinstrumentarium des sozialen Wohnungsbaus häufig nicht mehr aus um Investitionsentscheidungen zu dessen Gunsten zu gewichten.

Entsprechend gehen mehr Städte dazu über, die Finanzinstrumente durch Regulierungen zu stützen. Nach ursprünglich Münchner Vorbild wird bei Schaffung neuen Planungsrechts im Wohnungsbau sowie beim Verkauf von städtischen Flächen ab einer bestimmten Wohnflächengröße oder Wohnungsanzahl eine Mindestquote an geförderten Wohnungsbau gefordert (häufig 30 Prozent). In dem Maße, in dem Investoren gleichsam gezwungen werden müssen, die öffentliche Förderung in Anspruch zu nehmen, kann für die betreffenden Städte und Regionen eine unzulängliche Ausgestaltung allein der finanziellen Anreize konstatiert werden.⁶¹

Dieser Befund ist bedeutsam für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 59 EStG: Wenn es in den Regionen, in denen es am dringlichsten erscheint, bereits schwer fällt, Wohnungsunternehmen und institutionelle Investoren ohne regulativen Zwang für den Sozialen Wohnungsbau zu gewinnen, sind die Aussichten für andere Unternehmen, die Werkwohnungen nur „nebenbei“ schaffen sollen, noch ungünstiger. Denn sie können allein kaum Größen- und Spezialisierungsvorteile ausnutzen. Hier sind Kooperationen mit Wohnungsbauunternehmen möglich, durch den entsprechenden Such- und Informationsaufwand werden jedoch auch hier maßgeblich größere Unternehmen partizipieren. Werkwohnungen bin-

⁶¹ Diese Schlussfolgerung ist nicht notwendig als negative Bewertung der genannten regulativen Ergänzungen zu verstehen.

den relativ viel Eigenkapital in Tätigkeitsfeldern, die dem Kerngeschäft dieser Unternehmen fremd sind. Die Kombination aus geringer Rentabilität für die Unternehmen und der Unsicherheit, ob ein solches Angebot den entscheidenden Faktor für die Gewinnung von Fachkräften darstellen kann, kann die geringe Anwendungszahl von § 3 Nr. 59 EStG mit erklären.

Kann die zusätzliche Förderung, die durch § 3 Nr. 59 EStG fließt, als eine Art Ersatz für die andernfalls genutzten Mindestquoten wirken? Oben wurde dargelegt, dass steuerlichen Förderungen, die in das Vertragsverhältnis von Arbeitgeber und Arbeitnehmern eingreifen, in der Regel nicht eindeutig nur auf einer Seite inzidieren, sondern als gemeinsamer Vorteil über die weitere Tarifgestaltung geteilt werden. Dieser Mechanismus könnte *theoretisch* bei solchen Werkwohnungen, für die auch schon reguläre öffentliche Förderung in Anspruch genommen wird, den notwendigen Zusatzimpuls geben, der die Investition für den Arbeitgeber wieder attraktiv macht.

Soll folglich im Rahmen der allgemeinen Zielsetzung von § 3 Abs. 59 EStG, zweiter Teilsatz, „Förderung des Sozialen Wohnungsbaus“ im Vordergrund stehen, mehr Bautätigkeit bzw. die Herstellung von Wohnraum entsprechender Ausstattung und des entsprechenden Preissegments zur Verfügung zu stellen, ist dieses Instrument über den Umweg der Einkommensteuer eines Arbeitnehmers umständlich und ineffizient. Für die Unternehmen ist schwer absehbar, wie groß ihr Gewinn an Fachkräften durch die Investition sein mag. Sollen Anreize gesetzt werden, so sind Tilgungsnachlässe und Sonderabschreibungen deutlich effizientere Instrumente, um auch kurzfristig Anreize zu höheren Investitionen in entsprechenden Wohnraum zu setzen.⁶² Diese Instrumente stehen dann auch allen Investorengruppen gleichmäßig offen. Ebenso ist jedoch erkenntlich, dass dort, wo eine entsprechende Unterstützung der Arbeitnehmer für die Arbeitgeber Sinn ergibt, eine solche auch ohne staatliche Förderung zum Zuge kommt. Hier ergibt sich eine Lösung über Marktmechanismen, ohne dass staatliches Eingreifen notwendig ist – eine Situation, aus der unmittelbar folgt, dass ein Eingriff des Staates die Allokation verschlechtert. Sowohl historisch zeigt sich, dass Werkwohnungen in großer Zahl auch ohne Steuervergünstigungen geschaffen wurden. Ebenso zeigen sich aktuell Angebote von Unternehmen in Form von z.B. Mitarbeiter-WGs, die auf Grund ihrer Art nicht für eine Förderung im Rahmen von § 3 Abs. 59 EStG in Frage kommen, jedoch offensichtlich effizient für alle Beteiligten sind.

Auch wenn bei der Beurteilung des Instrumentendesigns grundsätzlich immer die Gesamtwirkung kombinierter Instrumenteneinflüsse ins Auge zu fassen ist, erscheint es als wenig wahrscheinlich, dass § 3 Nr. 59 EStG die beschriebene kompensatorische Wirkung ausüben kann. Das leitet sich nicht nur aus der evident geringen Gesamtnutzung von nur rund 600 Fällen ab. Auch schon in der Ex ante-Sicht sind wirtschaftliche Vorteile, die aus einer eventuellen und der Höhe schwer absehbaren Weiterwälzung des Subventionsvorteils beim Ar-

⁶² Vgl. InWiS (2016).

beitnehmer folgen könnten, nicht hinreichend manifest, um in einer Investitionsentscheidung als verlässliche Plangröße eine Rolle zu spielen. Kommt es zu einer partiellen Weiterwälzung der Vorteile aus § 3 Nr. 59 EStG zum Arbeitgeber, ist dies aus dessen Sicht ein *windfall profit*, die willkommen sein dürfte, aber erst ex post Relevanz bekommt.

Wenn diese instrumentellen Schlussfolgerungen zutreffen, *kann* die nachgelagerte Fördermaßnahme des § 3 Nr. 59 EStG im aktuellen Umfeld keinen spürbaren Einfluss auf ihr primäres Subventionsziel, die „Förderung des sozialen Wohnungsbaus“, nehmen. Die wenigen Fälle, in denen die Steuervergünstigung gewährt wird, müssen folglich mit Blick auf das eigentliche Subventionsziel zum größten Teil als Mitnahmeeffekte gewertet werden.

Haushalte Prinzipiell geht es bei der Wohnraumförderung darum, bezahlbaren Wohnraum für bedürftige Haushalte bereitzustellen. Zu diesem Zweck stehen bereits Maßnahmen wie das Wohngeld oder auch der allgemeine soziale Wohnungsbau bereit. Ob die hier betrachtete Steuervergünstigung einen Vorteil für bedürftige Haushalte schaffen kann, ist fraglich: Es ist à priori nicht klar, wie die Vergünstigung inzidiert, d.h., wer letztlich den finanziellen Vorteil erhält. Dies können zu unterschiedlichen Teilen die Unternehmen oder ihre Arbeitnehmer sein. Da letztere auch nicht deutlich bedürftig sein müssen, ist die Wirkung hinsichtlich der Unterstützung von bedürftigen Haushalten unklar: Wenn überhaupt werden nur einige wenige bedürftige Haushalte erreicht. Voraussetzung hierfür ist bereits, in einem Angestelltenverhältnis zu stehen bei einem Unternehmen, das die Möglichkeit hat Wohnungen bereit zu stellen. Daher ist das Instrument nicht geeignet, sein übergeordnetes Ziel effizient zu erreichen. Besser geeignet sind hier die allgemeinen Instrumente des sozialen Wohnungsbaus, sowohl im Bereich der Subjekt- als auch Objektförderung. Diese stehen auch allen Haushalten gleichmäßig zur Verfügung.

Mit Blick auf das *Neutralitätsziel* von § 3 Nr. 59 EStG kann aber zumindest festgestellt werden, dass die Steuervergünstigung geeignet ist, eine Schlechterstellung solcher Haushalte zu vermeiden, die individuell die Kriterien der sozialen Wohnberechtigung erfüllen und denen ihr Arbeitgeber tatsächlich eine Werkswohnung stellt. Hier handelt es sich um eine Teilgruppe der genannten 600 Haushalte. Soll die Maßnahme in dieser Hinsicht treffsicherer gestaltet werden, sollte die Anwendung von § 3 Nr. 59 EStG auf Haushalte ohne Wohnberechtigungsschein unterbunden werden.

2. Steuerliche Vergünstigung oder Finanzhilfe?

Die Steuerbefreiung der Mietpreisvorteile im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses soll auf Umwegen den sozialen Wohnungsbau unterstützen. Dies gelingt jedoch nur in sehr geringem Ausmaß und nur für eine sehr begrenzte Zielgruppe, die nicht mit den im Rahmen der sozialen Wohnraumförderung fokussierten Gruppen übereinstimmt. Der Umweg über die Einkommensteuer der Wohnungsnutzer/Arbeitnehmer bringt daher unweigerlich Verzerrungen mit sich, die sich im Rahmen einer direkteren Förderung vermeiden ließen.

Direkter wären hier schon Steuervergünstigungen, die sich nicht auf die Nutzer, sondern auf die Anbieter von Sozialwohnungen richten, z.B. in Form beschleunigter Abschreibungen wie die vier Steuervergünstigungen, die in Abschnitt IV betrachtet werden. Ein solches Instrument bietet zudem einen attraktiven und kurzfristigen Anreiz nicht nur für Unternehmen im Zuge des Werbens um Arbeitnehmer, sondern gleichmäßig für alle Investorengruppen. Alternativ kommen hier auch direkte Finanzhilfen zugunsten derjenigen Unternehmen und Personen in Frage, die Sozialwohnungen bauen und anbieten. Die oben genannten regulativen Ergänzungen im Sinne von 30-Prozent-Quoten o.ä. können dabei durchaus Teil eines regional differenzierten Instrumentenmixes sein.

G. Transparenz und Monitoring

1. Transparenz

Die Bundesregierung ermöglicht der Öffentlichkeit durch ihre regelmäßige Berichterstattung in Form der Subventionsberichte grundsätzlich eine gute Transparenz ihrer steuerlichen Begünstigungen sowie Finanzhilfen. Die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 59 EStG ist daher öffentlich bekannt und kann anhand ihres Kennblatts grundsätzlich verstanden werden.

2. Subventionspolitische Leitlinien

Operationale Indikatoren zur Überprüfung des Förderzwecks werden aber nicht genannt. Der Maßstab, den die subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung für Finanzhilfen fordert, muss in einer modernen Governance in gleicher Weise für die Transparenz und das begleitende Monitoring von Steuervergünstigungen gelten: *„Die Ziele der Finanzhilfen werden in einer Form festgehalten, die eine Erfolgskontrolle ermöglicht.“*

Das ist bei § 3 Abs. 59 EStG nicht der Fall. Die geringe Fallzahl begründet auch Zweifel, ob dies möglich sein wird. Eine effiziente Gewähr von Subventionstransparenz und regelmäßigem Monitoring erscheint vor diesem Hintergrund nicht möglich.

Durch den Umweg über die Einkommensteuer (potentieller neuer) Mitarbeiter ist die Förderung zudem in ihrer Höhe für den Investor ungewiss; zudem generiert die umständliche Förderkonstruktion Wohlfahrtsverluste. Vor diesem Hintergrund ist die Instrumentierung unter Kosten-Nutzen Aspekten negativ zu beurteilen.

Eine Überführung in eine Finanzhilfe, Befristung und Degression sind zudem nicht angedacht. Eine bessere Beurteilung anhand der Leitlinien, auch hinsichtlich des Punktes der Erfolgskontrolle und der Messung von Kosten-Nutzen Effekten, könnte eine direktere Förderung erreichen, die an ökonomische und ökologische Kriterien geknüpft ist und ggf. eine regionale Differenzierung impliziert.

H. Ergebnis und Optionen für die Zukunft

1. Bewertung der Maßnahmen

Die Evaluierung hat gezeigt, dass die Steuerfreiheit der Mietpreisvorteile nach § 3 Abs. 59 EStG (zweiter Teilsatz) ihr Ziel des Beitrags zur „Förderung des sozialen Wohnungsbaus“ nicht erreichen kann. Dies liegt in mehreren Faktoren begründet: Die Maßnahme visiert nicht deutlich eine förderbedürftige Zielgruppe an. Es gibt bereits Lösungen durch den Arbeitsmarkt für Probleme bei Engpässen, wenngleich diese bisher nicht flächendeckend zu finden sind. Die Effizienz ist durch den Umweg, Wohnungsherstellung durch Unternehmen via eine Einkommensteuervergünstigung (potentieller) Arbeitnehmer fördern zu wollen, stark limitiert. Für alle Dimensionen – Unterstützung von Haushalten, Förderung von Unternehmen, Förderung der Wohnungsbereitstellung – gibt es andere Maßnahmen und Instrumente, die sehr viel direkter und effizienter wirken und zudem eine bessere Gleichmäßigkeit der Behandlung der jeweils anvisierten Zielgruppe – Investoren, Haushalte, Wirtschaft – bieten. Möchte die Bundesregierung Arbeitgeber verstärkt für die Bereitstellung von Wohnraum gewinnen, sollte auch hier auf ein direkteres Instrumentarium zurückgegriffen werden. Allem voran bleibt die Frage zu beantworten, was Ziel einer etwaigen Vergünstigung sein soll: Eine Entlastung der Arbeitnehmer, eine Anregung von Bau- und Herstellungstätigkeit im Wohnungsmarkt oder eine Subventionierung von Unternehmen? Ein alternatives, zielgenaueres Instrumentarium muss sich unmittelbarer am zu fördernden Subjekt ausrichten. In einem solchen Fall sind auch Erfolgskontrolle und Monitoring möglich.

Trotz ihrer großen potenziellen Relevanz als ergänzendes Förderinstrument im Kanon der sozialen Wohnraumförderung wird die Steuerbefreiung auf Grund unzureichender positiver Evidenz, der geringen Treffsicherheit bei den relevanten Zielgruppen sowie ihrer ambivalenten distributiven Effekte negativ bewertet. Die Regelung kann u.U. für wenige hundert Haushalte eine Schlechterstellung gegenüber Haushalten in konventionell geförderten Sozialwohnungen vermeiden. Ob dieses Ziel eine eigene einkommensteuerliche Regelung rechtfertigt, ist sehr fraglich.

2. Gestaltungsoptionen

Die Maßnahme ist Teil der sozialen Wohnraumförderung, die aktuell vor zahlreichen Herausforderungen steht und mit zahlreichen Forderungen zur Weiterentwicklung konfrontiert wird. Die Evaluation von § 3 Nr. 59 EStG trägt – pars pro toto – zu dieser Diskussion bei. Da es nicht die Aufgabe der vorliegende Evaluation ist, die zukünftige Gestaltung der sozialen Wohnraumförderung in ihrer Breite zu diskutieren oder hier zu Empfehlungen zu kommen,












sei hier lediglich auf die zahlreichen Ansatzpunkte verweisen, die in der vorliegenden Begutachtung ins Auge gefasst werden mussten, um die betrachtete Steuervergünstigung in ihrem instrumentellen Umfeld betrachten zu können. Es zeigt sich, dass grundsätzlich die Frage beantwortet werden muss, wen genau in welcher Weise diese Begünstigung fördern soll – den Arbeitgeber, den Arbeitnehmer oder die Wohnungswirtschaft. In Anlehnung an eine entsprechende priorisierte Zieldimension könnten effiziente Optionen erörtert werden.

Die Steuervergünstigung nach § 3 Nr. 59 EStG selbst wird offensichtlich nicht oder nicht mehr in nennenswertem Umfang angenommen; zudem zählen nicht alle Begünstigten zur Zielgruppe des Sozialen Wohnungsbaus. Vor diesem Hintergrund bieten sich drei Optionen an:

- § 3 Nr. 59 EStG wird ersatzlos gestrichen; dadurch wird zugleich ein Beitrag zur Steuervereinfachung geleistet.
- § 3 Nr. 59 EStG wird dahingehend fokussiert, dass nur noch Haushalte mit Anrecht auf Wohnberechtigungsschein die Vergünstigung erhalten. So wird eine Schlechterstellung dieser Haushalte gegenüber der konventionellen sozialen Wohnraumversorgung vermieden. Der administrative Preis dafür ist aber die merkliche Steigerung der Komplexität und des bürokratischen Aufwands für eine ohnehin schon kaum genutzte Steuervergünstigung. Im Ergebnis kann auch diese Option darauf hinauslaufen, dass die Steuervergünstigung gar nicht mehr genutzt wird.
- Sollen Werkswohnungen dem sozialen Wohnungsbau gleichgestellt werden, so läge es nahe, die hier verwendeten Förderinstrumente zu nutzen. Grundsätzlich kommen hier Zuschüsse; öffentliche Kredite mit begünstigten Tilgungskonditionen oder auch beschleunigte steuerliche Abschreibungen in Frage. Diese stehen prinzipiell auch Unternehmen offen, die Wohnraum für ihre Mitarbeiter generieren möchten und könnten durch eine entsprechende Informationspolitik Wirkung entfalten.
- Ist dem Gesetzgeber daran gelegen – auch und vor allem auf Grund einer entsprechenden politischen Signalwirkung – gezielt den Werkswohnungsbau zu fördern, so sollte eine direkte Förderung ohne den Umweg über die Einkommensbesteuerung der Arbeitnehmer erfolgen. Hier sind Zuschüsse oder Tilgungsnachlässe denkbar. Eine solche Förderung sollte ebenfalls an Kriterien wie Größe und Ausstattung gebunden sein, um eine Förderung überdurchschnittlich ausgestatteten Wohnraums zu vermeiden. Effizient wäre darüber hinaus eine regional differenzierte Förderung, um Mitnahmeeffekte zu vermeiden.

3. Zusammenschau im Bewertungstableau

Die Übersicht fasst die wesentlichen Befunde für die hier evaluierten Steuervergünstigungen mithilfe der Scores zusammen, die in den Subventionskennblättern genutzt werden. Abschnitt V bietet eine Zusammenschau *aller* Bewertungen der Evaluierungsgruppe D.

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
85	Mietpreisvorteile bei bestimmten (Werks-) Wohnungen						
Legende							
 ungenügend  schwach  ausreichend  gut  ausgezeichnet							

I. Quellenverzeichnis zu Abschnitt III

- Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (2014)**, Aktuelle und zukünftige Entwicklungen von Wohnungsleerständen in den Teilräumen Deutschlands; Bonn.
- Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (2016b)**, Wohnungs- und Immobilienmärkte in Deutschland 2016; Bonn.
- BBSR (2016a)**, Wohnungsmärkte in Deutschland bleiben gespalten, Pressebeitrag.
- BBSR (2016b)**, Wohnungs- und Immobilienmärkte in Deutschland 2016.
- Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit (2015)**, Bündnis für bezahlbares Wohnen und Bauen – Handlungsempfehlungen der Arbeitsgruppen; Berlin.
- Bundesregierung (2017)**, Sechszwanzigster Subventionsbericht - Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015 bis 2018; Berlin.
- Deutsches Institut für Urbanistik (2012)**, Was ist eigentlich öffentliche Daseinsvorsorge, in: Difu-Berichte 01/2012, Deutsches Institut für Urbanistik; Berlin.
- Dr. Lübke & Kelber Research (2017)**, Geförderter Mietwohnungsneubau aus Investorensicht, in: Residential Survey Q1 2017.
- GdW Bundesverband deutscher Wohnungs und Immobilienunternehmen (2016a)**; GdW Jahresstatistik 2015 – Ausgewählte Ergebnisse; Berlin.
- GdW Bundesverband deutscher Wohnungs und Immobilienunternehmen (2016b)**, Wohnungswirtschaftliche Daten und Trends 2016/17; Berlin, 2017.
- GdW Bundesverband deutscher Wohnungs und Immobilienunternehmen (2017)**, Wohnungswirtschaftliche Daten und Trends 2017/18; Berlin, 2017.
- Gerhards, E. / Thöne, M. (2009)**, Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Band 2; Köln/Copenhagen/Mannheim.
- Ifo Dresden (2012)**, Analyse der Selbstfinanzierungsquote von staatlichen Förderprogrammen, Gutachten im Auftrag des BMF, 2012.
- InWIS – Institut für Wohnungswesen, Immobilienwirtschaft, Stadt- und Regionalentwicklung (2016)**, Instrumentenkasten für wichtige Handlungsfelder der Wohnungsbaupolitik; Bochum.
- Pahnke, B. / Spermann, A. (1994)**, Die einkommensorientierte Förderung - ein Modell für den sozialen Wohnungsbau?, in: Wirtschaftsdienst 1994/XI.
- Pestel Institut (2012)**, Bedarf an Sozialwohnungen in Deutschland; Hannover.
- Pestel Institut (2015)**, Modellrechnungen zu den langfristigen Kosten und Einsparungen eines Neustarts des sozialen Wohnungsbaus sowie die Einschätzung des aktuellen und mittelfristigen Wohnungsbedarfs; Hannover.
- PT.RWTH Aachen (2012)**, Wohnungsbau und öffentliche Förderung; Aachen.
- Thöne, M. (2003)**, Subventionskontrolle. Ziele - Methoden - internationale Erfahrungen; mit einem Vorwort von Hans Eichel, edition sigma; Berlin 2003.
- Ulbrich, R. (1992)**, Verteilungswirkung wohnungspolitischer Instrumente; Darmstadt.

IV. Steuervergünstigungen für Denkmalpflege, Städtebau und wertvolle Kulturgüter

A. Grundzüge und Funktionsweise

1. Vorgehen

Dieses Kapitel IV evaluiert vier der fünf zu betrachtenden Steuervergünstigungen im Bereich der Einkommensteuer, die im Rahmen des Wohnungswesens und Städtebaus gewährt werden.

Im Einzelnen sind dies:

- Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach §7h EStG,
- Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen nach §7i EStG,
- Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach §10f EStG sowie
- Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden nach §10g EStG.

Diese Steuervergünstigungen lassen sich in zwei Dimensionen gliedern. Zum einen betreffen die beiden erstgenannten die Nutzung von Gebäuden zur Erzielung von Gewinneinkünften, während die beiden letztgenannten der privaten Eigennutzung zuzuordnen sind. Zudem lässt sich die Zielsetzung der Begünstigungen in zwei Bereiche teilen: Ein Teil der Begünstigungen (§7h EStG, teilweise §10f EStG) ist originär städtebaulichen Zielsetzungen des Bundes zuzuordnen. In diesem Bereich, in dem auch Länder- und kommunale Kompetenzen eine wichtige Rolle spielen, kann die Begünstigung im Rahmen der Einkommensteuer als Gemeinschaftssteuer auch als eine Art vertikale Kofinanzierung betrachtet werden. Die anderen Anwendungsfelder der Steuervergünstigungen haben das Ziel, Gebäude und Kulturgüter von hohem gesellschaftlichem und geschichtlichem Wert langfristig zu erhalten. Diese kultur- und denkmalorientierte Dimension ist primär Länderaufgabe und unterliegt anderen Bewertungsmaßstäben.

Dieses Kapitel ist als Wechselspiel zwischen dem Zusammenziehen von Vergleichbarem und dem Differenzieren zwischen Unterschiedlichem strukturiert. Die Instrumentierung der vier evaluierten Vergünstigungen verläuft technisch ähnlich, wenn auch im steuerrechtlichen Detail different. Ebenso sind die grundsätzlichen Wirkungsketten vergleichbar, die Vergleichsmaßstäbe können sich jedoch deutlich unterscheiden. Eine übergreifende Behand-

lung aller Maßnahmen würde daher zu kurz greifen, eine einzelne Evaluation jeder Maßnahme jedoch zu erheblichen Redundanzen führen. Daher sind die Abschnitte, die eine differenzierte Betrachtung verlangen, entsprechend nach den vier einzelnen Vergünstigungen untergliedert.

2. Technische Ausgestaltung der Steuervergünstigungen

Zunächst werden die Funktionsweisen der Steuervergünstigungen erläutert, die grundsätzlich ähnlich, im Detail jedoch different ausgestaltet sind. Die Unterschiede werden in Abschnitt IV.C erneut relevant. Die Einzelbetrachtungen sind sinnvoll und notwendig, weil die rechtlichen Grundlagen und einzelnen Ausgestaltungen der Steuervergünstigungen unterschiedliche *relative* Wirkungen nach sich ziehen können. Besonders interessant wird in diesem Zusammenhang die Frage nach geeigneten Benchmarks zur Beurteilung der Steuervergünstigungen als Bestandteil der Einkommensteuer einerseits und als Instrumente des Denkmalschutzes und der Städtebauförderung andererseits.

a) Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 7h EStG)

Zweck des § 7h EStG ist gemäß Subventionsbericht die Förderung der Modernisierung und Instandsetzung von Altbausubstanz in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen.

Dies soll erreicht werden, indem Herstellungs- und Anschaffungskosten für bestimmte Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen an einem Gebäude bzw. Gebäudeteilen in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder in einem städtebaulichen Entwicklungsbereich begünstigt abgeschrieben werden können, wenn das Gebäude der Erzielung von Einkünften (z.B. durch Vermietung) dient und die Ausgaben für begünstigte Baumaßnahmen im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 1 anfallen.

Die Steuervergünstigung des § 7h EStG wird als erhöhte Absetzung für Abnutzung gewährt. Abweichend von den ansonsten anzuwendenden Regeln gemäß § 7 Abs. 4 und 5 EStG kann der Steuerpflichtige im Jahr der Herstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils bis zu 9 Prozent und in den darauffolgenden 4 Jahren jeweils bis zu 7 Prozent der Herstellungskosten für Baumaßnahmen als AfA absetzen. Der Kaufpreis für das Gebäude (einschließlich Grundstück) ist nicht begünstigt.

Die geförderten Modernisierungs- und - und Instandsetzungsmaßnahmen können mithin in 12 Jahren zu 100 Prozent steuerlich abgeschrieben werden. Als Modernisierung werden alle Maßnahmen gewertet, die das Ziel verfolgen, den Gebrauchswert der Immobilie zu steigern. Dazu zählen neben energetischen Veränderungen zur Einsparung von Wasser und Heizkosten hier z.B. auch Verbesserungen durch bauliche Erweiterungen oder eine Umnut-

zung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen. Instandhaltung bezieht sich auf die Vermeidung des Verfalls des Gebäudes. Je höher die individuelle Grenzsteuerbelastung des Investors in dieser Zeit, desto höher der finanzielle Fördereffekt.

b) Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen (§ 7i EStG)

Zweck des § 7i EStG ist gemäß Subventionsbericht die Förderung der Erhaltung und sinnvollen Nutzung von kulturhistorisch wertvollen Gebäuden und Gebäudeteilen, die häufig vom Verfall bedroht sind. In der technischen Ausgestaltung gleicht die Maßnahme dem vorgenannten § 7h EStG: Ebenfalls können bestimmte Herstellungs- und Anschaffungskosten für die ersten acht Jahre jährlich bis zu 9 Prozent und für vier weitere Jahre bis zu 7 Prozent abgeschrieben werden, sofern die Ausgaben für begünstigte Baumaßnahmen im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 1 anfallen. Ebenfalls lag die Absetzung für Abnutzung (AfA) bis zum Jahr 2003 noch bei jährlich bis zu 10 Prozent für 10 Jahre.

Die „Denkmal-AfA“ bezieht sich auf Instandhaltungs- und Modernisierungskosten, d.h. Ausgaben für die Behebung von Schäden aufgrund von Abnutzung und Witterungseinflüssen sowie altersbedingten Reparaturmaßnahmen. Neu- oder Wiederaufbau von Gebäuden sind nicht begünstigt. Der Ausschluss umfasst damit auch Umbau, Anbau oder die Erweiterung eines Gebäudes, wie auch das Entstehen neuer und eigenständiger Wirtschaftsgüter (Eigentumswohnungen) durch erstmaligen Dachgeschossausbau oder anderweitige Formen der Umnutzung. Im Rahmen von Modernisierungen muss eine „sinnvolle Nutzung“ mit der vor Ort zuständigen Behörde für den Denkmalschutz abgestimmt worden sein.

Die Vorteile durch § 7i EStG können nur vollständig genutzt werden wenn der Investor schon vor bzw. bei Sanierungsbeginn Eigentümer der Denkmalimmobilie ist. Nicht begünstigt sind Eigentümer, deren Immobilie zwar kein Denkmal ist, die aber wegen der Nähe zu einem geschützten Gebäude bei der Gestaltung und Nutzung ihrer Immobilie Beschränkungen unterworfen sind (durch den sog. „Umgebungsschutz“). Das gilt auch analog für §§ 7h und 10f EStG.

c) Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 10f EStG)

Während für die steuerliche Begünstigungen für Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen einerseits und für Baudenkmale andererseits beim Immobilieneigentum zur Erzielung von Einkünften getrennte Regelungen festgelegt sind, werden sie bei den Steuervergünstigungen für Eigennutzer in § 10f EStG zusammengefasst geregelt. Auch hier handelt es sich um eine Möglichkeit eines Abzugs vom Gesamtbetrag der

Einkünfte – wobei die Analogie zu §§ 7h und 7i EStG aus steuersystematischer Sicht ferner liegt, als es auf den ersten Blick scheinen mag.

So selbstverständlich das Instrument der Absetzung für Abnutzung (AfA) von Investitionen in den „unternehmerischen“ Bereich der Einkommensteuern gehören, so wesensfremd sind sie (eigentlich) der Sphäre des privaten, *nachsteuerlichen* Konsums, selbst wenn sie – wie selbstgenutzte Wohnimmobilien – zugleich als Objekt persönlicher Vermögensanlage dienen.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist, dass der Steuerpflichtige die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Jährlich können bis zu 9% der begünstigten Aufwendungen über eine Dauer von 10 Jahren ab Zeitpunkt des Abschlusses der Maßnahme geltend gemacht werden. Die Aufwendungen werden wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgesetzt. In der Summe können somit über einen Zeitraum von 10 Jahren 90% der Ausgaben steuerlich geltend gemacht werden. Diese Vergünstigung soll sicherstellen, dass die Vergünstigungen mit gleicher Zielsetzung bei Eigennutzung ähnlich gelten, wie im Fall von §§ 7h, 7i EStG für Gebäude die zur Einkünfteerzielung dienen.

Als steuerrechtliche Besonderheit muss die sog. Objektbeschränkung gelten (§ 10f Abs. 3 EStG): Die Vergünstigung kann von jedem Steuerpflichtigen nur für ein einziges Objekt in seinem Leben in Anspruch genommen werden: Die Abzugsbeträge kann ein allein veranlagter Steuerpflichtiger nur bei einem Gebäude in Anspruch nehmen, während Eheleute sie für zwei Gebäude, eines pro Person, geltend machen können.

d) Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (§10g EStG)

Die Steuervergünstigung gilt für schutzwürdige Kulturgüter im Eigentum des Steuerpflichtigen. Diese Kulturgüter können Gebäude oder Teile von Gebäuden sein, die selbst oder in einem Ensemble nach den landesrechtlichen Vorschriften Baudenkmale sind, Gartenanlagen oder andere unbewegliche Anlagen, die landesrechtlich unter Schutz stehen sowie Mobilien, Kunstgegenstände, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive die seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Steuerpflichtigen sind oder als nationales Kulturgut im entsprechenden Verzeichnis des Kulturgutschutzgesetzes aufgeführt sind.

Eine weitere Voraussetzung ist, dass die Kulturgüter, für die die Aufwendungen getätigt werden, soweit wie möglich der wissenschaftlichen Forschung oder Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden.⁶³ Zudem muss der Steuerpflichtige die Erforderlichkeit der Investition durch eine Bescheinigung der entsprechenden Behörde nachweisen. Möglich ist auch, dass

⁶³ Dies steht im Einklang mit der Erläuterung zu externen Effekten, vgl. Abschnitt IV.C.1.a): Ohne diese Bedingung könnte kein externer Effekt entstehen.

nicht ein Gebäude oder eine Anlage in ihrer Gesamtheit, sondern nur ein Teil des Eigentums als schutzwürdig eingestuft werden. In diesem Fall können die entsprechenden Anteile der Investition geltend gemacht werden.

Nach § 10g EStG können jährlich bis zu 9% der begünstigten Aufwendungen über eine Dauer von 10 Jahren ab Zeitpunkt des Abschlusses der Maßnahme geltend gemacht werden.⁶⁴ Die Aufwendungen werden wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen und mindern so das zu versteuernde Einkommen. Sowohl die Höhe als auch die Dauer der Berücksichtigung im Rahmen der Einkommensteuer entsprechen der Regelung bei selbst bewohnten denkmalgeschützten Gebäuden und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen.

e) Administrative Erfordernisse der vier Steuervergünstigungen

Allen vier Steuervergünstigungen nach den §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG ist gemein, dass sie mit nennenswertem bürokratischen Aufwand einhergehen. Um die Steuervergünstigung zu erhalten, müssen die steuerpflichtigen den Finanzbehörden umfängliche Bescheinigungen einreichen und sich bereits vor Durchführung der Maßnahmen mit den zuständigen Behörden abstimmen. Für die Anwendung des § 7h EStG muss seitens der Kommunalverwaltung bescheinigt werden, dass die sinnvolle Maßnahme in einem entsprechend festgelegten Gebiet durchgeführt wird.

Um die Steuervergünstigungen im Rahmen des Denkmalschutzes zu erhalten (§§ 7i, 10f, 10g EStG), müssen die Steuerpflichtigen eine spezielle Bescheinigung beim Finanzamt einreichen. Diese Bescheinigung erhalten sie beim zuständigen Denkmalschutzamt, d.h. in der Regel bei der Gemeinde- oder Stadtverwaltung; landesspezifische Unterschiede sind möglich. Die Bescheinigung ist kostenpflichtig; die Höhe der Kosten variiert je nach Verwaltungsaufwand im Einzelfall.

Die zuständige Denkmalschutzbehörde bescheinigt, dass das Gebäude oder Kulturgut Denkmalschutzcharakter hat, ob die anvisierte Maßnahme im Sinne des Denkmalschutzes positiv zu bewerten ist und dass die Nutzung und Erhaltung der schützenswerten Substanz auf Dauer nicht gefährdet wird. Die entsprechende Bescheinigung wird dem Finanzamt vorgelegt; dieses entscheidet dann, ob die weiteren steuerrechtlichen Anforderungen erfüllt sind. An dieser Stelle zeigt sich eine administrative Besonderheit durch das Verhältnis des Grundlagen- und Folgebescheids: Das Finanzamt ist bindend an die Bescheinigung der

⁶⁴ Der Abzugsbetrag wurde 2004 von 10% auf 9% vermindert.

kommunalen Behörde gebunden.⁶⁵ Es prüft lediglich die weiteren Kriterien, muss den behördlichen Grundlagenbescheid jedoch akzeptieren und entsprechend handeln. Dies bedeutet eine große Verantwortung der lokalen Ämter, die sich auf die Festsetzung der Einkommensteuer auswirkt.

Die für Kultur im weiteren Sinne und somit auch für den Denkmalschutz zuständigen Länder geben Broschüren heraus, in denen Eigentümer sich über die möglichen finanziellen Unterstützungen und steuerlichen Vergünstigungen informieren können. Diese enthalten bundesweit auch die ausdrückliche Empfehlung, sich schon vor Beginn von Sanierungsarbeiten zum Zweck der Planungssicherheit mit den zuständigen Behörden abzustimmen und beraten zu lassen.⁶⁶

Möglich ist auch, dass nicht ein Gebäude in seiner Gesamtheit, sondern beispielsweise ein bestimmter Straßenzug oder das Erscheinungsbild eines Platzes unter Denkmalschutz stehen. In diesem Fall können z.B. Teile von Investitionen, die die Frontseite des Hauses betreffen, im Rahmen der Einkommensteuer erhöht abziehbar sein, während dieselbe Maßnahme an der Rückseite des Hauses nicht entsprechend eingestuft wird. Auch dies muss im Einzelnen konkret attestiert werden.

Insgesamt muss der Steuerpflichtige drei Verfahrensschritte durchlaufen, bevor letztlich die Finanzbehörden über das Gewähren der steuerlichen Vergünstigung entscheiden können: Zunächst das Abstimmungsverfahren mit der zuständigen gemeindlichen Behörde für Denkmalrecht und -schutz bzw. städtebauliche Maßnahmen, dann die Genehmigung der entsprechenden Behörde für die geplante und abgestimmte Maßnahme und schließlich das Baugenehmigungsverfahren. Jeweils ist es zwingend, dass die geplante Maßnahme sowohl denkmalförderlich als auch notwendig ist; andernfalls wird die notwendige Bescheinigung nicht erteilt.

Ohne die genaue Einhaltung dieser Schritte bereits vor dem Beginn der Maßnahme ist eine einkommensteuerliche Anrechnung der entsprechenden Ausgaben nicht möglich. Es darf angenommen werden, dass größere Investoren und gewerbliche Nutzer im Allgemeinen einen besseren Überblick und mehr Erfahrung mit den entsprechenden bürokratischen Wegen haben, so dass diesen die notwendigen Schritte leichter fallen und weniger Zeitaufwand bedeuten, als dies für private Haushalte im denkmalgeschützten Eigenheim der Fall ist.

⁶⁵ In der Regel ergehen entsprechende Bescheide zwischen gleichartigen Ämtern; hier weist eine andere Behörde das Finanzamt zu einer bestimmten Handhabung an. Im Einzelfall kann dies Auswirkungen haben z.B. auf Verjährungsfristen, Anfechtbarkeit u.ä.

⁶⁶ Bsp. für NRW; ähnliche Dokumente finden sich für weitere Bundesländer:
https://www.mhkgb.nrw/stadtentwicklung/_pdf_container/Brosch_SteuertippsDenkmal_09.pdf

Für alle Vergünstigungen gilt, dass diese nur dann in Anspruch genommen werden können, wenn die entsprechenden Aufwendungen nicht an anderer Stelle geltend gemacht werden, z.B. im Rahmen anderer steuerlicher Regelungen oder direkter Zuschüsse.⁶⁷ Gibt es mehrere Eigentümer, so ist der Anteil des Steuerpflichtigen an der Wohneinheit maßgebend.

B. Subventionsvolumina und Fallzahlen

Die Quantifizierung der Einnahmenausfälle durch die vier Steuervergünstigungen §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG durch Fraunhofer FIT in Abschnitt II.B kommt für das Jahr 2016 in den jeweils mittleren Schätzungen zu folgenden Einnahmenausfällen bei ESt und – im kleineren Umfang – Körperschaftsteuer:

Tabelle IV-1: Quantifizierung der Einnahmenausfälle durch §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG im Jahre 2016

2016	Finanzielle Effekte (in Mio. Euro)			Anzahl der betroffenen Steuerpflichtigen	
	ESt	KSt	ESt und KSt	ESt	KSt
§ 7h EStG	43	1	44	14.500	200
§ 7i EStG	77	1	78	20.000	50
§ 10f EStG	127	--	127	53.000	--
§ 10g EStG	1	0	1	800	2
Summen	348	2	350	89.300	252

Quelle: Berechnungen Fraunhofer FIT in Abschnitt II.B.

Wie oben ausgeführt, sind auch diese Quantifizierungen unvermeidlich mit Unsicherheiten behaftet. Gleichwohl liegt auf der Hand, dass es sich hier – im Gegensatz zu §§ 3 Nr. 59 EStG – um Steuervergünstigungen handelt, die nicht nur *theoretisch* eine hohe Relevanz haben können, sondern auch praktisch in nennenswerter Zahl genutzt werden.

⁶⁷ Vgl. IV.C.2.

C. Relevanz

1. Grundlegende Ziele

Ziel der Steuervergünstigungen ist die Förderung der Modernisierung und Instandsetzung von Altbausubstanz in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen, die Förderung der Erhaltung und sinnvollen Nutzung von kulturhistorisch wertvollen Gebäuden, auch bei selbstgenutztem Wohneigentum, sowie die Förderung der Erhaltung schutzwürdiger Kulturgüter.

Auf den ersten Blick reiht sich die Förderung der Denkmalpflege nahtlos in die Städtebauförderung ein. Dieser Eindruck wird durch die Subsummierung des Denkmalschutzes in Informationen zur Städtebauförderung verstärkt. So ist einer der Schwerpunkte der Städtebauförderung die „Stärkung von Innenstädten und Ortsteilzentren in ihrer städtebaulichen Funktion unter besonderer Berücksichtigung des Wohnungsbaus sowie der Belange des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege“. Bei genauerem Hinsehen sollte allerdings zum Zweck einer Analyse der Zielsetzung und vor allem hinsichtlich der Rechtfertigung staatlichen Eingreifens – per se und auf dem Weg einer Steuervergünstigung – klar zwischen der städtebaulichen Förderung einerseits und der Förderung des Denkmalbestandes andererseits unterschieden werden. Aus ökonomischer Perspektive sind die Argumentationsstränge, ungeachtet ihrer Überlappungen, differenziert zu betrachten.

a) Kulturelles Erbe

Kulturgüter haben einen hohen Wert für die Allgemeinheit. Mit den Worten der Beauftragten der Bundesregierung für Kultur und Medien: „Kulturgüter müssen geschützt werden, denn sie sind für Menschen und Nationen identitätsstiftend. Wichtige Zeugnisse der Menschheitsgeschichte sollen für die nachfolgenden Generationen erhalten bleiben und der Allgemeinheit zugänglich gemacht werden.“

Im ökonomischen Kalkül wird der Wert für die Allgemeinheit nicht immer mit erfasst: Zieht der Eigentümer eines Denkmalgebäudes Erhaltungsmaßnahmen in Betracht, so wird er die ihm entstehenden Kosten mit dem ihm entstehenden Nutzen vergleichen. Der Nutzen für die Allgemeinheit fließt in das individuelle Entscheidungskalkül nicht ein. Beachtet man jedoch im Fall eines kulturhistorisch wertvollen Gebäudes oder Gutes, dass dieses auch Nutzen für nicht direkt Beteiligte stiftet, so wird der Eigentümer den Gesamtnutzen zu niedrig bewerten. Der Eigentümer wird nur dann und nur so weit in Denkmalschutzmaßnahmen investieren, wie es seinem privaten Nutzen entspricht. Weil dabei der gesamtgesellschaftliche Nutzen unbeachtet bleibt, wird weniger investiert als optimal.

In diesem Sinne bringen die Erhaltung und Pflege von Denkmalgebäuden und Kulturgütern sog. positive externe Effekte mit sich. Externe Effekte sind ein klassisches Beispiel für Marktversagen. Sie gelten in der ökonomischen Betrachtung als notwendige Bedingung für staatliches Eingreifen in private (Investitions-) Entscheidungen. Weil bei positiven Externalitäten die individuellen Entscheidungskalküle zu einer gesamtgesellschaftlich zu niedrigen „Versorgung“ mit Denkmalschutz führen, sind Subventionen das Mittel der Wahl, um den gesellschaftlichen Nutzen mit einer entsprechenden gesellschaftlichen Kostenbeteiligung am Kulturgütererhalt zu stützen. Kurzum, Subventionen im Denkmal- und Kulturgüterschutz gelten aus ökonomischer Perspektive geradezu als Lehrbuchbespiele für marktkonforme, allokativ bestens gerechtfertigte Staatseingriffe.

Im Instrumentenmix des staatlichen Denkmalschutzes kann man Subventionen auch insofern eine wichtige Rolle zuordnen, als hier viel mit Verboten und Geboten gearbeitet wird. Sehr häufig betrachten Eigentümer von kulturhistorisch wertvollen Immobilien eine Unterschutzstellung ausgesprochen kritisch. Aus der ökonomischen Perspektive ist das keine kulturelle Ignoranz, sondern eine durchaus rationale Reaktion auf eine signifikante Einschränkung ihrer Eigentums- und Verfügungsrechte.

Die einschränkenden Eingriffe in die Selbstbestimmung über das Eigentum durch die Unterschutzstellung von Gebäuden und Gütern sind grundsätzlich als verhältnismäßige Intervention als verhältnismäßig hinzunehmen.⁶⁸ Dennoch können die hier betrachteten steuerlichen Vergünstigungen zur Erhaltung historisch wertvoller Bestände nicht nur als Anreiz-, sondern auch als Ausgleichsinstrument verstanden werden: Sowohl die eingeschränkten Eigentumsrechte als auch die finanziellen Mehrbelastungen durch den Denkmalschutz können einen „gewisse(n) Ausgleich für die öffentlich-rechtliche Erhaltungslast“⁶⁹ durch steuerliche Vergünstigungen sinnvoll begründen. Dem Grunde nach können derartige Steuervergünstigungen insofern einen Beitrag zur Steuergerechtigkeit leisten, als der *sachlichen* Ungleichbehandlung von Eigentümern denkmalgeschützter und nicht betroffener, moderner oder alter Gebäude durch eine *analoge steuerliche* Ungleichbehandlung gegenübersteht. Auch hinsichtlich der dynamischen Anreize kann die Aussicht auf „kompensierende“ Subventionen hilfreich sein, um die Eigentümer *potenziell* denkmalwürdiger Immobilien von Handlungen abzuhalten, die eine Unterschutzstellung torpedieren sollen.

Streng rechtlich sind derartige Leistungs-Gegenleistungs-Fragen im Denkmalschutz nur dort eindeutig, wo es zu einer entschädigungspflichtigen Enteignung im Sinne von Art. 14 Abs. 3

⁶⁸ Vgl. BVerfGE 1 BvL 7/91 vom 2. März 1999; Moench (1992), Hönes (1999).

⁶⁹ Leins und Bruckmeier (2017), S. 6.

GG bzw. oder einer (ebenfalls gravierenden) ausgleichspflichtigen Inhaltsbestimmung im Sinne von Art. 14 Abs. 1 GG kommt.

Der Subventionszweck ist folglich dauerhaft als wichtig einzustufen. Zu betonen ist jedoch, dass ein Ausgleich von *Mehrkosten* oder Mehraufwand einer Sanierung, der auf Grund von staatlichen Regulierungen an denkmalgeschützten Gebäuden besteht, nicht explizites Ziel der Steuervergünstigungen ist. Ebenso ist ein passender Ausgleich einer *Nutzeneinbuße* durch eingeschränkte Eigentumsrechte der einzelnen Steuersubjekte nicht explizites Ziel der steuerlichen Vergünstigungen. In der Zieldimension stehen hier allein die Gebäude und Kulturgüter, die schutzwürdig sind – unabhängig von Belastungen und Leistungsmöglichkeiten der Eigentümer. Dieser Punkt wird in Kapitel IV.D erneut aufgegriffen.

b) Städtebau

In einem ökonomisch anderen Zusammenhang steht die städtebauliche Förderung von Gebäuden in ausgewiesenen Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen. Hauptziel der Städtebauförderung ist die nachhaltige Stärkung der Städte und Gemeinden als Wirtschafts- und Wohnstandorte.

Die Ziele städtebaulicher Entwicklungsmaßnahmen lassen sich in Innen- und Außenentwicklung gliedern.⁷⁰ Im Rahmen der Außenentwicklung sollen neue Orte geschaffen werden oder vorhandene Orte um neue Orte erweitert werden. Ziel der Innenentwicklung ist es, neue Siedlungseinheiten in bestehenden Orten weiterzuentwickeln. Städtebauliche Sanierungsmaßnahmen haben zum Ziel, städtebauliche Missstände und funktionelle Mängel dauerhaft zu beheben; sie dienen überwiegend der Innenentwicklung.

Die Rechtfertigung eines staatlichen Eingreifens in den Städtebau kann weniger auf dem Weg eines originären, allokativen Marktversagens erfolgen. Musgrave (1959) hingegen lässt auch distributive Fehlfunktionen als Marktversagen gelten. Ein solches liegt vor, wenn das Marktergebnis nicht mit den normativen gesellschaftlichen Vorstellungen gerechter Verteilung übereinstimmt. Diese Subsumierung wird kontrovers diskutiert, da eine bestimmte Verteilung jenseits einer effizienten Allokation nicht Aufgabe des Marktes sei.

Der Eingriff des Staates in städtebauliche Bereiche, insbesondere der Entwicklungsgebiete, lässt sich eher aus distributiver Perspektive rechtfertigen. Auf der einen Seite betrifft dies Existenz und Verteilung öffentliche Einrichtungen der Daseinsvorsorge, zum anderen preisliche Gestaltungsfragen.

⁷⁰ Für eine genaue Unterscheidung zwischen Entwicklungs- und Sanierungsmaßnahmen vgl. §169 BauGB und §136 BauGB.

Im Fall der Sanierungsproblematik greifen zwei Sichtweisen. Je nach konkretem Objekt kann hier entweder im Sinne der städtischen Entwicklung die Argumentation einer gewünschten Verteilung angeführt werden. Ziel sind oft eine gute soziale Mischung in allen Stadtvierteln und gute Anbindung an alltägliche Einrichtungen. Auf der anderen Seite können Gebäude, die stark sanierungsbedürftig sind und ein entsprechendes Erscheinungsbild haben, auch negative externe Effekte für die lokale Allgemeinheit generieren. In diesem Fall wäre eine Internalisierung wünschenswert. Gemäß dem Grundsatz „Eigentum verpflichtet“ ist zunächst an den Eigentümer zu appellieren. Ist für diesen der Aufwand aus nicht selbst verursachten Gründen jedoch nicht tragbar, so kann eine Unterstützung der Allgemeinheit angebracht sein. Eine fiskalische Unterstützung kann hier – analog zum Fall der Denkmale – wie eine „Pigou-Subvention“ wirken.

Betrachtet man Altbausubstanz, welche jedoch nicht denkmalgeschützt ist, so hat ein Eigentümer die Möglichkeit sich zu entscheiden, ob er beispielsweise eine alte stuckbesetzte Decke oder entsprechende Fassade aufwändig restaurieren lässt, oder günstiger durch einfache Deckung ersetzen lässt. Legt eine Gesellschaft hohen Wert auf den Erhalt epochal geprägter Baukultur, so kann sie hier durch eine Begünstigung einen Anreiz schaffen, dem Erhalt der alten Substanz im Entscheidungskalkül des Besitzers Vorzug zu geben.

2. Fach- und subventionspolitisches Umfeld

Kulturgüterschutz und städtebauliche Entwicklung finden in einem komplexen administrativen und instrumentellen Feld statt. Dominant sind hier *Regulierungen* in Form von Ge- und Verboten, *staatliches Eigenhandeln* und eine intensive *planerische Einbettung*. Hinzu kommen als grob komplementäre Instrumente die betrachteten Steuervergünstigungen. Wechselwirkungen und gegenseitige Abhängigkeiten spielen hier potenziell eine große Rolle.

Die hier betrachteten Vergünstigungen im Bereich der Einkommensteuer, die eine Investition in gesellschaftlich wertvolle Gebäude und Güter fördern sollen, stellen nicht die einzige Möglichkeit einer entsprechenden Förderung dar. Zum einen existieren weitere steuerliche Begünstigungen, zum anderen auch zahlreiche Institutionen, die direkte Förderung anbieten. Diese Vielfalt an unterstützenden Maßnahmen im steuerlichen und nicht-steuerlichen Bereich ist im Auge zu behalten, wenn die Relevanz der vier betrachteten einkommensteuerlichen Begünstigungen berücksichtigt wird.

a) Steuerliche Vergünstigungen

Auf steuerlicher Seite sind Begünstigungen im Bereich der Grundsteuer, der Gewerbesteuer, der Umsatzsteuer sowie der Erbschaft- und Schenkungsteuer möglich. Auch sind die vier

betrachteten nicht die einzigen einkommensteuerlichen Vergünstigungen im Felde des Denkmalschutzes, wenngleich die wichtigsten.

Nach § 32 Grundsteuergesetz (GrStG) ist die Grundsteuer auf Antrag zu erlassen, wenn die erzielten Einnahmen und sonstigen Vorteile unter den jährlichen Kosten liegen. Dies gilt auch für Sportanlagen und Gebäude mit entsprechenden wertvollen Sammlungen, wenn diese der Öffentlichkeit und Forschung zugänglich gemacht werden und entsprechend vom Land anerkannt sind. Ist dies nicht gegeben, so ist regelmäßig eine 5-prozentige Ermäßigung der Einheitsbewertung nach §§ 82, 88 Bewertungsgesetz (BewG) für Grundstücke, die mit Baudenkmalen bebaut sind, möglich. Die Voraussetzungen sind folglich ähnlich denen, die für die einkommensteuerliche Berücksichtigung gelten. In einigen Fällen können Eigentümer daher sowohl für die Einkommensteuer eine Begünstigung, als auch einen Grundsteuererlass erhalten.

Nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) sind die Umsätze von Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände wie Theater, Orchester und der anderen dort explizit genannten kulturellen Einrichtungen unter den weiteren Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit; dies gilt auch für Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer, z. B. solcher, die sich in privatem Besitz befinden, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die obig bezeichneten Einrichtungen erfüllen. Im Bereich des Denkmalschutzes betrifft dies z.B. Umsätze aus Eintrittsgeldern für Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst.

Eine weitere steuerliche Begünstigung ist bei der Erbschafts- und Schenkungsteuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG möglich. Dies gilt jedoch nur, wenn die entsprechenden Bauten oder Gegenstände nicht binnen zehn Jahren weiter veräußert werden; in diesem Fall sind die jeweiligen Steuern rückwirkend zu entrichten. Geschützte Gebäude werden lediglich mit 15% ihres Verkehrswertes angesetzt, Kunstwerke, Sammlungen, Bibliotheken und Archive mit 40% ihres Wertes, wenn die jährlichen Kosten die Erträge übersteigen und die Bauten und Gegenstände Forschung und Öffentlichkeit soweit möglich zugänglich gemacht werden. Sind Denkmale oder nationale Kulturgüter seit mindestens zwanzig Jahren im Besitz der Familie oder in ein entsprechendes Verzeichnis eingetragen, so sind sie gänzlich von der Erbschafts- und Schenkungsteuer befreit.

Im Bereich der Einkommensteuer selbst sind noch relevant:⁷¹

§ 11a EStG: Verteilung von Erhaltungsaufwand an Gebäuden in städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsgebieten auf zwei bis fünf Jahre. Voraussetzungen wie bei § 7h (korrespondierend zu § 10f Abs. 2 für wirtschaftlich genutzte Gebäude).

⁷¹ Vgl. Leins und Bruckmeier (2017).

- § 11b EStG: Verteilung von Erhaltungsaufwand an Baudenkmälern auf zwei bis fünf Jahre. Voraussetzungen wie bei § 7i (korrespondierend zu § 10f Abs. 2 für wirtschaftlich genutzte Gebäude).
- § 4 Abs. 8 EStG: Verteilung von Erhaltungsaufwand an Gebäuden im Betriebsvermögen auf zwei bis fünf Jahre (wie §§ 11a und 11b).
- § 10b EStG: Spenden an Institutionen und Organisationen des Denkmal- und Kulturgüterschutzes können von der Einkommensteuer abgesetzt werden, sofern sie als gemeinnützig anerkannt sind. Das gilt auch für Spenden an die zuständigen Denkmalschutzbehörden. In der Körperschaftsteuer (§ 9 KStG) ist ein analoge Spendenabzug ermöglicht.

Schließlich ist hier noch die Nutzungswertbesteuerung bei Baudenkmalen (§ 13 Abs. 4 EStG) für Land- und Forstwirte zu nennen, die in Teilband C des Gesamtvorhabens evaluiert wird.

b) Direkte Förderungen: Denkmalschutz

Die Kulturhoheit liegt bei den Ländern. An der Förderung von Denkmalen und weiteren Kulturgütern beteiligen sich jedoch alle föderalen Ebenen. Hinzu kommen verschiedene private Stiftungen. Einige sollen hier – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – kurz Erwähnung finden, ohne eine detaillierte Beschreibung zu leisten, um einen groben Überblick über verschiedene Fördermöglichkeiten zu geben.

Auf Bundesebene ist hier insbesondere die Denkmalförderung der Beauftragten der Bundesregierung für Kultur und Medien (BKM). Das Programm „National wertvolle Kulturdenkmäler“ fördert Baudenkmäler, archäologische Stätten sowie historische Parks und Gärten von kulturell und historisch großer Bedeutung. Von 1950 bis 2014 wurden mit Mitteln aus diesem Programm etwa 640 Kulturdenkmäler mit rund 350 Millionen Euro erhalten und restauriert. Daneben gibt es beim Bund seit 2007 vor allem das Sonderinvestitionsprogramm für besondere Maßnahmen (400 Mio. Euro). Seit 2007 hat die BKM neben den sonstigen Denkmalpflegeprogrammen sechs Denkmalschutz-Sonderprogramme mit insgesamt rund 190 Millionen Euro aufgelegt, durch die dringliche Sanierungsarbeiten an bedeutenden Kulturdenkmälern ermöglicht werden sollen.

Darüber hinaus gibt es seit 1991 das Programm Städtebaulicher Denkmalschutz beim Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit (BMUB). Zunächst auf Ostdeutschland beschränkt, wurde das Programm im Jahr 2009 auf das ganze Bundesgebiet ausgedehnt. Von der 1991 bis einschließlich 2016 stellte der Bund Finanzhilfen in Höhe von rund 2,597 Milliarden Euro für Maßnahmen des Städtebaulichen Denkmalschutzes bereit, davon rund 2,328 Milliarden Euro für die neuen Länder und rund 0,29 Milliarden Euro für die alten Länder. Bis 2016 hat der Bund mit diesen Mitteln 503 Städte, davon 238 in Ost- und 265 in Westdeutschland unterstützt. Im Jahr 2017 stellt der Bund weitere Bundesfi-

nanzhilfen in Höhe von rund 110 Millionen Euro zur Förderung städtebaulicher Gesamtmaßnahmen im Städtebaulichen Denkmalschutz bereit.⁷²

Die Förderung der Denkmale und Kulturgüter wird darüber hinaus von privaten Stiftungen, den Länderhaushalten und Stiftungen der Länder unterstützt. Genannt werden können die

- Denkmalstiftung Baden-Württemberg, unterstützt vom Land, zur Unterstützung privater Initiativen;
- Nordrhein-Westfalen-Stiftung Naturschutz, Heimat- und Kulturpflege, für kleinere und mittlere Baudenkmale;
- Stiftung Industriedenkmalspflege und Geschichtskultur für Industrieanlagen in NRW;
- Wüstenrot Stiftung;
- Bayrische Landesstiftung;
- Stiftung Archäologie im rheinischen Braunkohlerevier;
- Deutsche Stiftung Denkmalschutz für Denkmale die sich im Besitz von gemeinnützigen Einrichtungen, Kirchengemeinden, Kommunen oder Privatpersonen befinden;
- Deutsche Bundesstiftung Umwelt;
- Stiftung Kiba für kleinere Dorfkirchen in den neuen Ländern.

In der Gesamtschau zeigt sich ein hohes Bewusstsein für die Relevanz der Erhaltung von Altbausubstanz, Denkmalen und historisch und kulturell wertvollen Kulturgütern. Deren Erhaltung und Sanierung kann auf sehr verschiedene Weise gefördert werden. Allerdings trägt die breite Palette der Fördermöglichkeiten auch zu Unübersichtlichkeit und Intransparenzen bei, so dass insbesondere für private Haushalte schwer zu erkennen ist, welche Möglichkeiten einer Unterstützung es im Einzelfall gibt und welche am besten geeignet ist. Dies bedeutet höhere Kosten der Entscheidungsfindung.

Es zeigt sich jedoch auch, dass sowohl die bundesweiten Förderprogramme als auch die Arbeit der Stiftungen auf jene Denkmale abzielen, die im Denkmalcharakter ihre Existenzberechtigung haben. Privatpersonen, deren Eigenheim unter Denkmalschutz steht, sowie auch vermietete Wohngebäude mit Denkmalcharakter, profitieren hiervon kaum.

c) Direkte Förderungen: Städtebau

Auch im Rahmen des Städtebaus zeigen sich mehrere Förderprojekte jenseits der Möglichkeit der Förderung im Rahmen der einkommensteuerlichen Begünstigung. Für das aktuelle Jahr 2017 stehen folgende Bund-Länder-Programme zur Förderung des Städtebaus zur Verfügung:

- Aktive Stadt- und Ortszentren zur Förderung der Innenentwicklung;

⁷² BMUB (2017), Städtebaulicher Denkmalschutz, www.bmub.bund.de/P3099.

- Stadtbau zur Anpassung an den demographischen und strukturellen Wandel in Ost und West;
- Soziale Stadt zur Stabilisierung und Aufwertung von Stadt- und Ortsteilen mit besonderem Entwicklungsbedarf;
- Städtebaulicher Denkmalschutz zum Erhalt historischer Stadtkerne und Stadtquartiere (oben schon erwähnt);
- Kleinere Städte und Gemeinden zur Sicherung der Daseinsvorsorge im ländlichen und dünn besiedelten Raum;
- Zukunft Stadtgrün zur Verbesserung des städtischen Grüns.

Antragsberechtigt sind allein Städte und Gemeinden. In den geförderten Gemeinden wiederum können Investoren und private Eigentümer, die in einem ausgewiesenen Fördergebiet ein förderfähiges Projekt durchführen wollen, bei der zuständigen Gemeinde eine Förderung beantragen. Näheres regeln die Städtebauförderungsrichtlinien der Länder.

Auch durch diese Maßnahmen profitieren bisher häufig öffentliche Vorhaben oder größere private und gewerbliche Investoren; Informationsvorteile auch über administrative Prozesse spielen eine Rolle. Wenngleich die Einbeziehung auch anderer privater Grundbesitzer von der Städtebauförderung anvisiert ist, gestaltet sich die Umsetzung häufig schwierig. Die Entwicklung von Strategien und Instrumenten zur Aktivierung privater Eigentümer ist deshalb ein wichtiges gemeinsames Handlungsfeld von Bund, Ländern und Kommunen.

Sowohl im Denkmalschutz wie auch im Städtebau kommen direkte Förderungen und Finanzhilfen einerseits und Steuervergünstigungen andererseits zusammen. In einigen Fällen kann es hier zu Konkurrenzen zwischen den Instrumenten kommen. Im Wesentlichen aber sind die verschiedenen Finanzinstrumente komplementär: Während die direkten Fördermaßnahmen vor allem „große“ Maßnahmen betreffen und/oder an nicht steuerpflichtige staatliche Institutionen und Parafiski gehen, decken die Steuervergünstigungen das Gros der Maßnahmen ab, die private Haushalte und Unternehmen umsetzen. Fraglich ist auch, inwiefern die Vielfalt möglicher Subventionen hohe Transaktionskosten der Informationsgewinnung beim Steuerpflichtigen impliziert.

3. Benchmarks der Subventionszwecke

Intensität und Volumen der Subventionierung, die mit den Steuervergünstigungen der §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG einhergehen, hängen ab von der ansonsten geltenden steuerlichen Behandlung der begünstigten Aktivitäten. In einem auch steuerlich sehr intensiv gestalteten Umfeld wie dem Bauen und Wohnen ist die alternative zur jeweiligen Steuervergünstigung nicht automatisch die „Normalbesteuerung“. Für die interessierenden vier

Steuervergünstigungen werden die andernfalls geltenden Regeln jeweils als Benchmarks angesehen.

a) Benchmarks zu §§ 7h und 7i EStG

Die Möglichkeiten zur erhöhten Absetzung für Abnutzung (AfA) von Herstellungs- und Anschaffungskosten für bestimmte Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen an einem Denkmalgebäude bzw. an Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder in einem städtebaulichen Entwicklungsbereich §§ 7h und 7i EStG fallen in der Bereich der Erzielung von Einkünften. Hier, wie bei allen anderen Einkommensarten, die mit mittel- bis langfristig Investitionen einhergehen, wird dem einkommensteuerlichen Nettoprinzip nicht durch sofortige Komplettabsetzung von Werbungskosten, sondern durch eine (grob) periodengerechte AfA entsprochen.

Gäbe es die Sonderregeln der §§ 7h und 7i EStG nicht, würden die für Wohn- und Bürogebäude und Gebäudeteile üblichen Absetzungsregeln zu Anwendung kommen.⁷³ Das sind nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG linear konstante Abschreibungssätze:

- Bei einem nach dem 31.12.1924 fertig gestellten Gebäude beträgt der AfA-Satz jährlich 2,0 % (Absetzung über 50 Jahre),
- bei Fertigstellung vor dem 1.1.1925 jährlich 2,5 % (Absetzung über 40 Jahre).
- bei gewerblich genutzten Gebäude, die zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen, jährlich 3% (Absetzung über 33 1/3 Jahre).

Der Subventionsvorteil §§ 7h und 7i EStG besteht also nicht darin, dass die betreffenden Herstellungs- und Anschaffungskosten **überhaupt** abgesetzt werden können. Eine grundsätzliche Absetzungsmöglichkeit ist steuersystematisch zwingend geboten. Diese dem Nettoprinzip innewohnende Selbstverständlichkeit ist vor allem bedeutsam im Vergleich mit den Regeln nach §§ 10f und 10g EStG und deren grob analoger Gestaltung.

Der Subventionsvorteil §§ 7h und 7i EStG besteht somit „nur“ darin, dass sich die Abschreibungsdauern von 30, 40 oder 50 Jahren auf zwölf Jahre verkürzen und zudem (leicht) degressiv gestaltet sind. Die begünstigten Maßnahmen können damit mehr als drei- bis viermal so schnell abgeschrieben werden; hiervon kann – im Gegensatz zu Normal-Afa⁷⁴ – potenziell ein merklicher Verhaltensanreiz ausgehen.

Eine ähnliche Einschätzung zur fehlenden Anreizwirkung der langen und linearen Normalabschreibung steht auch im Wesentlichen hinter anderen Absetzungsmodellen, die in der

⁷³ Bzw. ggf. Sonderfälle: §§ 7.4, 7.5, 7b EStG.

⁷⁴ In vereinfachter Perspektive gehen wir davon aus, dass Absetzungszeiträume, die häufig über die Restlebenszeit individueller Immobilieneigentümer hinausgehen, für diese nicht mehr als Instrument persönlicher Glättung ihrer Spitzensteuersätze über den Lebensverlauf hinaus betrachtet werden.

Vergangenheit genutzt wurden, wenn aus unterschiedlichen Gründen Immobilieninvestitionen allgemein angeregt oder in bestimmte Verwendungen gelenkt werden sollten. Besonders unterschiedliche Modelle der Degression standen hier im Vordergrund. Mit der degressiven Abschreibung nach § 7 Abs. 5 EStG wurden bis 2005 Bauherren und Erwerber gefördert, die neue Gebäude oder neue Eigentumswohnungen zu Wohnzwecken vermieten.

b) Benchmarks zu § 10f EStG

Wie oben ausgeführt, kann die Steuervergünstigung des § 10f EStG u.U. auch als Maßnahme zu Gewähr von Gerechtigkeit zwischen Eigentümern von Denkmälern und solchen nicht geschützter Gebäude begründet werden. Weil Eigentümer von Wohneinheiten unter Denkmalschutz weniger Gestaltungsspielraum haben und höheren Kosten sowie größerem Verwaltungsaufwand bei Sanierungen und Umbauten gegenüberstehen, wird ihnen ein Ausgleich gewährt, damit sie sich in etwa so stellen wie Eigentümer ansonsten ähnlicher Wohneinheiten ohne Denkmalschutz.

Der Maßstab im Vergleich zu Eigentümern ähnlicher selbstgenutzter Wohneinheiten, die nicht als Denkmal klassifiziert sind, hat sich in den letzten drei Jahrzehnten mehrfach verändert.

Für die Anschaffungs- und Herstellungskosten von selbst genutztem Wohneigentum galt ab dem 1.1.1994 die „Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus“ nach §10e EStG. Hiernach konnten in den ersten vier Jahren nach der Fertigstellung jeweils bis zu 6% und in den vier darauf folgenden Jahren noch einmal bis zu 5% der Herstellungskosten zuzüglich der Hälfte der Anschaffungskosten bis zu einer jährlichen Höchstgrenze wie Sonderausgaben abgezogen werden.

Jedoch galt §10e EStG letztmals für Wohneigentum, das bis zum Jahresende 1995 angeschafft wurde. An die Stelle des §10e EStG trat stattdessen die Eigenheimzulage. Die steuerrechtliche Förderung selbstgenutzten Wohneigentums brachte bei §10e EStG skizzierten Effekt mit sich, dass Haushalte höherer Einkommensklassen eine größere Steuerersparnis bei gleichen Ausgaben erhielten. Dieser Effekt sollte durch die Umstellung auf eine progressionsunabhängige Eigenheimzulage verhindert werden. Statt höhere Einkommensklassen zu favorisieren, sollten in diesem Zuge Familien stärker gefördert werden. Die Eigenheimzulage wurde bis zu bestimmten Einkommensgrenzen gewährt, so dass Haushalte mit hohen Einkommen nicht förderfähig waren (zuletzt: 70.000 / 140.000 Euro p.a.). Zudem stieg die Obergrenze der Förderfähigkeit um 30.000 Euro Jahreseinkommen je Kind berücksichtigt.

Die Förderung wurde wie bereits zuvor in §10e EStG acht Jahre lang gewährt. Sie betrug 1% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Jahr bis maximal 1.250 Euro p.a. zuzüglich 800 Euro je Kind. Somit ist diese Förderung unabhängig vom Einkommen des Haushalts und

orientiert sich allein an den Kosten sowie der Anzahl der Kinder. Der Fokus war gerichtet auf das Wohneigentum und die Förderung von Familien.

Haushalte in denkmalgeschützten Gebäuden konnten in diesem Zeitraum jeweils für einzelne Maßnahmen wählen, ob sie eine Förderung nach §10f EStG oder nach Eigenheimzulage in Anspruch nehmen wollten. Dies hatte den Effekt, dass Haushalte mit geringeren Einkommen und höherer Kinderzahl wahrscheinlicher die staatliche Unterstützung nach Eigenheimzulagengesetz wählten, während Haushalte höherer Einkommen und mit geringerer Kinderzahl sich nach §10f EStG besser stellten.

Die Eigenheimzulage – eine der größten staatlichen Subventionen überhaupt – wurde zum 1.1.2006 ersatzlos abgeschafft.⁷⁵ Seit 2006 haben private Haushalte keine Möglichkeiten mehr, Anschaffungs- und Herstellungskosten selbst genutzten Wohneigentums, welches nicht dem Denkmalschutz unterliegt oder als Altbau gefördert werden kann, öffentlich fördern zu lassen.⁷⁶ Dies gilt sowohl im Rahmen der Einkommensteuer als auch in Bezug auf direkte Zulagen. Eine Ausnahme stellt die Möglichkeit des Absetzens von Handwerkerleistungen sowie eine mögliche Förderung im Rahmen der Eigenheimrente („Wohn-Riester“) dar.⁷⁷

Im Laufe ihrer Nutzung hat der Abzug der Aufwendungen wie Sonderausgaben nach § 10f EStG – 9 Prozent Abzug jährlich für 10 Jahre – somit folgende drei strukturell verschiedene Benchmarks für Subventionsvolumen und -wirkung erfahren. Die Benchmarks definieren sich als die jeweils geltende Alternative zu § 10f EStG im „Nicht-Denkmal-Fall“:

1. Eine degressive Abzugsmöglichkeit, deren Subventionsvorteil ebenfalls mit steigendem Grenzsteuersatz wuchs.
2. Eine progressionsunabhängige, über das Steuersystem abgewinkelte Förderung (ein „tax credit“) mit Einkommenshöchstgrenzen.
3. Keine Förderung. Ausgaben werden als normale Konsumausgaben aus dem versteuerten Einkommen geleistet. Aktuell ist dieses Benchmark maßgeblich.

Hinzu kommt, der zwar nicht alternativ anwendbare, aber naheliegende Vergleich mit §§ 7h und 7i EStG, d.h. die Behandlung gleichartiger Immobilien, die nicht selbstgenutzt, sondern vermietet bzw. als Betriebsvermögen genutzt werden.

Gerade die letztgenannte Analogie – die auch im Subventionsbericht als eine Rechtfertigung für § 10f EStG dient – rückt durch das Benchmarking in eine neues Licht: Im direkten Vergleich der Regeln wirken §§ 7h und 7i EStG etwas umfangreicher als § 10f EStG, denn dort können 100% der geförderten Ausgaben abgeschrieben werden, hier „nur“ 90% abge-

⁷⁵ Auf Grund von verzögerter Baufertigstellung verbleiben in der Praxis Anwendungsfälle sowohl von § 10e EStG als auch der Eigenheimzulage.

⁷⁶ Außer im Rahmen spezieller Förderungen der KfW; z.B. für energieeffizientes Sanieren.

⁷⁷ Vgl. §35a EStG sowie §91a Abs. 3 und 4 EStG in Verbindung mit EigRentG vom 29.7.2008.

setzt werden. Im Vergleich der Subventionsvorteile aus dem Benchmark kehrt sich dieses Bild aber um: § 10f EStG ermöglicht 90% Absetzung anstelle von **keiner** Absetzung; §§ 7h und 7i EStG dagegen bewirken „nur“ die Beschleunigung von Absetzungen um 18, 28 oder 38 Jahre im Vergleich zu gewöhnlichen Absetzungen; zu 100% abgeschrieben wird immer. Der finanzielle Fördervorteil, den § 10f EStG schafft ist also entgegen dem ersten Anschein *größer*.

c) Benchmark für § 10g EStG

Die Steuervergünstigung § 10g EStG gilt für schutzwürdige Kulturgüter im Eigentum des Steuerpflichtigen, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden.

Der Benchmark ist hier vergleichsweise knapp formuliert, er folgt aus der einkommensteuerlichen Behandlung von nicht schutzwürdigen Kulturgütern und anderen Konsumgütern. Eine Absetzungsmöglichkeit für vergleichbare Maßnahmen besteht dort nicht; mithin ist der nominelle Subventionsvorteil – 9 Prozent Absetzung jährlich für 10 Jahre – hier gleich dem tatsächlichen Vorteil.

Interessant ist hier Analogie zu der hier nicht anwendbaren Steuervergünstigungen nach § 10f EStG. Die Gleichbehandlung mit selbst bewohnten Denkmalimmobilien ist sehr nahelegend. Zuweilen würde alles andere als eine Gleichbehandlung unsinnig erscheinen, wenn zum Beispiel Maßnahmen am bewohnten Denkmal nach § 10f EStG gefördert würden, denkmalpflegerisch gleichwertige Maßnahmen an den dazugehörigen, ebenso geschützten Gartenanlagen aber nicht. Auch mit Blick auf die Interpretation der Steuervergünstigungen als dem Grunde nach gerechtfertigter „Ausgleich“ für verordnete Nutzungsbeschränkungen zeigt sich ein starkes Argument für die analoge Gestaltung von § 10g EStG.

Steuersystematisch *zwingend* ist die Analogie gleichwohl nicht. Dies gilt umso mehr, als auch § 10f EStG schon seine Ausgestaltung nicht unwesentlich einer Analogie zu anderen Steuervergünstigungen verdankt, den §§ 7h und 7i EStG. Diese Analogiekette wird für die weitere Bewertung wichtig sein.

D. Wirkungsanalyse

1. Effektivität der Zielerreichung

Welche Wirkungen können den vier betrachteten Steuervergünstigungen nachweislich zugeschrieben werden? Wie sähen Denkmalschutz und Städtebau in Deutschland aus, wenn es sie nicht gäbe?

Die ideale Wirkungsanalyse für Subventionen und Steuervergünstigungen baut auf ein solches kontrafaktisches Szenario. Will man die Effekte der vier evaluierten Maßnahmen empirisch nachweisen und die Wirkungen den Maßnahmen auch kausal zuordnen, bieten sich hierfür prinzipiell verschiedene Forschungsstrategien an. Die im Zeitablauf wechselnden Ausgestaltungen der Steuervergünstigungen selbst und auch die in Abschnitt IV.C.3 dargestellten, ebenfalls wechselnden Benchmarks bieten aus Forschungssicht potenzielle fruchtbare Anknüpfungspunkte für aufwendige empirische Evaluationen, die sich sog. quasi-experimenteller Methoden bedienen. Dabei kommt angesichts der erfolgten Änderungen bei Instrumenten und Benchmarks vor allem ein Regressions-Diskontinuitäten-Ansatz in Frage. Ob die alternative Methode, der sog. Differenzen-in-Differenzen-Ansatz ebenfalls genutzt werden könnte, hängt vor allem davon ab, ob man geschützte und nicht geschützte Immobilien als taugliche Behandlungs- und Kontrollgruppe ansehen kann.⁷⁸

Die vorliegende Evaluation kann solche Wirkungsanalysen nach bestvorstellbarem Standard nicht vorlegen. Zum einen sind die Datenanforderungen derartiger Untersuchungen sehr hoch; ohne empirische Befragungen der Geförderten und ggf. vergleichbarer nicht Geförderter als Kontrollgruppe ist eine belastbare Empirie in dem komplexen Interventionsfeld Denkmalschutz und Städtebau kaum vorstellbar.

Die Komplexität des Interventionsfeldes selbst schafft dabei eine zusätzliche, sehr grundlegende Herausforderung für eine kontrafaktische Betrachtung: Die kontrafaktische Hypothese selbst beruht elementar auf der Freiwilligkeit von Maßnahmen: Subventionen werden staatlicherseits angeboten und von den zu fördernden Subjekten angenommen - *oder nicht*. An dieser Entscheidung der Individuen und der kausal auf diese Entscheidung zurückzuführenden Umsetzung der jeweiligen Maßnahmen bemisst sich die Wirksamkeit der Subvention.

Genau das ist im Denkmalsschutz aber keineswegs der Regelfall. Maßnahmen an geschützten Immobilien und Kulturgütern sind denkmalgerecht umzusetzen – egal, ob dafür eine

⁷⁸ Vgl. zu den Hintergründen der Methoden: BMWi-Beirat (2013), S. 10 ff.; sowie die „Leitlinien und Empfehlungen des Vereins für Socialpolitik für Ex post –Wirkungsanalysen“ (2015). Der gemeinsame Methoden- und Ergebnisband der vorliegenden Evaluierung wird hierauf kurz eingehen.

Steuervergünstigung in Anspruch genommen wird oder nicht. Da die Denkmalschutzgesetze i.d.R. ihren Fokus auf den Erhalt der Substanz legen, während §§ 7i und 10f EStG auch eine „sinnvolle Nutzung“ begünstigen, ist allenfalls mit einer früheren und ggf. nutzungsändernden Investition zu rechnen – auch diese muss jedoch denkmalgerecht durchgeführt werden.

Auch können Immobilieneigentümer mitten in städtebaulichen Sanierungsgebieten nicht darum bitten, dass ihr Gebäude aus der Zone ausgeschlossen werde. Das heißt, dass die Betroffenen natürlich auf die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen selbst verzichten können, nicht jedoch oder nur sehr viel eingeschränkter auf die damit subventionierten Maßnahmen.

Zwar ist immer noch ein gutes Maß individueller Entscheidungsfreiheit bei Intensität und vor allem dem Zeitpunkt der betreffenden Maßnahmen gegeben. Der prinzipielle Vorbehalt aber bleibt: Gäbe es die betrachteten Vergünstigungen nicht, müssten die Eigentümer der betreffenden Immobilien und Kulturgüter vielfach – früher oder später – auch ohne Steuervergünstigung aktiv werden, weil sie bindendem (Denkmalschutz-)Recht unterliegen.⁷⁹ Zwar trifft dieser Gebotscharakter nicht auf alle Anwendungsfälle der vier Steuervergünstigungen in gleicher Intensität zu. Auch ist es sinnvoll, die anwendbaren gesetzlichen Gebote und deren effektiven Vollzug in der kommunalen Praxis nicht komplett gleichzusetzen. Dennoch gilt: Die geförderten investiven Maßnahmen dürften auch ohne die Vergünstigung zumeist nicht einfach unterbleiben. Hier wird noch einmal der stark distributive Charakter der betrachteten Steuervergünstigungen deutlich.

Wenn im kontrafaktischen Szenario zu §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG also primär eine andere Verteilung finanzieller Lasten zwischen Fiskus und Privaten sowie spätere Zeitpunkte von Investitionen auftreten würden, weniger sich ändernde Aktivitäten der Privaten, sind einer klassischen Wirkungsanalyse im Sinne einer Effektivitätsbetrachtung enge Grenzen gesetzt. Zudem ist nicht klar, ob und in welchem Umfang statt der betrachteten einkommensteuerlichen Begünstigung andere finanzielle Unterstützungen in Anspruch genommen werden oder werden könnten, so dass das Durchführen oder Unterlassen von Maßnahmen nicht nur an diese Regelung geknüpft ist.

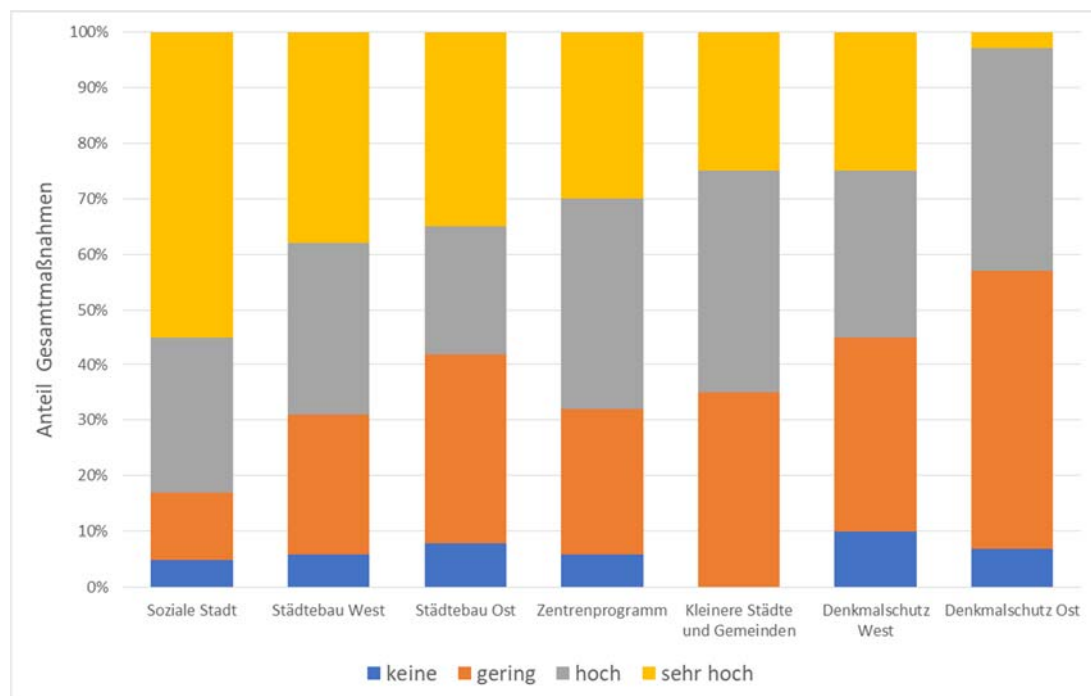
Dennoch lassen sich datenbasiert einige Befunde zu den Wirkungen der §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG ableiten. Wie die Quantifizierungen der Maßnahmen (Abschnitte II.B und IV.B) gezeigt haben, werden die vier Steuervergünstigungen in der mittleren Schätzung im Jahr 2016 zusammen in knapp 90.000 Fällen genutzt. Mit mehr 53.000 Fällen dominiert hier

⁷⁹ Vorausgesetzt, dass die extreme Möglichkeit, sich den Geboten zu entziehen, nur selten genutzt wird, weil sie zumeist mit einem spürbaren Vermögensschaden einhergeht: § 31 Abs. 1 Denkmalschutzgesetz (DSchG NRW) eröffnet die Möglichkeit, ein Denkmal an die Gemeinde abzugeben, wenn es dem Eigentümer nicht zuzumuten ist, dieses weiter zu unterhalten. Die meisten Denkmalschutzgesetze der Länder weisen ähnlichen Regeln auf.

§ 10f EStG, während § 10g EStG mit gut 800 Fällen eine (erwartete) ergänzenden Rolle spielt.

Ob 90.000 Fälle bei über 1 Millionen förderfähiger Gebäude und Kulturgüter in privater Hand nun ein Zeichen großer, kleiner oder hinreichender Wirksamkeit der Steuervergünstigungen ist, kann ohne Weiteres nicht beurteilt werden. Erste vorsichtige Hinweise für die Förderung nach §§ 7h und 7i EStG können den Befragungsergebnissen aus dem Monitoring der Bund-Länder-Städtebauförderung entnommen werden (Abbildung IV-1).

Abbildung IV-1: Geschätzte Bedeutung der Steuervergünstigungen §§ 7h und 7i EStG nach Programm



Quelle: BMUB (2014), Monitoring Städtebauförderung im BBSR; eigene Darstellung.

Im Rahmen des Elektronischen Monitorings (eMo) werden Kommunen (nicht die Investoren selbst) zu ihrer Einschätzung bezüglich der Bedeutung dieser beiden Steuervergünstigungen befragt. Da aber die kommunalen Behörden, lokale Stadtplaner sowie Sanierungsträger in den Antragsprozess für die Steuervergünstigungen eingebunden sind (IV.A.2.e), kommt diesen Einschätzungen ein durchaus hohes Gewicht zu. Es wird deutlich, dass die positiven Einschätzungen („hoch“ und „sehr hoch“) je nach Anwendungsbereich sehr variieren von unter 20 bis über 50 Prozent. Angaben zu den §§10f sowie 10g EStG sind im Monitoring nicht enthalten, wären jedoch mit dem Ziel eines umfassenden Monitorings ebenso wünschenswert.

Zu beachten ist, dass Steuervergünstigungen nach §§ 7h und 10f EStG nur für Gebäude in förmlich festgelegten Sanierungsgebieten in Betracht kommen. Die Programme der Städtebauförderung lassen hingegen Gebietsabgrenzungen sowohl mit Festlegung als förmlich festgelegtes Sanierungsgebiet als auch mit anderen Festlegungen zu (z.B. als Stadtumbaugebiet nach § 171b BauGB, Soziale Stadt Gebiet nach § 171e BauGB oder als einfache Gebietsabgrenzung auf Grund eines Ratsbeschlusses). In Gebieten mit diesen Festlegungen liegt die Bedeutung der Steuervergünstigung wegen Nicht-Anwendbarkeit per definitionem bei Null.

In der Literatur finden sich jedoch auch Analysen, die zu deutlich anderen Aussagen kommen. Männig (2006) kommt in einem Gutachten im Auftrag des Bundesverbandes Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen u.a. zu §§ 7h, 7i und 10f EStG zu dem Schluss, dass sich die Steuervergünstigungen mehr als selbst finanzieren, weil angestoßene Investitionen zu Aufträgen für Handwerk und Zulieferern führen, was über volkswirtschaftliche Multiplikatoreffekte bewirke, dass eine (zum Gutachtenszeitpunkt befürchtete) Abschaffung der Steuervergünstigungen sogar zu Einnahmeverlusten für den Fiskus führen würde.⁸⁰ Ähnliche Schlussfolgerungen präsentieren die Deutsche UNESCO-Kommission (2006) und Halder-Hass (2012) mit Blick auf deutsche Welterbestätten und deren Förderung – allerdings basierend auf vorwiegend touristischen Multiplikatoreffekten.⁸¹

Derartige Argumentationsmuster über Multiplikatoreffekte sind in der Subventions-Apologie weit verbreitet: Geförderte Investitionen generieren Zweitrundeneffekte, die in anderen Bereichen zu Steuereinnahmen führen, die sonst nicht entstanden wären. Ergo, so die Argumentation, sind die Steuerausfälle akkumuliert betrachtet geringer als bei einer fokussierten Betrachtung der Einkommensteuer. Durch das Anstoßen von Aufträgen für die lokale und regionale Wirtschaft, insbesondere der Handwerksbetriebe, werden Arbeitslosigkeit und Transferzahlungen reduziert und über Einkommenseffekte wird wiederum der Konsum gesteigert, was positive Effekte besonders für die Mehrwertsteuer nach sich zieht. Wie weit diese komplementären Folgeinvestitionen die Kosten der Steuervergünstigung über Produktions- und Beschäftigungseffekte kompensieren oder gar überkompensieren wird in der Literatur unterschiedlich gewertet.

Bisweilen wird geschlussfolgert, dass die Steuervergünstigung sich gar selbst trägt und als Nebeneffekt die lokale Wirtschaft fördert. Die Verteilung der angestoßenen Einnahmen aus anderen Steuerquellen entspricht jedoch nicht auf jeder föderalen Ebene der Traglast der Steuervergünstigung. So kommt auch das RWI (2004) bei einer Betrachtung der Fiskaleffekte der Städtebauförderung insgesamt zu dem Schluss, dass die gesamtwirtschaftlichen Ef-

⁸⁰ Männig (2006).

⁸¹ Deutsche UNESCO-Kommission (2006) sowie Halder-Hass (2012).

fekte der Städtebauförderung im weiteren Sinne für den Bund eine positive Bilanz, für die Gemeinden und insbesondere die Länder jedoch die Kostenseite deutlich überwiegt.⁸²

Bei dieser partialanalytischen Einschätzung musste jedoch von Verdrängungs- und Mitnahmeeffekten abstrahiert werden, so dass die genannten Zahlen als optimistische, maximale Werte zu verstehen sind. Grob vereinfachend wird angenommen, dass die für die subventionierten Aktivitäten genutzten Ressourcen ansonsten komplett brachgelegen hätten und erst durch die Förderungen aus einer Art Dornröschenschlaf geweckt wurden. Derartige Annahmen sind sehr extrem, beruhen sie doch auf der unwahrscheinlichen (und unökonomischen) Prämisse, dass klar spezialisierte Ressourcen (Arbeit und Kapital) direkt zur Verfügung stehen, wenn eine gewünschte Aktivität subventioniert wird, aber ansonsten in keine andere zweitbeste Nutzung gehen würden. Das Gegenteil ist auf (halbwegs) funktionierenden Märkten der Fall.

Das ifo Dresden (2012) kommt in einer grundlegenden Betrachtung zu dem Schluss, dass unter Aufgabe der restriktiven und unrealistischen Annahmen keine Selbstfinanzierung staatlicher Förderprogramme möglich ist. Dies ist vor allem darauf zurückzuführen, dass ein Teil der unter der Förderung getätigten Investitionen auch ohne Förderung stattgefunden hätte.⁸³

Diese Einschätzung trifft ohne Zweifel auch für die vier Steuervergünstigungen von §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG zu – allein schon, weil sie zu einem nicht geringen Teil denkmalrechtlich umgesetzt werden müssen. Es ist auch, das sei hier noch einmal deutlich angemerkt, *gar nicht notwendig*, dass Subventionen, die allokativ sehr gut gerechtfertigt sind und wertvolle *gesellschaftliche* Mehrwerte erbringen können, auch noch einen fiskalischen „Return on Investment“ erbringen. Mit der Akkumulation wohlklingender, gesamtwirtschaftlich aber nicht plausibler Multiplikatoreffekte und Zweitrundeneffekte illustrieren manche Gutachten eher, dass das Gutgemeinte nicht immer dem Guten dient, als dass sie der Sache des Denkmalschutzes und des Städtebaus tatsächlich dienen.

2. Interpersonal distributive Aspekte

Alle vier Steuervergünstigungen sind als Abzüge bzw. Absetzungen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer gestaltet: §§ 7h und 7i EStG als erhöhte Absetzungen, §§ 10f und 10g EStG als Abzüge wie Sonderausgaben. Damit wirken sie zwingend ungleichmäßig zwischen den Beziehern unterschiedlich hoher Einkommen. So impliziert die Verankerung der Förderung von Baudenkmalen, Kulturgütern und städtebaulicher Sanierung im

⁸² RWI (2004).

⁸³ ifo Dresden (2012).

Rahmen der Einkommensteuer Wirkungsweisen, von denen nicht alle erwünscht sein mögen.

Ein deutlicher distributiver Effekt sei am Beispiel einer denkmalgeschützten Immobilie erläutert, gilt jedoch ebenso für die weiteren betrachteten Vergünstigungen : Zunächst kann der Eigentümer eines Gebäudes unter Denkmalschutz, der ein sehr geringes Einkommen hat, nicht von der Steuervergünstigung profitieren. Ohne die nötigen finanziellen Ressourcen, die für eine Pflege im Sinne des Denkmalschutzes notwendig wären, kann auch eine Steuervergünstigung nicht zu einer solchen beitragen. Auf der anderen Seite kann auch ein gering verdienender Eigentümer wenigstens kleinere wertvolle Arbeiten verrichten lassen. Bei geringem Einkommen erhält er hierbei jedoch durch die Kopplung an die Einkommenssteuer nur eine vergleichsweise kleine finanzielle Unterstützung.

Betrachtet man mittlere bis höhere Einkommen, so bedeutet die Steuervergünstigung in ihrer aktuellen Ausgestaltung, dass bei angenommenem identischen Aufwand höhere Einkommen stärker von der Steuervergünstigung profitieren. Dies ist schlicht dem linear progressiven Einkommensteuertarif geschuldet: Derjenige, der mehr verdient, erfährt eine höhere finanzielle Entlastung. Somit kann die Vergünstigung als regressives Teilelement im progressiven Steuersystem gewertet werden.

In der Folge bedeutet das, dass Eigentümer mit höheren Einkommen einen deutlich stärkeren Anreiz haben, Investitionen in den Schutz und Erhalt ihrer denkmalgeschützten Immobilie oder Immobilie in einem Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich vorzunehmen. Somit ist der Anreiz, im Sinne des Denkmalschutzes und der Sanierung zu handeln, dort am stärksten, wo auch die Fähigkeit zu solchen oft kostspieligen Investitionen gegeben ist. Des Weiteren korrelieren Größe und Wertigkeit von selbst genutztem Wohneigentum (Fall des §10 f EStG) häufig mit dem Einkommen, so dass bei zunehmendem Einkommen auch kostenintensivere Arbeiten erwartet werden können – dies muss jedoch nicht im Einzelfall gelten.

Die regressiven distributiven Wirkungen der vier Steuervergünstigungen sind, wie oben dargelegt, für §§ 7h und 7i EStG steuersystematisch geboten: Wo eine progressive Einkommensteuer mit konsistentem Nettoprinzip genutzt wird, müssen derartige Investitionen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Für §§ 10f und 10g EStG liegt eine solche Gestaltung zwar per Analogieschluss zu den zwei vorgenannten nahe, sie ist aber nicht zwingend. Im Bereich privater Kulturgüter kann vielmehr ebenfalls eine einkommensteuerliche Kompensation der mit dem Denkmalschutz einhergehenden Lasten gestaltet werden, in der einkommensstärkere Haushalte für die gleichen Aktivitäten nicht mehr gefördert werden als relativ Einkommensschwache.

3. Föderal distributive Aspekte

Denkmalschutz: Die hier betrachteten Steuervergünstigungen unterstützen die Erhaltung und sinnvolle Nutzung von kulturhistorisch wertvollen Gebäuden und die Modernisierung und Instandsetzung von Altbauwohnungen sowie die Erhaltung von schutzwürdigen Kulturgütern.

Die Kulturhoheit liegt in Deutschland nach Art. 30 GG bei den Ländern. Entsprechend ist auch nach Landesgesetzgebung geregelt, welche Gebäude als Denkmal klassifiziert sind bzw. welche Kriterien für eine Sanierung von Beständen schutzwürdiger Kulturgüter erfüllt sein müssen. Welche Gebäude und Güter einen entsprechenden „Stempel“ erhalten und somit förderfähig werden, hängt von der jeweiligen Landesgesetzgebung und -praxis ab. Es ist daher möglich, dass ein und dasselbe Kulturgut oder Gebäude in einem Land einen Schutzstatus erhält, den es im Nachbarland nicht erhielte.

Dies impliziert zweierlei. Zum einen werden die historischen Bestände ungleich mit Mitteln aller föderalen Ebenen unterstützt, was als Umverteilung zwischen den Ländern gewertet werden kann. Hier ist ein Bruch des Konnexitätsprinzips festzustellen: Die Ausgabenlast, die von aller föderalen Ebenen gemeinsam getragen wird, folgt nicht der Aufgabenlast der Länder allein. Zum anderen werden Eigentümer in verschiedenen Ländern steuerlich ungleich behandelt, wenn sie ein und dieselbe Investition an einem gleichwertigen und gleichwürdigen Gebäude vornehmen. Solche Ungleichbehandlungen können im Einzelfall zu massiven Unterschieden führen; weil sie zu diskreten „Mit“- oder „Ohne“-Entscheidungen führen. Im Aggregat dürften die Unterschiede zwischen den Ländern jedoch eher gradueller Natur sein.

Städtebau: Bund und Länder messen der Förderung des Städtebaus eine hohe Bedeutung hinsichtlich wirtschaftlicher, sozialer und kultureller Faktoren bei. Die städtebauliche Förderung wird als innen- und kommunalpolitische Aufgabe hoher Priorität verstanden und als Instrument zur nachhaltigen Stadtentwicklung genutzt. Seit 1971 unterstützen Bund und Länder durch verschiedene Programme die Förderung des Städtebaus in finanzieller Hinsicht. Gemäß Bundeshaushaltsgesetz werden zwischen Bund und Ländern Verwaltungsvereinbarungen geschlossen, die inhaltliche Schwerpunkte durch Programme festlegen und die Finanzierung regeln.⁸⁴

An der Finanzierung sind alle föderalen Ebenen beteiligt. Grundsätzlich gilt, dass der Bund sich zu einem Drittel an der Finanzierung der Städtebauförderung beteiligt. In einzelnen Programmen ist die anteilige Beteiligung des Bundes jedoch auch höher. Grundsätzlich

⁸⁴ Rechtliche Grundlagen sind ist § 164a und b, § 171b Absatz 4 und § 171e Absatz 6 BauGB.

bringen die Länder einen ebenso hohen Anteil wie der Bund auf; die verbleibenden Anteile werden von den Kommunen getragen.

Die Verteilung der Finanzhilfen auf die einzelnen Länder erfolgt wiederum nach Verteilungsschlüsseln, die vom Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (BBSR) berechnet werden. Die jeweiligen Indizes und ihre Gewichtungen variieren zwischen den einzelnen Förderprogrammen. In einem zweiten Schritt liegt die Verantwortung für die Durchführung der Programme und die Verteilung der Finanzhilfen auf die Kommunen in der Kompetenz der einzelnen Länder.

Stellt man dieser gemeinsamen Aufgabe und gemeinsamen Finanzierung die durch die einkommensteuerliche Begünstigung bewirkten Steuermindereinnahmen gegenüber, so scheint es gerechtfertigt, dass auch diese im Rahmen einer Gemeinschaftssteuer entstehen, wobei die Anteile nicht identisch sind. Es besteht sowohl im Rahmen der Förderprogramme als auch der einkommensteuerlichen Begünstigung eine vertikale Kofinanzierung über alle föderalen Ebenen.

E. Nachhaltigkeit

Die Nachhaltigkeitsprüfung für die Steuervergünstigungen wird in zwei Schritten dargestellt. Zunächst werden mithilfe komprimierter Tableaus die von jeder einzelnen Steuervergünstigung ausgehenden Wirkungen auf die Ziele der deutschen Nachhaltigkeitsstrategie (primär gemessen an den Indikatoren) dargestellt. Diese Tableaus sind kurze Zusammenfassungen der im Anhang (Abschnitt VI) dargestellten vollständigen Prüfschemata. Im Anschluss an die Tableaus werden die Befunde jeweils kurz erläutert.

Tabelle IV-2: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 86

StV Nr.	Steuervergünstigung	Nachhaltigkeitsprüfung	
86	Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten u. städtebaul. Entwicklungsbereichen (§ 7h)		
SDG	Indikatorenbereich	Indikator / Kurzziel	
		pos.	neg.
SDG 8. Wirtschaftswachstum, Vollbeschäftigung, menschenwürdige Arbeit			
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge	Angemessene Bruttoanlageinvestitionen	X
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit	Stetiges Wachstum BIP je Einw.	X
SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen			
11.1.a	Flächeninanspruchnahme	Anstieg Siedlungs- u. Verkehrsfläche bremsen	X
11.1.b		Freiraumverlust verringern	X
11.1.c		Siedlungsdichte nicht verringern	X
11.3	Wohnen	Überlastung durch Wohnkosten senken	X

Der Nachhaltigkeitsbefund für § 7h EStG fällt – in Abhängigkeit von der Gesamtwirksamkeit des Instruments – positiv aus. Mit Blick auf die Indikatoren der deutschen Nachhaltigkeitsstrategie und auf deren Betrachtungen im 26. Subventionsbericht (Anlage 8) kommen wir zu folgenden kurzen Feststellungen:

- Angemessene Bruttoanlageinvestitionen (8.3.): Im Rahmen ihrer Wirkung kann die Maßnahme Bruttoanlageinvestitionen steigern.
- Stetiges Wachstum (8.4.): Die Maßnahme kann im Rahmen ihrer Wirkung positive Wachstumsimpulse über den Bausektor setzen. Die Managementregeln 6 und 10 kommen hier auch zum Ausdruck.
- Anstieg Siedlungs- u. Verkehrsfläche bremsen (11.1.a): Die Maßnahme wirkt im Bestand; das senkt die Flächeninanspruchnahme.
- Freiraumverlust verringern (11.1.b): Die Maßnahme wirkt im Bestand; das senkt die Flächeninanspruchnahme.
- Siedlungsdichte nicht verringern (11.1.c): Maßnahme wirkt im Bestand; das erhält eine hohe Siedlungsdichte.
- Überlastung durch Wohnkosten senken (11.3): Erhalt des Altbaubestands wirkt in summa wahrscheinlich eher dämpfend auf die Mieten.

In der Zusammenschau zeichnet sich § 7h EStG im Rahmen seiner Gesamtwirkungen durch überwiegende gute Nachhaltigkeitswirkungen aus. Neben der potenziellen wohnungspolitischen Wirkung schlägt sich hier vor allem positiv nieder, dass Maßnahmen im Immobilienbestand ressourcen- und flächenschonend sind.

Tabelle IV-3: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 87

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
87	Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen (§ 7i)			
SDG Nr.	Indikatorenbereich	Indikator/ Kurzziel	Positiv	Negativ
SDG 8. Wirtschaftswachstum, Vollbeschäftigung, menschenwürdige Arbeit				
8.1.	Ressourcenschonung	Gesamtrohstoffproduktivität erhöhen	X	
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	X	
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit	BIP je Einw.	X	
SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen				
11.1.a	Flächeninanspruchnahme	Anstieg der Siedlungs- u. Verkehrsfläche	X	
11.1.b		Freiraumverlust in m ² je Einw.	X	
11.1.c		Einw. je Siedlungs- u. Verkehrsfläche (Siedlungsdichte)	X	

Der Nachhaltigkeitsbefund für § 7i EStG fällt – in Abhängigkeit von der Gesamtwirksamkeit des Instruments – ebenfalls positiv aus. Im Vergleich zu § 7h EStG sind bei den meisten

Nachhaltigkeitsindikatoren die gleichen Einschätzungen angebracht. Allerdings ist bei § 7i EStG ein Nachhaltigkeitsfeld weniger zu nennen: Es kann nicht grundsätzlich vermutet werden, dass durch die denkmalgerechte Sanierung von Wohnimmobilien ein dämpfender Einfluss auf die Miethöhen an den lokalen Wohnungsmärkten ausgeht.

Der Nachhaltigkeitsbefund für § 10f EStG (unten) fällt – in Abhängigkeit von der Gesamtwirksamkeit des Instruments – ebenfalls positiv aus. Im Vergleich zu §§ 7i, 7h EStG sind bei fast allen Nachhaltigkeitsindikatoren die gleichen Einschätzungen angebracht.

Tabelle IV-4: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 88

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
88	Steuerbegünstigungen für selbstgenutzte Baudenkmale und städtebauliche Entwicklungsbereiche			
SDG Nr.	Indikatorenbereich	Indikator / Kurzziel	pos.	neg.
SDG 8. Wirtschaftswachstum, Vollbeschäftigung, menschenwürdige Arbeit				
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge	Angemessene Bruttoanlageinvestitionen	X	
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit	Stetiges Wachstum BIP je Einw.	X	
SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen				
11.1.a	Flächeninanspruchnahme	Anstieg Siedlungs- u. Verkehrsfläche bremsen	X	
11.1.b		Freiraumverlust verringern	X	
11.1.c		Siedlungsdichte nicht verringern	X	

Tabelle IV-5: Tableau der Nachhaltigkeitsprüfung für Maßnahme Nr. 89

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung	
89	Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter			
SDG Nr.	Indikatorenbereich	Indikator / Kurzziel	Positiv	Negativ
SDG 8. Wirtschaftswachstum, Vollbeschäftigung, menschenwürdige Arbeit				
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	X	
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit	BIP je Einw.	X	

Der Nachhaltigkeitsbefund für § 10g EStG fällt vergleichsweise neutral aus, da hier im Unterschied zu den drei vorangegangenen Steuervergünstigungen keine speziellen flächen-, wohn oder verkehrspolitischen Nachhaltigkeitsziele betroffen sind.

F. Instrumentelle Gestaltung

Zahlreiche Aspekte der instrumentellen Gestaltung der vier Steuervergünstigungen nach §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG sind im Vorfeld bereits angesprochen worden. An dieser Stelle seien sie kurz aufgegriffen:

1. Bemessung der steuerlichen Förderung

Grundsätzlich lässt sich aus einer theoretisch fundierten Wirkungsanalyse (Abschnitt IV.D) schlussfolgern, dass ein Anknüpfen der auf Städtebau und Denkmalschutz gerichteten Subventionen im Rahmen der Einkommensteuer Wirkung zeigen. Während jedoch die Ausgestaltung als beschleunigte Absetzung im Rahmen der Gewinneinkünfte (§§ 7i, 7h EStG) instrumentell überzeugen kann, da sie analog zu den grundsätzlich gewährten Abschreibungsmöglichkeiten ausgestaltet ist, kann dies für die §§ 10f, 10g EStG nicht konstatiert werden. Im Rahmen der Nutzung eines Denkmals oder städtebaulich geförderten Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken existiert für die nicht unter Schutz gestellten oder geförderten, normalen selbst genutzten Gebäude, keine vergleichbare steuerliche Abzugsmöglichkeit, seit privates Wohnen als Konsumgut anerkannt ist. Die instrumentelle Eignung kann daher keinesfalls gleichrangig beurteilt werden.

Die Steuervergünstigungen nach §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG wurden schon einmal in ihrem Förderumfang beschnitten: Vor 2004 wurden sie durchweg mit 10% für 10 Jahre gewährt, von da an auf das jetzige Maß leicht reduziert. Konkret wurden §§ 7h und 7i EStG auf eine Absetzungsdauer von 12 statt 10 Jahren; §§ 10f und 10g EStG auf einen Abzug von nur noch 90% Prozent herabgesetzt. Prinzipiell vorstellbar sind weitere alternative Gestaltungen der Subventionierung, sowohl umfangreichere (d.h. schnellere Abschreibung bzw. Abzug wie Sonderausgaben) als auch geringere. Welche ist die „richtige“?

Wie bereits in Abschnitt IV.D erläutert, kann mangels einer klaren Wirkungszuordnung der steuerlichen Maßnahme auf Erhaltungsmaßnahmen keine deutliche Antwort auf eine „richtige“ Höhe und Dauer der einkommensteuerlichen Berücksichtigung gegeben werden.

Im Rahmen der Maßnahmen, die den Städtebau fokussieren (§§ 7h, 10f EStG) ist im Rahmen der Wirkungsanalyse in Abschnitt IV.D deutlich geworden, dass die erhöhten Absetzungen bzw. Sonderausgabenabzüge geeignet sind, Investitionen in die städtebaulich relevanten Bereiche zu lenken. Eine „optimale“ Differenz der regulären Abschreibungen zu den beschleunigten (§ 7i EStG) bzw. eine „optimale“ Höhe der Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs liegt in einem Bereich, der ausreichend ist um die Investitionen umzulenken und gleichzeitig nicht unverhältnismäßig hoch ist. Hier ist eine gewisse Bandbreite vorstellbar, in der die aktuellen Ausgestaltungen zu liegen scheinen.

Die instrumentelle Eignung hinsichtlich der Wirksamkeit kann im Rahmen des Denkmalrechts (betrifft §§ 7i, 10f sowie 10g EStG) auch aus dem Grund nicht beantwortet werden, als das Denkmalrecht Erhaltungsmaßnahmen in einem gewissen Rahmen prinzipiell vorschreibt. Würde die Subventionierung eingeschränkt, käme es zu keiner analogen Senkung der Denkmalschutzaktivitäten, weil diese zu einem gewissen Grad – mindestens dem Substanzerhalt, näheres regelt das länderspezifische Denkmalschutzrecht - verpflichtend sind. Eine rein auf fiskalische Effizienz gerichtete Politik könnte sich das zunutze machen und den

Absetzungssatz merklich senken und damit die Denkmallasten klarer in Richtung der Eigentümer und weg von der Allgemeinheit verlagern.

Hier zeigt sich auch in der instrumentellen Gestaltung eine Mischinstrumentierung des Städtebaus und Denkmalschutzes einerseits und einer Ausgleichswirkung für die betroffenen Steuersubjekte andererseits: Wo die Allgemeinheit vom Einzelnen Selbstbeschränkung und zusätzliche Ausgaben verlangt, um Gemeingutaspekte zu stärken, „schuldet“ sie ihm auch eine Kompensation. Eine zusätzliche Kompensation könnte der große bürokratische Aufwand rechtfertigen, dem sich Denkmaleigner gegenübergestellt sehen. Ob die Steuervergünstigungen der Höhe nach für diese Kompensationen ausreichen, zu hoch oder niedrig sind, kann nicht abstrakt beurteilt werden. Eine Operationalisierung der Gemeinnutzen-Elemente stieße auf erhebliche prinzipielle Schwierigkeiten. Eine Schätzung der praktischen Lasten und der realen Nutzungseinbußen könnte nur empirisch erfolgen. So oder so: keine dieser Betrachtungen würde zu dem Ergebnis kommen, dass die zu kompensierenden Lasten mit steigenden Einkommen steigen so wie die Subventionsvolumina.

2. Regressivität der Steuersubventionen

Die regressiven distributiven Wirkungen der vier Steuervergünstigungen sind, um es noch einmal zu wiederholen, für §§ 7h und 7i EStG steuersystematisch geboten: Wo eine progressive Einkommensteuer mit konsistentem Nettoprinzip genutzt wird, müssen derartige Investitionen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Für §§ 10f und 10g EStG liegt eine solche Gestaltung zwar scheinbar per Analogieschluss zu den zwei vorgenannten nahe, sie ist aber nicht zwingend. Im Bereich selbstgenutzter Kulturgüter kann vielmehr ebenfalls eine einkommensteuerliche Kompensation der mit dem Denkmalschutz einhergehenden Lasten gestaltet werden, in der einkommensstärkere Haushalte für die gleichen Aktivitäten nicht mehr gefördert werden als relativ Einkommensschwache. Gleiches gilt für Investitionen in städtebaulich förmlich priorisierten Gebieten. Vorbild wäre hier ein Abzug nicht von der Bemessungsgrundlage, sondern von der Steuer-schuld („tax credit“). Bei sehr einkommensschwachen Haushalten könnte dies bei Bedarf sogar mit Negativsteuer-Elementen verbunden werden (wie bei der Arbeitnehmer-Sparzulage).⁸⁵ Eine entsprechende Substitution eines einkommensteuerlichen Abzugs durch eine Pauschale ist vor dem Hintergrund einer analogen Argumentationskette fand bei der Abschaffung von § 10e EStG durch die Eigenheimzulage statt – genau mit dem Ziel, regressive Effekte zu vermeiden.

Für eine Beibehaltung des gegenwärtigen Modells hingegen spräche die Analogiekette, wie sie in Abschnitt IV.C.3.c) von §§ 7h und 7i zu §§ 10f und schließlich zu 10g EStG gezogen

⁸⁵ Es bestünde auch die Möglichkeit einer Günstigerprüfung, so dass eine progressionsunabhängige Gewähr der Steuerzuschüsse neben, nicht an die Stelle von §§ 10f und 10g EStG treten würde.

wurde. Ein solcher Vergleich kann jedoch in anderen Bereichen nicht aufrecht erhalten werden: Investitionen in selbst genutztes Wohneigentum ohne entsprechenden Status erfahren keinerlei Abzugsmöglichkeiten, während dies z.B. bei vermietetem Wohnraum sehr wohl der Fall ist. Gleiches gilt auch für anderen Investitionen je nachdem, ob sie als Investition oder Konsum gewertet werde: Arbeitskleidung lässt sich steuerlich absetzen, ebenso Restaurantbesuche, Autos etc. – dies ist bei privater Nutzung jedoch niemals der Fall. Aus diesem Grund ist die zunächst scheinbare Analogie der §§ 7h und 7i zu den §§ 10f und 10g EStG sehr kritisch zu sehen – die Benchmarks stimmen nicht überein (vgl. IV.C.3).

3. Objektbeschränkung bei § 10f EStG

Die Steuervergünstigungen von § 10f EStG unterliegt einer so genannten Objektbeschränkung: Die Vergünstigung kann von jedem Steuerpflichtigen nur für ein einziges Objekt in seinem Leben in Anspruch genommen werden: Die Abzugsbeträge kann eine Steuerpflichtiger nur bei einem einzigen Gebäude in Anspruch nehmen.

Diese Restriktion ist im 21. Jahrhundert nicht nachvollziehbar. Warum steuerrechtlich oder unter Denkmalschutzgesichtspunkten Personen, die z.B. nach zwanzig Jahren von einem in ein anderes Denkmalgebäude umziehen und dort wieder die förderwürdigen Arbeiten erbringen wollen, von der akzeptierten Förderung ausgeschlossen werden sollten, ist nicht erkennbar. Eine solche „Jeder nur einmal“-Restriktion wäre nur angemessen, wenn es sich bei der Förderung um ein gegenleistungsloses Fiskalgeschenk handeln würde. Das ist nicht der Fall; die Objektbeschränkung wirkt diskriminierend.

G. Transparenz und Monitoring

1. Transparenz

Die Bundesregierung ermöglicht der Öffentlichkeit durch ihre regelmäßige Berichterstattung in Form der Subventionsberichte grundsätzlich eine gute Transparenz ihrer steuerlichen Begünstigungen sowie Finanzhilfen. Die vier betrachteten Steuerbefreiungen in Denkmalschutz und Städtebau sind daher öffentlich bekannt und können anhand ihrer Kennblätter grundsätzlich verstanden werden.

Positiv sei zudem hervorgehoben, dass mit dem Monitoring der Bund-Länder-Städtebauförderung durch das BMUB schon eine gute ressortfachliche Grundlage gelegt ist, an das ein Monitoring mit stärkerem Fokus auch auf die haushalts- und finanzpolitischen Fragen gut anknüpfen könnte.

2. Subventionspolitische Leitlinien

Operationale Indikatoren zur Überprüfung des Förderzwecks werden aber nicht genannt. Der Maßstab, den die subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung für Finanzhilfen fordert, muss in einer modernen Governance in gleicher Weise für die Transparenz und das begleitende Monitoring von Steuervergünstigungen gelten: *„Die Ziele der Finanzhilfen werden in einer Form festgehalten, die eine Erfolgskontrolle ermöglicht.“* Da ist bei den vier betrachteten Steuerbefreiungen nicht der Fall. Das wirft direkt die Frage auf: Wäre es möglich?

Der Anspruch, die Regeln für Finanzhilfen auf Steuervergünstigungen zu übertragen, um beide Subventionsinstrumente in Transparenz- und Monitoring-Hinsicht gleichzustellen, stößt bei den betrachteten Steuerregeln in zweifacher Hinsicht auf Begrenzungen. Zunächst verlangt die konkretisierende, als Erfolgsmaßstab taugliche Zielformulierung in der Regel einen gesetzgeberischen Akt. Bei der Einkommensteuer wäre das eine Gesetzesänderung bzw. Zielkonkretisierung in der Gesetzesbegründung die von Bundestag und Bundesrat beschlossen werden. Zwar kann der Gesetzesvollzug auch auf dem Verordnungswege konkretisiert werden. Es ist aber zweifelhaft, ob Regelungen, die Steuervergünstigungen in ihrem Erfolg kontrollierbar machen und sie damit materiell merklich einschränken, das Mandat der administrativen Verordnung nicht überschreiten würden. Im Zweifel wäre also der Gesetzgeber gehalten, bei der nächsten Änderung des Einkommenssteuergesetzes die Maßstäbe zur Erfolgskontrolle der vier betrachteten Steuervergünstigungen festzulegen.

Die zweite Begrenzung der Erfolgskontrolle erwächst aus der geschilderten Doppelnatur der Steuervergünstigungen: Ohne dass es in der Praxis klar auseinanderzuhalten wäre, sollen die Vergünstigungen zum einen das investive Engagement im Denkmalschutz und in den weiteren Anwendungsfeldern fördern. Zum anderen dienen die Steuervergünstigungen auch als eine Art pauschalierte Kompensation für die zum Teil erheblichen administrativen Zusatzbelastungen und Verwendungsbeschränkungen, denen Investierende im Denkmalschutz und z.T. in Sanierungsgebieten begegnen. Die Vergünstigung erleichtert damit den Vollzug. Diese unscharfe Überlagerung zweier Rechtfertigungsmuster erschwert es, die Ziele in überprüfbarer Form zu formulieren, so dass Erfolge oder Misserfolge der Steuervergünstigungen klar identifiziert werden können.

Auch wenn die Ziele dieser vier Steuervergünstigungen in ihrer gegenwärtigen Ausformung nicht in einer Art festgehalten können, die eine Erfolgskontrolle ermöglicht, sind damit Überlegungen zu einem Monitoring nicht obsolet. Gutes Monitoring der Inanspruchnahme der vier Steuervergünstigungen ist nicht erst wertvoll, wenn es eine stringente Zielerreichung ermöglicht. Sinnvoll und wünschenswert ist Monitoring auch dann, wenn mehr und systematisch aufgearbeitete Informationen erlangt werden sollen, wer die Steuervergünstigungen für was in Anspruch nimmt und in welcher regionalen Verteilung dies passiert.

Wie oben in Abschnitt IV.A.2.e) beschrieben, müssen zu Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen jeweils Belege der kommunalen Fachbehörden beigebracht werden. Diese Informationsbreite bietet grundsätzlich eine gute Voraussetzung für ein ergiebiges Monitoring durch die Finanzbehörden der Länder. Der administrative und koordinative Aufwand dürfte aber – auch ohne die notwendigen Prozesse im Einzelnen zu skizzieren – durchaus so erheblich sein, dass hier schnell die Frage nach der Verhältnismäßigkeit beantwortet werden müsste. Diese Frage kann durch die Evaluierung nicht selbst beantwortet werden – daher nur der Hinweis, dass gerade Aufgaben wie das Monitoring von Maßnahmen mit vielen und informationsreichen Belegen heute zwar noch aufwendig ist, aber zugleich eines der Felder, die mit fortschreitender Digitalisierung und der rapiden Verbesserung sog. *machine reading* Software in Zukunft enorm leichter zu werden verspricht.

H. Ergebnis und Optionen für die Zukunft

1. Bewertung der Maßnahmen

Den vier betrachteten Steuervergünstigungen nach den §§ 7h, 7i, 10f und 10g EStG ist gemeinsam, dass sie in ihrer grundsätzlichen Rechtfertigung – ihrer Relevanz – unstrittig erscheinen: **Denkmale** als sichtbarer Teil des kulturellen Erbes einer Gesellschaft haben einen hohen Wert für die Allgemeinheit. Subventionen zugunsten privater Denkmalschutzaktivitäten rechtfertigen sich gleichermaßen aus den Gemeinnutz-Elementen wie aus einer Perspektive, die eine Kompensation für Nutzungseinschränkungen und bürokratischen Aufwand empfiehlt. Maßnahmen der **städtebaulichen Entwicklung** bleiben von hoher Relevanz für die Lebensqualität der Bevölkerung, wenngleich sich der Fokus im Laufe der Zeit sowie regional verschieben kann.

Die Bewertung der vier Steuervergünstigungen vor dem Hintergrund ihrer Wirkungen kann nicht in gleicher Weise eindeutig ausfallen. Teils sind Kausalitäten nicht beobachtbar, beobachtete Wirkungen zumeist nicht eindeutig nur als Effekt der Steuervergünstigungen zu identifizieren. Hier ist eine deutliche Unterscheidung zwischen den beiden Steuervergünstigungen der §§ 7h, 7i EStG und den beiden aus § 10 EStG sinnvoll. Die beiden erstgenannten betreffen die Nutzung von Gebäuden zur Erzielung von Einkünften; die beiden letztgenannten sind der privaten Eigennutzung zuzuordnen.

Für die erhöhten Absetzungen des § 7 EStG wird zusammenfassend festgestellt, dass höhere Abschreibungsmöglichkeiten prinzipiell effektive Maßnahmen sind, um Investitionen in bestimmte Bereiche zu lenken. Da **Investitionen einkommensteuerlich ohnehin abgeschrieben** werden, ist die Instrumentierung als beschleunigte Absetzung naheliegend und effizient. Eine alternative Ausgestaltung als direkte Förderung böte keine Vorteile. Die Angemessenheit der Subventionshöhe kann allerdings wegen der Mischinstrumentierung mit rechtlichen Handlungsgeboten nicht beurteilt werden. Die Steuervergünstigung beschränkt

sich in diesem Kontext auf eine Änderung von Raten und Zeitraum einer Absetzung, die in geringerer Höhe bzw. über einen längeren Zeitraum ohnehin stattfinden würde. Hier sind eine entsprechende Wirkung und ein sinnvoller Benchmarkvergleich zu bestätigen.

Für die beiden Abzüge wie Sonderausgaben nach § 10 EStG muss hingegen ihr **deutlicher systematischer Unterschied** zu den beiden beschleunigten AfA des § 7 EStG betont werden – gerade angesichts der äußerlichen Ähnlichkeit. Die Analogie zu §§ 7h und 7i EStG liegt aus steuersystematischer Sicht ferner, als es auf den ersten Blick scheinen mag. So selbstverständlich das Instrument der Abschreibung von Investitionen in den „unternehmerischen“ Bereich der Einkommensteuern gehört, so wesensfremd sind sie eigentlich der Sphäre des privaten, *nachsteuerlichen* Konsums, selbst wenn sie zugleich als Objekt persönlicher Vermögensanlage dienen. Der Benchmark liegt hier bei **keiner** Abzugsmöglichkeit. Eine Gleichbehandlung privater Konsum- und zur Einkünfteerbringung genutzter Investitionen ist nicht prinzipiell erforderlich und im Weiteren Steuerrecht auch wesensfremd. Entsprechend geringer ist die instrumentelle Eignung in diesem Kontext; auch die Wirkungsmechanismen sind im Rahmen der Konsumgütlösung des Wohnens im privaten Kontext anderen Systematiken ausgesetzt.

In der Konsequenz sind die distributiven Regressionseffekte der beiden Abzüge wie Sonderausgaben nach §§ 10f, 10g EStG vermeidbar, während sie bei jenen der §§ 7h, 7i EStG zwingend aus der Natur des Einkommensteuerrechts folgen und nicht zu kritisieren sind. Dieser Unterschied schlägt sich auch in der Bewertung der Steuervergünstigungen nieder. Die Abzugsmöglichkeiten nach §§ 10f, 10g EStG könnten, z.B. durch einen tax credit, verteilungsgerechter gestaltet werden, so dass einkommensschwächere Haushalte nicht minder gefördert werden als einkommensstarke und die Steuersystematik eine bessere Kohärenz erhält.

2. Gestaltungsoptionen

Die Unterscheidung zwischen den Steuervergünstigungen der §§ 7h und 7i EStG und den Vergünstigungen nach §§ 10f und 10g EStG kommt auch in den resultierenden Gestaltungsoptionen zum Ausdruck:

Für die steuerlichen Begünstigungen der §§ 7h, 7i EStG empfiehlt es sich, die Maßnahmen dem Grunde nach und in der gewählten Gestalt als beschleunigte Absetzung für Abnutzung beizubehalten. Eine optimale Höhe und Geschwindigkeit der beschleunigten Abschreibung kann nicht ermittelt werden; die aktuellen Werte sollten angepasst werden, sobald sich die Benchmarks des Regelfalls ändern.

Für die beiden Abzugsmöglichkeiten (wie Sonderausgaben) nach §§ 10f, 10g EStG empfiehlt es sich grundsätzlich, fördernde Maßnahmen beizubehalten. Diese sollte jedoch der Steuersystematik besser entsprechen und die Konsumgütlösung privaten Wohnens sowie weiterer

Kulturgüter berücksichtigen. In ihrer derzeitigen Ausgestaltung stellen die betrachteten Abzüge wie Sonderausgaben seit dem Auslaufen von §10e EStG und der Einführung der Eigenheimzulage einen Fremdkörper in der Einkommensteuer dar. Auch um die ungewollte Regressivität abzustellen, bietet es sich an, den Abzug nicht von der Bemessungsgrundlage, sondern von der Steuerschuld („tax credit“) vorzunehmen. Bei sehr einkommensschwachen Haushalten könnte dies bei Bedarf auch mit Negativsteuer-Elementen verbunden werden.






























Zudem sollte die Objektbeschränkung, nach der die Vergünstigung von jedem Steuerpflichtigen nur für ein einziges Objekt in seinem Leben in Anspruch genommen werden kann, aufgehoben werden.

Im Gegensatz zu den Regeln des §§ 7h und 7i EStG bietet sich bieten sich bei §§ 10f und 10g EStG auch Möglichkeiten einer direkteren Maßnahmenförderung in Anlehnung an die entstehenden Kosten an. Dies könnte gar die Akzeptanz der Maßnahme und die Investitionstätigkeit der Haushalte erhöhen, wenn hiermit eine bessere Transparenz einhergeht: Für viele Haushalte ist eine Vorstellung darüber, welche Geldsumme die aktuellen Regelungen letztlich für sie persönlich bedeuten, sehr schwierig. Hier wäre eine gute Kenntnis der Einkommensbesteuerung von Nöten. Damit entfielen allerdings die gemeinsame Finanzierung durch Bund, Länder und Kommunen, die bei ESt-Vergünstigungen automatisch eintritt. Eine Verlagerung auf die Länder müsste voraussichtlich mit entsprechenden Kompensationen in der vertikalen Umsatzsteuerverteilung umgesetzt werden.

3. Zusammenschau im Bewertungstableau

Die Übersicht fasst die wesentlichen Befunde für die hier evaluierten Steuervergünstigungen mithilfe der Scores zusammen, die in den Subventionskennblättern genutzt werden.

Tabelle IV-6: Zusammenschau der Vergünstigungen im Bewertungstableau




































Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
86	Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten... (§ 7h EStG)						
87	Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen (§ 7i EStG)						
88	Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale.... (§ 10f EStG)						
89	Für schutzwürdige Kulturgüter... (§ 10g EStG)						
Legende							
 ungenügend  Schwach  ausreichend  gut  ausgezeichnet							

I. Quellenverzeichnis zu Abschnitt IV

- Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (2010)**; Wohnungsmärkte im Wandel – zentrale Ergebnisse der Wohnungsmarktprognose 2025, in: BBSR-Berichte Kompakt 1/2010; Bonn.
- Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (2014)**; Kleinräumige Wohnungsmarkttrends in Großstädten, in: BBSR Analysen Kompakt 09/2014; Bonn.
- Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (2015)**, Wohnungsmarktprognose 2030, in: BBSR Analysen Kompakt 07/2015; Bonn.
- Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (2017)**, Lokale Bündnisse für bezahlbares Wohnen und Bauen; Bonn.
- Bundesumwelt- und Bundesbauministerium (BMUB) (2014)**, Monitoring der Städtebauförderung. Dokumentation des Werkstattgesprächs am 24. Juni 2014 in Essen, Berlin.
- Bundesumwelt- und Bundesbauministerium (BMUB) (2017)**, Städtebaulicher Denkmalschutz, www.bmub.bund.de/P3099.
- DUK (Deutschen UNESCO-Kommission) (2006)**, Förderung und Finanzierung der UNESCO- Welterbestätten in Deutschland; Bonn.
- Halder-Hass, N. (2013)**, Förderung von deutschen Welterbestätten – finanzielle Rahmenbedingungen, in: Hefte des Deutschen Nationalkomitees, Bd. 57 (2013), S. 33-40.
- Hönes, E.-R. (1999)**, Privateigentum und Denkmalschutz. Zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum rheinland-pfälzischen Denkmalschutz- und -pflegegesetz, in: DSI 04/1999, S. 119-131.
- Ifo Dresden (2012)**, Analyse der Selbstfinanzierungsquote von staatlichen Förderprogrammen, Gutachten im Auftrag des BMF, 2012.
- InWIS – Institut für Wohnungswesen, Immobilienwirtschaft, Stadt- und Regionalentwicklung (2016)**, Instrumentenkasten für wichtige Handlungsfelder der Wohnungsbaupolitik; Bochum.
- Leins, R. / Bruckmeier, G. (2017)**, Denkmäler im Privateigentum – Hilfe durch Steuererleichterungen, Schriftenreihe des Deutschen Nationalkomitees für Denkmalschutz Bd. 59; Paderborn.
- Maennig, W. (2006)**, Denkmalsubvention oder Wirtschaftsförderung. Analyse gesamt- und einzelwirtschaftlicher Effekte möglicher Änderungen steuerlicher Rahmenbedingungen Denkmalinvestitionen und angedachte Änderungen der §§ 7h/i, 10f, 15b, 23 EStG. Gutachten im Auftrag des Bundesverbandes Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen; Hamburg.
- Maennig, W. (2012)**, Monument protection and zoning in Germany: Regulations and public support from an international perspective, in: Understanding German Real Estate Markets, Springer; Heidelberg, S. 191-194.
- Moench, C. (1992)**, Denkmalschutz und Eigentumsbeschränkung, DSI 04/1992, S. 68-77.
- Pestel Institut (2012)**, Bedarf an Sozialwohnungen in Deutschland; Hannover.
- Pestel Institut (2015)**, Modellrechnungen zu den langfristigen Kosten und Einsparungen eines Neustarts des sozialen Wohnungsbaus sowie die Einschätzung des aktuellen und mittelfristigen Wohnungsbedarfs; Hannover.
- RWI (2004)**, Auswirkungen staatlich geförderter Maßnahmen zur. Stadtentwicklung und -erneuerung auf die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden, Essen.
- Verein für Socialpolitik (2015)**, Leitlinien und Empfehlungen des Vereins für Socialpolitik für Ex post –Wirkungsanalysen, Fassung vom 06.09.2015; o.O.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2013)**, Evaluierung wirtschaftspolitischer Fördermaßnahmen als Element einer evidenzbasierten Wirtschaftspolitik, Berlin.

V. Evaluierungsgruppe D: Zusammenfassung

Die Übersicht fasst die wesentlichen Befunde für die hier evaluierten Steuervergünstigungen mithilfe der Scores zusammen, die in den Subventionskennblättern genutzt werden.

Nr.	Steuervergünstigung	Relevanz	Wirkungen	Nachhaltigkeit	Instrumentelle Eignung	Transparenz u. Monitoring	Gesamtbewertung
85	Mietpreisvorteile bei bestimmten (Werks-) Wohnungen						
86	Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten... (§ 7h EStG)						
87	Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen (§ 7i EStG)						
88	Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale.... (§ 10f EStG)						
89	Für schutzwürdige Kulturgüter... (§ 10g EStG)						
Legende							
 ungenügend  schwach  ausreichend  gut  ausgezeichnet							

Auf die methodischen Hinweise in Abschnitt I sei kurz verwiesen.⁸⁶

⁸⁶ Weitere Erläuterungen bietet der gemeinsame Ergebnis- und Methodenband.

VI. Anhang: Schematische Nachhaltigkeitsprüfungen

StV Nr.	Steuervergünstigung		Nachhaltigkeitsprüfung		Erläuterung
	Steuerbefreite Mietpreisvorteile bestimmter (Werks-)Wohnungen	Indikatoren	Ziele	Direkter Einfluss	
SDG Nr.	Indikatoren	Nachhaltigkeitspostulat		Positiv	Negativ
SDG 1. Armut in jeder Form und überall beenden					
1.1.a	Armut begrenzen	Materielle Deprivation	Anteil der Personen, die materiell depriviert sind, bis 2030 deutlich unter EU28-Wert halten	X	
SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern					
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge Güte Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	Angemessene Entwicklung des Anteils: Beibehaltung bis 2030	X	
SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen					
11.1.a	Flächeninanspruchnahme Nachhaltige Flächennutzung	Anstieg der Siedlungs u. Verkehrsfläche	Senkung auf 30 ha minus X je Tag bis 2030		X
11.1.b		Freiraumverlust in m² je Einw.	Verringerung des einwohnerbezogenen Freiflächenverlustes		X
11.1.c		Einw. je Siedlungs u. Verkehrsfläche (Siedlungsdichte)	Keine Verringerung der Siedlungsdichte	X	
11.3	Wohnen Bezahlbarer Wohnraum für alle	Überlastung durch Wohnkosten	Anteil der Bevölkerung auf 13% senken bis 2030	X	

Evaluierung von Steuervergünstigungen: Wohnungswesen und Städtebau

StV Nr. Steuervergünstigung				Nachhaltigkeitsprüfung		
86 Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten u. städtebaul. Entwicklungsbereichen (§ 7h)				Direkter Einfluss		Erläuterung
SDG Nr.	Indikatorenbereich Nachhaltigkeitspostulat	Indikatoren	Ziele	Positiv	Negativ	
SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern						
8.1.	Ressourcenschonung Ressourcen sparsam und effizient nutzen	Gesamtrohstoffproduktivität: (BIP + Importe)/Raw Material Input (RMI)	Beibehaltung des Trends der Jahre 2000 bis 2010 bis 2030	X		Bestandspflege im Immobiliensektor senkt c.p. Nutzung (v.a. mineralischer) Ressourcen
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	Angemessene Entwicklung des Anteils: Beibehaltung bis 2030	X		Im Rahmen ihrer Wirkung kann die Maßnahme Bruttoanlageinvestitionen steigern.
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Wirtschaftsförderung umwelt- und sozialverträglich steigern	BIP je Einw.	Stetiges u. angemessenes Wirtschaftswachstum	X		Die Maßnahme kann im Rahmen ihrer Wirkung positive Wachstumsimpulse über den Bausektor setzen. Die Maßnahmenregeln 6 und 10 kommen hier auch zum Ausdruck.
SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen						
11.1.a	Flächeninanspruchnahme Nachhaltige Flächennutzung	Anstieg der Siedlungs u. Verkehrsfläche	Senkung auf 30 ha minus X je Tag bis 2030	X		Maßnahme wirkt in Bestand; das senkt die Flächeninanspruchnahme
11.1.b		Freiraumverlust in m² je Einw.	Verringerung des einwohnerbezogenen Freiflächenverlustes	X		Maßnahme wirkt in Bestand; das senkt die Freiflächenanspruchnahme
11.1.c		Einw. je Siedlungs u. Verkehrsfläche (Siedlungsdichte)	Keine Verringerung der Siedlungsdichte	X		Maßnahme wirkt in Bestand; das erhält eine hohe Siedlungsdichte.
11.3	Wohnen Bezahlbarer Wohnraum für alle	Überlastung durch Wohnkosten	Anteil der Bevölkerung auf 13% senken bis 2030	X		Erhalt des Altbaubestands wirkt in summa dämpfend auf die Mieten.

StV Nr. Steuervergünstigung				Nachhaltigkeitsprüfung		
87 Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen (§ 7i)				Direkter Einfluss		Erläuterung
SDG Nr.	Indikatorenbereich Nachhaltigkeitspostulat	Indikatoren	Ziele	Positiv	Negativ	
SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern						
8.1.	Ressourcenschonung Ressourcen sparsam und effizient nutzen	Gesamtrohstoffproduktivität: (BIP + Importe)/Raw Material Input (RMI)	Beibehaltung des Trends der Jahre 2000 bis 2010 bis 2030	X		Bestandspflege im Immobiliensektor senkt c.p. Nutzung (v.a. mineralischer) Ressourcen
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	Angemessene Entwicklung des Anteils: Beibehaltung bis 2030	X		Im Rahmen ihrer Wirkung kann die Maßnahme Bruttoanlageinvestitionen steigern.
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Wirtschaftsförderung umwelt- und sozialverträglich steigern	BIP je Einw.	Stetiges u. angemessenes Wirtschaftswachstum	X		Die Maßnahme kann im Rahmen ihrer Wirkung positive Wachstumsimpulse über den Bausektor setzen. Die Maßnahmenregeln 6 und 10 kommen hier auch zum Ausdruck.
SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen						
11.1.a	Flächeninanspruchnahme Nachhaltige Flächennutzung	Anstieg der Siedlungs u. Verkehrsfläche	Senkung auf 30 ha minus X je Tag bis 2030	X		Maßnahme wirkt in Bestand; das senkt die Flächeninanspruchnahme
11.1.b		Freiraumverlust in m² je Einw.	Verringerung des einwohnerbezogenen Freiflächenverlustes	X		Maßnahme wirkt in Bestand; das senkt die Freiflächenanspruchnahme
11.1.c		Einw. je Siedlungs u. Verkehrsfläche (Siedlungsdichte)	Keine Verringerung der Siedlungsdichte	X		Maßnahme wirkt in Bestand; das erhält eine hohe Siedlungsdichte.

Evaluierung von Steuervergünstigungen: Wohnungswesen und Städtebau

StV Nr. Steuervergünstigung			Nachhaltigkeitsprüfung			
88 Steuerbegünstigungen für selbst bewohnte Baudenkmal Gebäude in Sanierungsgebieten (§ 10f EStG)			Direkter Einfluss		Erläuterung	
SDG Nr.	Indikatorenbereich Nachhaltigkeitspostulat	Indikatoren	Ziele	Positiv		Negativ
SDG 7. Zugang zu bezahlbarer, verlässlicher, nachhaltiger und zeitgemäßer Energie für alle sichern						
7.1.a	Ressourcenschonung Ressourcen sparsam und effizient nutzen	Endenergieproduktivität	Steigerung der Endenergieproduktivität um 2,1% je Jahr im Zeitraum v. 2008 bis 2050	X		Bestandspflege im Immobiliensektor senkt c.p. Nutzung (v.a. mineralischer) Ressourcen
SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern						
8.1.	Ressourcenschonung Ressourcen sparsam und effizient nutzen	Gesamtrohstoffproduktivität: (BIP + Importe)/Raw Material Input (RMI)	Beibehaltung des Trends der Jahre 2000 bis 2010 bis 2030	X		Bestandspflege im Immobiliensektor senkt c.p. Nutzung (v.a. mineralischer) Ressourcen
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge Gute Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	Angemessene Entwicklung des Anteils: Beibehaltung bis 2030	X		Im Rahmen ihrer Wirkung kann die Maßnahme Bruttoanlageinvestitionen steigern.
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Wirtschaftsförderung umwelt- und sozialverträglich steigern	BIP je Einw.	Stetiges u. angemessenes Wirtschaftswachstum	X		Die Maßnahme kann im Rahmen ihrer Wirkung positive Wachstumsimpulse über den Bausektor setzen. Die Maßnahmenregeln 6 und 10 kommen hier auch zum Ausdruck.
SDG 11. Städte und Siedlungen inklusiv, sicher, widerstandsfähig und nachhaltig machen						
11.1.a	Flächeninanspruchnahme Nachhaltige Flächennutzung	Anstieg der Siedlungs u. Verkehrsfläche	Senkung auf 30 ha minus X je Tag bis 2030	X		Maßnahme wirkt in Bestand; das senkt die Flächeninanspruchnahme
11.1.b		Freiraumverlust in m² je Einw.	Verringerung des einwohnerbezogenen Freiflächenverlustes	X		Maßnahme wirkt in Bestand; das senkt die Freiflächenanspruchnahme
11.1.c		Einw. je Siedlungs u. Verkehrsfläche (Siedlungsdichte)	Keine Verringerung der Siedlungsdichte	X		Maßnahme wirkt in Bestand; das erhält eine hohe Siedlungsdichte.

StV Nr. Steuervergünstigung				Nachhaltigkeitsprüfung		
89	Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter					
SDG Nr.	Indikatorenbereich Nachhaltigkeitspostulat	Indikatoren	Ziele	Positiv	Negativ	Erläuterung
SDG 8. Dauerhaftes, inklusives und nachhaltiges Wirtschaftswachstum, produktive Vollbeschäftigung und menschenwürdige Arbeit für alle fördern						
8.3.	Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge Güte Investitionsbedingungen schaffen – Wohlstand dauerhaft erhalten	Verhältnis der Bruttoanlageinvestitionen zum BIP	Angemessene Entwicklung des Anteils: Beibehaltung bis 2030	X		Im Rahmen ihrer Wirkung kann die Maßnahme Bruttoanlageinvestitionen steigern.
8.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Wirtschaftstätigkeit umwelt- und sozialverträglich steigern	BIP je Einw.	Stetiges u. angemessenes Wirtschaftswachstum	X		Die Maßnahme kann im Rahmen ihrer Wirkung positive Wachstumsimpulse über den Bausektor setzen. Die Maßnahmenregeln 6 und 10 kommen hier auch zum Ausdruck.

Bisher erschienene FiFo-Berichte

Nr. 1 2005	Gemeindefinanzreform – Hintergründe, Defizite, Alternativen Clemens Fuest und Michael Thöne	Nr. 16 2014	Schwerpunkte kommunaler Ausgabenlasten im Ländervergleich Caroline Goerl, Anna Rauch und Michael Thöne
Nr. 2 2005	Wachstums- und nachhaltigkeitswirksame öffentliche Ausgaben (WNA) Michael Thöne	Nr. 17 2015	Institutionelle Strukturen zur Verbesserung von Transparenz und Wirksamkeit von Subventionen Michael Thöne und Daniel Happ
Nr. 3 2005	Naturschutz im Finanzausgleich – Erweiterung des naturschutzpolitischen Instrumentariums um finanzielle Anreize für Gebietskörperschaften Angelika Perner und Michael Thöne	Nr. 18 2015	Begutachtung des kommunalen Finanzausgleichs in Brandenburg Caroline-Antonia Hummel, Anna Rauch, Eva Gerhards und Michael Thöne
Nr. 4 2005	Subventionen und staatliche Beihilfen in Deutschland Michael Thöne	Nr. 19 2015	Kommunaler Finanzausgleich in Bayern Caroline-Antonia Hummel, Anna Rauch und Michael Thöne
Nr. 5 2005	Aufkommens-, Beschäftigungs- und Wachstumswirkungen einer Steuerreform nach dem Vorschlag von Mitschke Clemens Fuest, Andreas Peichl und Thilo Schaefer	Nr. 20 2016	Modellrechnungen für den vierten Tragfähigkeitsbericht des BMF Martin Werding
Nr. 6 2006	Wechselwirkungen eines Zuschlagsmodells mit dem kommunalen Finanzausgleich Sven Heilmann	Nr. 21 2016	Finanzierung der Flüchtlingspolitik Caroline-Antonia Hummel und Michael Thöne
Nr. 7 2006	Wachstumswirksamkeit von Verkehrsinvestitionen in Deutschland Roman Bertenrath, Michael Thöne und Christoph Walther	Nr. 22 2016	Die Zukunft der EU-Finzenzen Hrsg. von Thiess Büttner und Michael Thöne
Nr. 8 2006	Aufkommens-, Beschäftigungs- und Wachstumswirkungen einer Reform des Steuer- und Transfersystems Clemens Fuest, Sven Heilmann, Andreas Peichl, Thilo Schaefer und Christian Bergs	Nr. 23 2016	Verteilungssymmetrie im vertikalen Teil des kommunalen Finanzausgleichs Schleswig-Holsteins Léa Lamoureux und Michael Thöne
Nr. 9 2006	Entwicklung der Treibhausgasemissionen in Luxemburg Mercedes de Miguel Cabeza	Nr. 24 2018	Entwicklungen im Bereich der Pflege in Deutschland bis 2060 Bernhard Koldert und Saskia Reuschel
Nr. 10 2008	Ertragsabhängige und ertragsunabhängige Steuern Clemens Fuest und Michael Thöne	Nr. 25 2018	Entwicklungen im Bereich der Pflege im Landkreis Göttingen bis 2030 Bernhard Koldert und Saskia Reuschel
Nr. 11 2010	Direktvermarktung von Windstrom - Folgen für die Förderung erneuerbarer Energien Stephan Dobroschke	Nr. 26 2018	Räumliche Darstellungen im Kontext wohnstandortbezogener Daseinsvorsorge – der Raum Köln/Bonn Bernhard Koldert, Tobias Müller und Saskia Reuschel
Nr. 12 2010	Qualität der öffentlichen Finanzen - Anwendung des Ansatzes der EU-Kommission auf Deutschland Michael Thöne und Stephan Dobroschke:	Nr. 27 2019	Bedarfsgerechte Weiterentwicklung des kommunalen Finanzausgleichs in Schleswig-Holstein Eva Gerhards, Jens-Martin Gutsche, Helena Kreuter, Fabian Schrogl, Michael Thöne
Nr. 13 2011	Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland Laura Diekmann, Eva Gerhards, Stefan Klinski, Bettina Meyer, Sebastian Schmidt und Michael Thöne	Nr. 28- O, A, B, C, D, E 2019	Evaluierung von Steuervergünstigungen Sechs Teilberichte Hrsg. von Michael Thöne
Nr. 14 2012	Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen: Bestandsaufnahme national und international praktizierter Methoden der langfristigen Budgetanalyse Eva Gerhards, Caroline-Antonia Goerl und Michael Thöne		
Nr. 15 2014	Ermittlung von aufgabenbezogenen Kostenremanenzen im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs in Sachsen-Anhalt Stephan Dobroschke, Jens-Martin Gutsche und Michael Thöne		