

Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer – Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern –

Priv.-Doz. Dr. JOHANNA HEY, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Reformbereitschaft als Reformvoraussetzung II. Überblick über das derzeitige Gemeindesteuersystem III. Notwendigkeit der Reform der Gewerbesteuer <ul style="list-style-type: none"> 1. Haushaltspolitischer Reformbedarf 2. Verfassungsrechtlicher Reformbedarf 3. Chancen und Probleme einer Abschaffung der Gewerbesteuer IV. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen einer Neuordnung der Gemeindefinanzen <ul style="list-style-type: none"> 1. Staatsorganisationsrechtliche Rahmenbedingungen <ul style="list-style-type: none"> a) Kommunale Selbstverwaltungsgarantie b) Garantie einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle mit Hebesatzrecht (Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG) c) Art. 106 GG als reine Steuerverteilungsnorm 2. Inhaltliche Maßstäbe für die Ausgestaltung kommunaler Steuern <ul style="list-style-type: none"> a) Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip oder am Äquivalenzprinzip? b) Konjunkturunabhängigkeit und Stetigkeit des Steueraufkommens c) Merklichkeit kommunaler Steuern | <ul style="list-style-type: none"> V. Überblick über die Reformvorschläge VI. Ersetzung der Gewerbesteuer durch Einführung eines kommunalen Hebesatzrechts im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer <ul style="list-style-type: none"> 1. Problembereiche eines kommunalen Hebesatzrechts zur Einkommen- und Körperschaftsteuer <ul style="list-style-type: none"> a) Anwendungsbereich einer Kommunalsteuer auf Einkommen b) Bemessungsgrundlage c) Steuersatzgestaltung – Notwendiger Einstieg in eine rechtsformunabhängige Unternehmensbesteuerung d) Vermeidung von Doppelbelastungen bei Dividendeneinkünften e) Erhebung der kommunalen Einkommensteuer im Quellenabzugsverfahren (Lohnsteuer/Kapitalertragsteuer) f) Zerlegung des Steueraufkommens 2. Zusammenfassung VII. Ausblick |
|--|--|

I. Reformbereitschaft als Reformvoraussetzung

Die Kritik an der Gewerbesteuer ist Legion¹. An Vorschlägen zu ihrer Reform, Abschaffung und Ersetzung hat es in der Vergangenheit nie gefehlt². Auch das Bundesverfassungsgericht ist mehrfach gegen die Gewerbesteuer angerufen worden³. Stets ohne Erfolg. Nicht daß die Gewerbesteuer in den letzten Jahren von einschneidenden Änderungen verschont geblieben wäre. So ist seit 1998 die Gewerbekapitalsteuer abgeschafft⁴;

seit 2001 wird die Gewerbesteuer pauschal auf die Einkommensteuer angerechnet⁵. Doch die Forderung nach *grundlegender* Reform ist bisher zuverlässig am erbitterten Widerstand der um ihre Finanzautonomie fürchtenden Kommunen gescheitert. Lange schien es, als sei die Befassung mit der Reform der Gewerbesteuer zu einem Selbstzweck geworden.

Die Situation hat sich gewandelt. Durch alle Parteien zieht sich nun die Forderung nach einer Reform der Gemeindefinanzen⁶. Zwar hat nicht bessere Einsicht in die

1 Zum Überblick über die Kritikpunkte im einzelnen W. Ritter in FS H. W. Kruse, 2001, S. 457 (462 ff.); zur Kritik am äquivalenztheoretischen Rechtfertigungsansatz K. Tipke, Steuerrechtsordnung (StRO), Bd. II, S. 828 ff.; ferner M. Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, S. 111 ff.; dies., BB 2000, 1432 ff.; R. Wendt², HStR IV, § 104 Rz. 66; ders., BB 1987, 1257 ff.; A. Katz, DöV 2000, 235 (239); W. Klotz in FS H. Flick, 1997, S. 15 ff.; Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer, 1984, S. 16 ff.

2 Vgl. etwa InSt. FuSt, Vorschläge zur weiteren Strukturverbesserung der Gewerbesteuer, Brief 208, 1981; Wiss. Beirat beim BMF, Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der BRD, BMF-Schriftenreihe Heft 31 (1982); Karl-Bräuer-Institut (FN 1); W. Scherf, Perspektiven der kommunalen Besteuerung, in N. Andel (Hrsg.), Probleme der Kommunalfinanzien, 2001, S. 9 ff.; s. ferner die Nachw. in FN 72 bis 81.

3 Das BVerfG weicht der Sachentscheidung aus, indem es Richtervorlagen und Verfassungsbeschwerden bereits in

der Zulässigkeit scheitern läßt; s. aus jüngerer Zeit die als unzulässig verworfenen (BVerfG v. 5.5.1998 – 1 BvL 23, 24/97, BB 1998, 1292 = StRK GG Art. 100 R. 29; BVerfG v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509 = StRK GG Art. 3 GewSt R. 18) Vorlagebeschl. des Nds. FG v. 23.7.1997 – IV 317/91, BB 1997, Beilage 16, und v. 24.6.1998 – IV 317/91, FR 1998, 1041; ferner die durch Kammerbeschl. v. 14.2.2001 – 2 BvR 460/93, NJW 2001, 1853 = StRK EstG 1975 § 18 Abs. 1 R. 73a, und v. 14.2.2001 – 2 BvR 1488/93, NJW 2001, 1854 = StRK GewStG 1978 § 2 Abs. 1 GewBetr. R. 40, verworfenen Verfassungsbeschwerden.

4 Zum 1.1.1998 durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590.

5 § 35 EStG, eingeführt zum 1.1.2001 durch das Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

6 S. die Anträge der CDU-Fraktion v. 13.11.2001, BT-Drucks. 14/7442; der Fraktionen der SPD und Bündnis 90/DIE GRÜNEN v. 22.1.2002, BT-Drucks. 14/8025; der FDP-Fraktion v. 7.11.2001, BT-Drucks. 14/7326 und der PDS-Fraktion v. 15.1.2002, BT-Drucks. 14/7993.

Gerechtigkeitsdefizite den Umschwung bewirkt, verantwortlich sind vielmehr die Einbrüche des Gewerbesteueraufkommens⁷. Doch ist Finanznot eine durchaus verlässliche Reformlokomotive. So hat der Bundesfinanzminister mittlerweile eine Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen eingesetzt. Selbst die Kommunalverbände signalisieren Reformbereitschaft⁸. Schon der ungelösten Finanzprobleme der Kommunen wegen wird das Thema auch die Bundestagswahl überdauern. Gleichwohl müssen am Gelingen der Reform schon heute Zweifel angemeldet werden. Mögen leere Kassen auch häufig Ursache von Steuerrechtsänderungen sein, so münden sie doch selten in eine durchdachte Steuerarchitektur. Die Redewendung vom „Stopfen“ von Haushaltslücken charakterisiert das Produkt der aus Finanznot geborenen Änderungen leider allzu zutreffend. Dieser Gefahr ist auch die Gemeindefinanzreform ausgesetzt. Die Zeit drängt ganz besonders, weil die Kommunalhaushalte weniger Flexibilität aufweisen als der Bundeshaushalt. Um so wichtiger ist es, die Diskussion frühzeitig zu versachlichen, die rechtlichen Rahmenbedingungen einer Reform abzustecken, Reformvorschläge auf gleichheitsrechtliche Qualität, systematische Folgerichtigkeit und Umsetzbarkeit zu überprüfen.

Deshalb soll im folgenden nach einer Übersicht über die Grundlinien des derzeitigen Gemeindesteuersystems (Abschnitt II) kurz auf die Gründe für eine Reform der Gewerbesteuer (Abschnitt III) eingegangen werden, um sodann die (finanz-)verfassungsrechtlichen und steuersystematischen Rahmenbedingungen für die Einführung und Ausgestaltung neuer Gemeindesteuern zu erörtern (Abschnitt IV). Anhand des Vorschlags einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer werden diese Gestaltungsmaximen konkretisiert (Abschnitt V, VI).

II. Überblick über das derzeitige Gemeindesteuersystem

Die Steuerfinanzierung der Gemeinden stellt sich derzeit wie folgt dar:

- Den Gemeinden ist gemäß Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG das Aufkommen aus der Grund- und Gewerbesteuer zugewiesen. Von letzterem fließt allerdings über die Gewerbesteuerumlage ein Anteil von 22 %⁹ an Bund und Länder (§ 6 Gemeindefinanzreformgesetz).
- An der Einkommensteuer sind die Gemeinden gemäß Art. 106 Abs. 5 GG beteiligt, und zwar in Höhe von 15 % an der veranlagten Einkommensteuer und Lohnsteuer, die auf das jeweilige Bundesland entfällt, und in Höhe von 12 % am Zinsabschlag (§ 1 Gemeindefinanzreformgesetz). Die Auf-

teilung auf die einzelnen Gemeinden erfolgt über sog. Schlüsselzahlen nach Maßgabe der Steuerleistung der Gemeindebürger. Aufgrund der Deckelung des Verteilungsschlüssels des Einkommensteueranteils durch Sockelgrenzen von 25.750/51.500 € kommt es jedoch zu einer Nivellierung der Steuerkraftunterschiede zwischen einzelnen Gemeinden (§ 3 Abs. 1 Satz 4 Gemeindefinanzreformgesetz)¹⁰. Hat der einzelne Steuerpflichtige über die Sockelgrenzen hinausgehende Steuerleistungen erbracht, wird dies bei der Zuweisung des Einkommensteueranteils nicht berücksichtigt.

- An der Umsatzsteuer sind die Gemeinden gemäß Art. 106 Abs. 5a GG derzeit zu 2,2 % beteiligt.
- Des Weiteren ist den Gemeinden regelmäßig durch Landesrecht die Kompetenz und das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern (Art. 105 Abs. 2a GG) übertragen¹¹.

Hauptsteuerquellen der Gemeinden sind die Gewerbesteuer und der Anteil an der Einkommensteuer. Dabei entsprach im Jahr 2000 das den Gemeinden zustehende Gewerbesteueraufkommen (42,1 Mrd. DM)¹² in etwa dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer (45,4 Mrd. DM)¹³.

III. Notwendigkeit der Reform der Gewerbesteuer

Nachdem es über Jahrzehnte trotz der Kritik an der Gewerbesteuer keine Reformbereitschaft gab, sind nunmehr in erster Linie *haushaltspolitische* Gründe dafür verantwortlich, daß die Gewerbesteuer politisch auf den Prüfstand kommt. Darüber hinaus ist eine Reform der Gewerbesteuer auch aus *verfassungsrechtlichen* Gründen geboten.

1. Haushaltspolitische Reformbedarfe

Die Anknüpfung der Gewerbesteuer allein an die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bietet den Kommunen keine ausreichend große Bemessungsgrundlage. Der gewerbliche Gewinn ist stark von konjunkturellen Schwankungen abhängig. Zudem schlagen Änderungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die Gewerbesteuereinnahmen durch, was den Gesetzgeber dazu verleitet, Gewerbesteuerausfälle durch unsystematische Erweiterungen der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage zu kompensieren. Vor diesem Hintergrund sind etwa die Wiedereinführung der Gewerbesteuerpflicht körperschaftsteuerbefreiter Streubesitzdividenden (§ 8 Nr. 5 GewStG i.d.F. des UntStFG¹⁴) oder der Ausschluß der Mehrmutterorganschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 3 GewStG i.d.F. des UntStFG) zu se-

⁷ Hierzu z.B. E. Münstermann, ZKF 2002, 98 ff.

⁸ S. Protokoll Nr. 136 der Öffentlichen Anhörung im Finanzausschuß des Deutschen Bundestages am 12.6.2002, wo sich insb. der Deutsche Städte- und Gemeindebund reformbereit zeigt (S. 59 ff.); zurückhaltender der Deutsche Städtetag (S. 49 ff.); s. auch *ders.*, ZKF 2002, 146 ff.

⁹ Ansteigend bis 2004 auf knapp 28 %.

¹⁰ Krit. hierzu *Der Wiss. Beirat beim BMF* (FN 2), S. 114;

W. Scherf in N. Andel (FN 2), S. 12.

¹¹ S. z.B. Art. 79 Verf. Nordrhein-Westfalen.

¹² Gewerbesteueraufkommen abzüglich Gewerbesteuerumlage.

¹³ Statistisches Jahrbuch 2001, S. 532; s. auch *W. Scherf* in N. Andel (FN 2), S. 14.

¹⁴ Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858.

hen¹⁵. Derartige punktuelle Eingriffe sind steuersystematisch regelmäßig verfehlt und gleichheitsrechtlich bedenklich. Sie stellen keine Lösung des Problems der vom Grundsatz her zu schmalen Bemessungsgrundlage dar.

2. Verfassungsrechtlicher Reformbedarf

Mindestens ebenso schwer wie die fiskalische Unzulänglichkeit wiegen die verfassungsrechtlichen Zweifel. Als einseitige Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte ist die Gewerbesteuer dem Vorwurf der Gleichheitssatzwidrigkeit ausgesetzt¹⁶. Zwar hat das Bundesverfassungsgericht trotz der ihm hierzu in den letzten Jahren mehrfach gebotenen Gelegenheit die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer bisher nicht beanstandet¹⁷. Einer Entscheidung in der Sache ist es dabei jedoch – vielleicht aus gutem Grund – ausgewichen, so daß weder das in jüngerer Zeit veränderte tatsächliche Erscheinungsbild gewerblicher Tätigkeit berücksichtigt worden ist noch die massiven gesetzgeberischen Eingriffe des letzten Jahrzehnts¹⁸.

Die Gewerbesteuer ist nicht nur eine *Sondersteuer gewerblicher Einkünfte*, sie erfaßt auch Gewerbebetriebe nur sehr selektiv und ungleichmäßig, indem über die Freibeträge und Meßzahlenstaffelung des § 11 GewStG ein Großteil der Personenunternehmen ausgenommen wird. Seit langem ist die Gewerbesteuer eine *Sondersteuer ertragsstarker Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften*. Durch das Steuersenkungsgesetz¹⁹ hat sich der Charakter der Gewerbesteuer nochmals verändert. Auch wenn der Kreis der gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen nicht angetastet wurde, wird die Gewerbesteuer durch die einseitig nur Personenunternehmen gewährte pauschale Anrechnung auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) nun materiell zu einer *kommunalen Sondersteuer für Kapitalgesellschaften*.

Die einseitig nur Personenunternehmen gewährte Anrechnung der Gewerbesteuer dient der Abmilderung der Spreizung zwischen dem 25%igen²⁰ Körperschaftsteuersatz und dem weiterhin deutlich höheren Einkommensteuersatz. Diese Annäherung der Belastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften wird als Versuch gewertet, die Anforderungen des verfassungsrechtlichen Gebots der Rechtsformneutralität²¹ zu erfüllen²². Gleichzeitig wird in der Literatur aber auch die Verfassungsmäßigkeit von § 35 EStG massiv angezweifelt²³. Daher muß mit Verfassungsbeschwerden oder einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG – wie sie bereits bezüglich der Vorläufervorschrift § 32c EStG anhängig ist²⁴ – gerechnet werden. Dieser unsichere verfassungsrechtliche Status der Gewerbesteueranrechnung erhöht die Dringlichkeit der Reform der Gewerbesteuer.

Gerechtfertigt werden kann die Gewerbesteuer als Sonderbelastung gewerblicher Unternehmen weder mit einer besonderen Beziehung zwischen Kommune und Gewerbebetrieben noch mit den besonderen Lasten, die Gewerbebetriebe für den Kommunalhaushalt verursachen. Steuern sind Geldleistungen ohne Gegenleistungen. Als *allgemeine* Deckungsmittel sind sie zur Finanzierung aller Ausgaben der Gemeinde bestimmt. Auch für den Gemeindehaushalt gilt der Grundsatz der Gesamtdeckung²⁵. Es läßt sich nicht feststellen, daß die mit den Gewerbesteuereinnahmen finanzierten Ausgaben der Kommunen in besonderem Maße Gewerbebetrieben zugute kämen. So sind die Gemeindehaushalte zu einem Großteil mit Sozialhilfe²⁶ und allgemeinen Infrastrukturleistungen belastet, die allen Gemeindegürgern zugute kommen.

Bevor über die Abschaffung der Gewerbesteuer nachgedacht wird, muß man sich über die Folgewirkungen eines derartigen Eingriffs in das derzeitige Steuergesetz klar werden. Augenfällig ist der Vereinfachungseffekt, nicht nur durch den Wegfall der Ermittlung einer eigenständigen gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage, sondern vor allem, weil ohne eine auf gewerbliche Einkünfte beschränkte Zusatzbelastung die Einkunftsartenabgrenzung innerhalb der Einkommensteuer massiv an Bedeutung verlore. Auch die in der kurzen Zeit ihrer Wirksamkeit bereits als äußerst kompliziert enttarnte²⁷ pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) würde obsolet.

3. Chancen und Probleme einer Abschaffung der Gewerbesteuer

Bevor über die Abschaffung der Gewerbesteuer nachgedacht wird, muß man sich über die Folgewirkungen eines derartigen Eingriffs in das derzeitige Steuergesetz klar werden.

Augenfällig ist der Vereinfachungseffekt, nicht nur durch den Wegfall der Ermittlung einer eigenständigen gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage, sondern vor allem, weil ohne eine auf gewerbliche Einkünfte beschränkte Zusatzbelastung die Einkunftsartenabgrenzung innerhalb der Einkommensteuer massiv an Bedeutung verlore. Auch die in der kurzen Zeit ihrer Wirksamkeit bereits als äußerst kompliziert enttarnte²⁷ pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer (§ 35 EStG) würde obsolet.

15 S. ferner Gewerbesteuerpflicht der Veräußerung/Aufgabe von Anteilen an Mitunternehmenschaften durch Körperschaften, § 7 Satz 2 GewStG i.d.F des UntStFG; Einschränkung der Organshaft unter Beteiligung von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, § 14 Abs. 3 KStG i.d.F des Steuerverkürzungsbekämpfungsg.

16 Einhellig die in FN 1 zitierte Literatur.

17 S. die Nachw. oben in FN 3.

18 M. Jachmann, NJW 2001, 1840 f., die deshalb davon ausgeht, daß das letzte Wort in Sachen Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer noch nicht gesprochen sei.

19 Gesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

20 Bzw. 26,5 % für das Jahr 2003 (vorübergehende Erhöhung zur Finanzierung der Kosten der Flutkatastrophe, Flutopfersolidaritätsgesetz v. 26.8.2002, BGBl. I 2002, 3651).

21 Dabei ist allerdings umstritten, ob Art. 3 Abs. 1 GG ein Gebot der Rechtsformneutralität zu entnehmen ist, in diese Richtung BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 ff. = StRK GG Art. 3 USt R. 37 (Schwarzwaldklinik).

22 J. Lang in Tipke/Lang¹⁷, Steuerrecht, § 9 Rz. 753.

23 Z.B. D. Gosch in Kirchhof², KompaktKommentar, § 35 EStG Rz. 2; J. Hey, FR 2001, 870 (875 ff.); M. Jachmann, BB 2000, 1432 (1435); J. Sigloch, StuW 2000, 160 (168); im Hinblick auf die Finanzverfassung J. Hidien, BB 2000, 485 (487); W. Schön, StuW 2000, 151 (156); a.A. J. Thiel, StuW 2000, 413 (417 f.).

24 BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 ff. = StRK EStG 1975 Allg. R. 154.

25 G. Schwarting, Kommunale Steuern, 1999, S. 56; allg. hierzu Schmidt-Bleibtreu/Klein⁹, Art. 110 GG Rz. 15.

26 S. etwa den Verwaltungshaushalt 1999 der Stadt Köln, in dem rd. 30 % der Einnahmen für den Bereich Soziale Sicherung verausgabt wurden, während nur rd. 10 % in den Bereich Öffentliche Einrichtungen und Wirtschaftsförderung und rd. 6 % in den Bereich Bau- und Wohnungswesen und Verkehr flossen.

27 Vgl. hierzu nur Herzig/Lochmann, DB 2000, 1728 ff.; L. Korezki, BB 2001, 333 ff. (389 ff.); G. Söffing, DB 2000, 688 ff.

Die ganze Tragweite der Gemeindefinanzreform wird jedoch erst dann deutlich, wenn man sich vor Augen hält, daß einer Abschaffung der Gewerbesteuer – jedenfalls wenn das Ziel zumindest annähernd rechtsformneutraler Besteuerung nicht aufgegeben werden soll – eine erneute Reform der Unternehmensbesteuerung folgen muß mit tiefgreifenden Änderungen des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts. Seit der Unternehmenssteuerreform 2000 ist die Gewerbesteuer integraler Bestandteil einer annähernd rechtsformneutralen Tarifgestaltung. Erst in der Kombination von Körperschaftsteuer (25 %) und Gewerbesteuerzuschlagbelastung bei gleichzeitiger pauschaler Anrechnung der Gewerbesteuer bei Personenunternehmen gemäß § 35 EStG wird die Belastung von Körperschaften (ca. 38,7%) der Belastung von Personenunternehmen im Einkommensteuerspitzenatz (2002–2005: 48,5–42 %) angenähert. Gleichzeitig läßt sich durch die Aufteilung der Steuerbelastung auf zwei Steuern das wahre Ausmaß der Gesamtsteuerbelastung kaschieren. Dies ermöglicht den niedrigen Körperschaftsteuersatz von 25 % mit erheblicher Signalwirkung für ausländische Investoren.

In der unglücklichen Verquickung der Gewerbesteuer mit dem unbewältigten Problem des Dualismus der Unternehmensbesteuerung liegt eine der Haupthürden der Reform bzw. Abschaffung der Gewerbesteuer. Wird bei unveränderten Einkommen- und Körperschaftsteuersätzen die Gewerbesteuer abgeschafft, so muß man sich erneut mit den in der Unternehmenssteuerreform 2000 nicht bewältigten Grundsatzfragen der Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung befassen.

Dem Finanzpolitiker drängt sich vor allem ein Folgeproblem auf: Eine ersatzlose Abschaffung der Gewerbesteuer kommt – unabhängig von etwaigen verfassungsrechtlichen Vorgaben – bereits angesichts der Abhängigkeit der Gemeinden von den Einnahmen aus der Gewerbesteuer²⁸ nicht in Betracht. Dies zwingt zur Suche nach alternativen Steuerquellen der Kommunen.

IV. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen einer Neuordnung der Gemeindefinanzen

Von großer Bedeutung für das Gelingen der Gemeindefinanzreform ist die Analyse der verfassungsrechtlichen Vorgaben. Dabei muß jedoch nach der Qualität der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen dif-

ferenziert werden. Nicht alle verfassungsrechtlichen Vorgaben haben denselben Stellenwert, dies gilt namentlich für die Vorgaben der Finanzverfassung²⁹. Die Einführung eines ökonomisch rationalen und gerechten Gemeindefinanzsystems sollte politisch so breit konsentiert sein, daß gegebenenfalls die für eine Verfassungsänderung benötigte Zweidrittelmehrheit zustande kommt (Art. 79 Abs. 2 GG). Eine Gemeindefinanzreform, die sich von vornherein mit den finanzverfassungsrechtlichen Kompromissen der Vergangenheit belastet, muß Stückwerk bleiben. Vorrangiges Ziel muß die Herstellung einer gleichheitssatzkonformen und entscheidungsneutralen Besteuerung der Bürger sein. Die Notwendigkeit einer gerechten Verteilung des Steueraufkommens zwischen den einzelnen Steuerergläubigern kann eine Ungleichbehandlung der vom Steuereingriff betroffenen Bürger nicht rechtfertigen. Die Verteilungsfrage – so wichtig sie ist – ist der gerechten Ausgestaltung des Besteuerungseingriffs nachgeordnet³⁰.

1. Staatsorganisationsrechtliche Rahmenbedingungen

a) Kommunale Selbstverwaltungsgarantie

In Art. 28 Abs. 2 GG ist die kommunale Selbstverwaltung verfassungsrechtlich garantiert. Ob sich hieraus auch Vorgaben für die Ausgestaltung des gemeindlichen Steuersystems ergeben, ist zweifelhaft. Unterschieden werden muß zunächst zwischen den die Selbstverwaltungsgarantie konstituierenden Kernkompetenzen und deren Randbereichen³¹. Nur der Kernbestand ist verfassungsrechtlich besonders geschützt. Zum Kernbestand kommunaler Selbstverwaltung gehört zwar die kommunale Finanzautonomie³² und eine ausreichende Finanzausstattung³³. Dieser Anspruch auf adäquate Ausstattung mit den zur Aufgabenerfüllung erforderlichen Mitteln richtet sich nach herrschender Auffassung jedoch nicht gegen den Bund, sondern nur gegen die Länder³⁴, denen die Gemeinden staatsorganisatorisch eingegliedert sind. Weder läßt sich Art. 28 Abs. 2 GG ein Steuererfindungsrecht entnehmen, noch eine Garantie der Gewerbesteuer³⁵. Die Gemeinden sind in Art. 105 GG nicht erwähnt. Das derzeit von ihnen wahrgenommene Steuererfindungsrecht ist ein abgeleitetes Recht der Länder, das sich auf Art. 105 Abs. 2a GG stützt und auf örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern beschränkt ist, soweit sie nicht bundesgesetzlichen Steuern gleichartig sind.

28 2000: 52,875 Mrd. DM, 2001: 52 Mrd. DM (brutto).

29 Zum Streit, ob die Art. 105 ff. GG neben Kompetenz- und Verteilungsvorschriften auch inhaltliche Vorgaben für die Zusammensetzung des Steuersystems und die inhaltliche Ausgestaltung einzelner Steuern enthalten, K. Tipke, StRO, Bd. III, 1993, S. 1088 ff.

30 J. Lang in Tipke/Lang (FN 22), § 3 Rz. 5.

31 H. Mohl, KStZ 2002, 28 (29).

32 Wiss. Beirat beim BMF (FN 2), S. 23.

33 Schmidt-Bleibtreu/Klein (FN 25), Art. 28 GG Rz. 9b; W. Weiß, ZKF 2001, 26 (27).

34 K.-A. Schwarz, ZKF 1999, 266 (268); S. Mückl, Finanzverfassungsrechtlicher Schutz kommunaler Selbstverwal-

tung, 1998, S. 70.

35 J. Lang in Tipke/Lang (FN 22), § 3 Rz. 35; K. Tipke (FN 29), S. 107; W. Weiß, ZKF 2001, 26 (27); Chr. Flach, Kommunales Steuererfindungsrecht und Kommunalaufsicht, 1998, S. 28 f.; P. Tettinger in v. Mangoldt/Klein/Starck⁴, Bd. 2, Art. 28 GG Rz. 250; a.A. H. Meyer, Die Finanzverfassung der Gemeinden, 1969, S. 60 f.; H. Mohl, Die Einführung und Erhebung neuer Steuern aufgrund eines kommunalen Steuererfindungsrechts, 1992; ders., KStZ 2002, 28 (29). Andererseits ist aber H. Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 1990, S. 221 f., zuzustimmen, daß eine reine Finanzierung durch Zweckzuweisungen der Finanzautonomie nicht Genüge tut.

Auch im Rahmen einer Gemeindefinanzreform sollten die Kommunen nicht mit einem eigenen Steuererfindungsrecht ausgestattet werden. Wenn schon in der Abstimmung der Kompetenzen zwischen Bund und Ländern nach Art. 72 Abs. 2, 105 Abs. 2 GG zugunsten der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse die Steuer-gesetzgebungskompetenz der Länder hinter der des Bundes zurücktritt, so muß dies erst recht gelten im Verhältnis zu den Kommunen³⁶. Bei der Ausübung der – regelmäßig auf die Kommunen delegierten – Kompetenz der Länder zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern nach Art. 105 Abs. 2a GG zeigt sich zudem, daß sich örtlich differenzierende Steuern nur schwer in das bundesstaatliche Steuersystem einfügen. Auch der Grundsatz der Verwaltungseffizienz und die Doppelbesteuerungsprobleme³⁷ bei der Abgrenzung der kommunalen Steuerhoheiten sprechen gegen eine Verlagerung von Steuer-gesetzgebungskompetenzen auf die Gemeinden³⁸.

b) *Garantie einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle mit Hebesatzrecht (Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG)*

Eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht ist den Gemeinden erst seit 1994 in Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG garantiert³⁹. Der verfassungsändernde Gesetzgeber sah in der ausdrücklichen Erwähnung des Hebesatzrechts lediglich eine Klarstellung des verfassungsrechtlichen Bestands der Selbstverwaltungsgarantie⁴⁰. Indem Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Hs. GG einer ersatzlosen Streichung der Gewerbesteuer entgegensteht⁴¹, entfaltet die Vorschrift jedoch durchaus konstitutive Wirkung. Durch die Garantie einer *wirtschaftskraftbezogenen* Steuerquelle mit *Hebesatzrecht* ist Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Hs. GG mehr als nur eine beliebige Regelung der Gemeindefinanzierung. Es geht nicht allein darum, den Gemeinden die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Haushaltsmittel zu sichern. Hierzu hätte es der Ergänzung nicht bedurft.

Vielmehr weist Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Hs. GG den Gemeinden verfassungsrechtlich ein *Instrument der Standortpolitik*⁴² zu.

Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Hs. GG enthält jedoch keine Garantie der Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuer kann durch eine andere wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatz ersetzt werden⁴³. Allerdings muß bei der Interpretation von Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Hs. GG der Wille des historischen Verfassungsgesetzgebers insofern berücksichtigt werden, als diesem bei der Ergänzung von Art. 28 Abs. 2 GG die Gewerbesteuer vor Augen stand. Daher muß eine alternative Steuerquelle dieser in Umfang und Bedeutung äquivalent sein⁴⁴.

c) *Art. 106 GG als reine Steuerverteilungsnorm*

Keine inhaltlichen Restriktionen ergeben sich aus Art. 106 GG. Es handelt sich um eine Norm, die der Verteilung des Steueraufkommens dient, nicht einzelne Steuern verfassungsrechtlich garantiert. Erst recht enthält Art. 106 GG keine Aussagen über die Verfassungsmäßigkeit der aufgeführten Steuern⁴⁵. Dies zeigt sich z.B. an der Vermögensteuer. Sie ist trotz Nennung in Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG vom Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt worden⁴⁶ und in der Folge außer Kraft getreten.

Deshalb ist der Gesetzgeber durch die Aufführung von Gewerbe- und Grundsteuer in Art. 106 Abs. 6 GG nicht festgelegt. Er kann die Gewerbesteuer vollständig von ihrem historischen Leitbild entfernen oder ganz abschaffen. Auch gibt es bei Abschaffung der in Art. 106 GG genannten Steuern keine zwingende Notwendigkeit einer Verfassungsänderung. Lediglich die Einführung neuer, bisher nicht in Art. 106 GG normierter Steuern erfordert eine entsprechende Anpassung. Der Steuertatbestand wäre unvollständig normiert, wenn nicht der Steuergläubiger festgelegt würde⁴⁷.

36 Ähnlich, wenngleich nicht unkrit. G. Schwarting (FN 25), S. 43.

37 W. Scherf in N. Andel (FN 2), S. 18.

38 Statt durch ein kommunales Steuererfindungsrecht einer Zersplitterung des Steuerwesens Vorschub zu leisten, sollte verhindert werden, daß den Kommunen Aufgaben und Pflichten übertragen werden, ohne daß gleichzeitig für eine ausreichende Finanzierung gesorgt ist. Hierzu gehört auch, daß die Gemeinden bei der Verteilung des Steueraufkommens ein Mitspracherecht erhalten, zumal sie bereits in einer Reihe von Vorschriften Adressaten der Finanzverfassung sind; s. die berechtigte Forderung von W. Weiß, ZKF 2001, 26 (30).

39 Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 27.10.1994, BGBl. I 1994, 3146.

40 BT-Drucks. 12/60000, 46; s. auch Vogel/Waldhoff in Bonner Kommentar zum GG, Vorbem. z. Art. 104–115 GG Rz. 51.

41 Eine solche wäre m.E., verbunden mit einer anderweitigen Finanzierung, vor der Ergänzung von Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Hs. GG möglich gewesen. Sie wäre auch heute noch, nach einer entsprechenden Verfassungsänderung (Streichung von Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Hs. GG), möglich, da das Hebesatzrecht nicht zum Kernbestand der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie gehört; a.A. W. Scherf in N. Andel (FN 2), S. 10; K.-H. Hansmeyer, Der

Streit um die Gewerbesteuer in FS M. Rommel, 1997, S. 159.

42 Zu dieser Funktion der Gewerbesteuer s. Chr. Flämig, Gemeindefinanzen und kommunale Wirtschaftsentwicklungsplanung, 1974, S. 81 f.; H. Zitzelsberger (FN 35), S. 150 ff.; J. Hey, FR 2001, 870 (872).

43 W. Weiß, ZKF 2001, 26 (27).

44 A.A. H.-G. Henke, ZG 1998, 1 (24).

45 K. Tipke (FN 29), S. 1088 ff.; H. Fischer-Menshausen in v. Münch/Kunig³, Art. 106 GG Rz. 14 f.; H. Sohn in FS K. Stern, 1997, 587 (599 ff.); J. Hey, StuW 1998, 32 (38); dagegen K. Vogel in FS K. Tipke, 1995, S. 93; Vogel/Waldhoff in Bonner Kommentar (FN 40), Rz. 577 ff.; Chr. Waldhoff, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland – Schweiz, 1997, S. 186 f.; K. Stern, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, S. 1152; H. J. Bonk, FR 1999, 443 (448); zurückzuführen auf G. Wacke, Das Finanzwesen der Bundesrepublik, 1950, S. 62 ff. Danach enthält Art. 106 GG die Festschreibung eines historischen Steuersystems.

46 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 = StRK BewG 1965 Allg. R. 11 (Vermögensteuer).

47 J. Lang in Tipke/Lang (FN 22), § 3 Rz. 5; ebenso M. Jachmann in v. Mangoldt/Klein/Starck (FN 35), Art. 105 GG Rz. 29.

2. Inhaltliche Maßstäbe für die Ausgestaltung kommunaler Steuern

a) Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip oder am Äquivalenzprinzip?

Wenig Klarheit herrscht bezüglich der inhaltlichen Ausgestaltung von Kommunalsteuern. Neben dem Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird speziell für Kommunalsteuern traditionell das *Äquivalenzprinzip* herangezogen⁴⁸. So ist eine der hergebrachten Begründungen der Gewerbesteuer, daß sie einen Beitrag der Unternehmen zur kommunalen Infrastruktur verkörpere⁴⁹. Dies wirft die Frage auf, ob kommunale Steuern anders als staatliche Steuern am Äquivalenzprinzip oder ebenfalls am Leistungsfähigkeitsprinzip oder gegebenenfalls an beiden Prinzipien auszurichten sind, was wiederum voraussetzt, daß beide Prinzipien nebeneinander verwirklicht werden können⁵⁰.

Das staatliche Leistungsangebot ist allgemeine Rechtfertigung der Erhebung von Steuern durch den Staat bzw. die Kommunen. Im Gegenzug zur Bereitstellung öffentlicher Güter ist der Staat/die Gebietskörperschaft berechtigt, die Bürger zur Finanzierung heranzuziehen⁵¹. Zur Rechtfertigung einzelner Steuern, erst recht zur Rechtfertigung ihrer Ausgestaltung, taugt das Äquivalenzprinzip hingegen nicht⁵². Der individuelle Nutzen allgemeiner staatlicher Leistungen läßt sich nicht im Sinne einer Individualäquivalenz konkret messen⁵³. Dies erklärt sich bereits aus dem Informationsproblem. Ebensowenig sind Einzelsteuern einer Generaläquivalenz⁵⁴, die Nutzen und Kosten typisierend bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen zurechnet, zugänglich. Steuern als allgemeine Geldleistungen, die nicht Gegenleistung für eine besondere Leistung sind (§ 3 Abs. 1 AO), sind per definitionem ungeeignet, eine Äquivalenzbeziehung zwischen staatlicher bzw. kommunaler Leistung und finanziellem Eingriff abzubilden. Wenn sich der äquivalenztheoretische Begründungsansatz aber weder in der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage noch in der Aufkommensverwendung⁵⁵ wiederfindet, lassen sich Sonderbelastungen einzelner Steuerpflichtiger gleichheitsrechtlich nicht mit dem Äquivalenzprinzip rechtfertigen. Zutreffend leitet *Bernd Hansjürgens* in seiner finanzwissenschaftlichen

Habilitationsschrift gerade aus dem Äquivalenzprinzip das Postulat der Allgemeinheit der Steuern ab, da steuerfinanzierte öffentliche Güter per definitionem allen potentiellen Nutzern gleichermaßen zur Verfügung stehen⁵⁶. Selbst wenn man Nutzungsvorteile aus einzelnen staatlichen Infrastrukturangeboten, z.B. der Einrichtung eines Industriegebiets, typischerweise einer bestimmten Gruppe zuordnen könnte, so reicht diese lose Verknüpfung nicht, um den *individuellen* Grundrechtseingriff durch die Besteuerung zu rechtfertigen⁵⁷. Auch aufgrund der Umverteilungseffekte der Besteuerung können äquivalenztheoretische Begründungsversuche vor Art. 3 Abs. 1 GG nicht bestehen, denn das kommunale Steueraufkommen fließt zu einem erheblichen Anteil in die Ausgaben für Sozialhilfe⁵⁸. Diese wird aber naturgemäß nicht von den Sozialhilfeempfängern finanziert⁵⁹. Schließlich hat das Äquivalenzprinzip als innere Rechtfertigung der Sonderbelastung einzelner Gruppen wenig Überzeugungskraft, weil Sonderleistungen der öffentlichen Kommunalverwaltung in ganz erheblichem Maße bereits durch Gebühren und Beiträge abgegolten werden⁶⁰.

Diese Einwände gegen das Äquivalenzprinzip als Steuerrechtfertigungs- und -gestaltungsmaßstab gelten auf kommunaler Ebene wie auf staatlicher Ebene. Deshalb sollten auch kommunale Steuern streng nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ausgestaltet werden. Das Äquivalenzprinzip ist weder zur Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage noch zur Bestimmung des Steuerobjekts bzw. zur Abgrenzung der Steuersubjekte (Beschränkung auf Unternehmen) geeignet⁶¹. Ungleichbehandlungen *innerhalb einer Gemeinde* kann das Äquivalenzprinzip nicht rechtfertigen.

Bedeutung kommt dem Äquivalenzprinzip für die kommunale Besteuerung jedoch dann zu, wenn es um die Rechtfertigung von Belastungsunterschieden *zwischen den Gemeinden* geht. In seiner Funktion als allgemeine Rechtfertigung der Heranziehung der Bürgers zur Finanzierung der von Staat oder Gebietskörperschaft zur Verfügung gestellten öffentlichen Güter wohnt dem Äquivalenzprinzip eine *räumliche Dimension*⁶² inne, die es zur Grundlage der Grenzziehung zwischen verschiedenen Steuerjurisdiktionen macht. Die Aufteilung des Steuerguts zwischen verschiedenen

48 S. schon *A. Wagner*, Die Communalsteuerfrage, 1878. Zu den historischen Wurzeln der äquivalenztheoretischen Begründung kommunaler Steuern *H. Zitzelsberger* (FN 35), S. 153 ff.; aus neuerer Zeit *W. Scherf* in *N. Andel* (FN 2), S. 20; *J. Lang*, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1, S. 57; dagegen *R. Wendt*, BB 1987, 1257 (1259).

49 *H. Haller*, FinArch. N.F., Bd. 21 (1961), 248 (250 f.); *H. Zitzelsberger* (FN 35), S. 159 ff.; *M. Rodi*, Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem. Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer, 1994, S. 170, 206.

50 Hierzu auch *J. Lang* (FN 48), S. 55 ff.

51 Zu den Ursprüngen, insb. in der Assekuranztheorie, s. *K. F. Mann*, Steuerpolitische Ideale, 1937, S. 105 ff.; hierzu auch *B. Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, 2001, S. 45 ff., 208.

52 *K. Tipke*², StRO, Bd. I, S. 228 ff.

53 *B. Hansjürgens* (FN 51), S. 210.

54 Hierzu ausführlich *K. Tipke* (FN 52), S. 476 ff.

55 Zur Zweckbindung von Steueraufkommen s. *Chr. Waldhoff*, in diesem Heft, 285.

56 *B. Hansjürgens* (FN 51), S. 211.

57 I.d.S. für Personen- und Unternehmenssteuern auch *K. Tipke* (FN 52), S. 479.

58 *B. Hansjürgens* (FN 51), S. 266 f., weist am Beispiel der Sozialhilfe nach, daß Verletzungen des Konnexitätsprinzips einer verstärkten Umsetzung des Äquivalenzprinzips entgegenstehen.

59 S. auch den Irrweg der in Großbritannien 1989/90 eingeführten „poll tax“, einer Gemeindekopfsteuer, die keinerlei Rücksicht auf die Einkommensverhältnisse der Gemeindeangehörigen nahm, hierzu *K. Tipke* (FN 52), S. 473 ff.

60 *Karl-Bräuer-Institut*, Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Heft 94, 2002, S. 104. Zum zahlenmäßigen Verhältnis von Steuer- und Gebühren-/Beitrags-einnahmen s. *G. Schwarting* (FN 25), S. 32 f.

61 S. auch *M. Jachmann*, BB 2000, 1432 (1438 ff.); a.A. *J. Lang* (FN 48), S. 56 f.; *B. Hansjürgens* (FN 51), S. 273 f.

62 *H. Haller* (FN 49), 250 ff.; *B. Hansjürgens* (FN 51), S. 258; in diese Richtung auch *H. Zitzelsberger* (FN 35), S. 158.

Gemeinden kann daher ebenso wie im internationalen Steuerrecht die territoriale Steuerabgrenzung zwischen verschiedenen Staaten äquivalenztheoretisch gelöst werden. Dabei ist allerdings zu beachten, daß selbst eine auf die räumliche Abgrenzung beschränkte Rechtfertigungsdichotomie die aus dem internationalen Steuerrecht als Spannung zwischen Welteinkommens- und Quellenprinzip bekannten Konflikte auflöst. Die Spannung zwischen der am Gesamteinkommen zu messenden Leistungsfähigkeit und einer äquivalenztheoretischen Zuordnung von Steuerquellen wird etwa an der Frage der interkommunalen gewerbsteuerlichen Organschaft deutlich⁶³.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, inwieweit sich kommunale Belastungsunterschiede vor dem Hintergrund von Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen lassen, wenn einziges Unterscheidungsmerkmal bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit die Ansässigkeit in unterschiedlichen Gemeinden ist⁶⁴. Einen ersten Anhaltspunkt geben hier Art. 28 Abs. 2 Satz 3 2. Hs. GG und Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG, die ein aus Art. 28 GG abgeleitetes Hebesatzrecht verfassungskräftig gewährleisten. Demnach ist die Einräumung eines gemeindlichen Hebesatzrechts, in dessen Folge unterschiedliche Hebesätze entstehen können, nicht nur verfassungsrechtlich zulässig, sondern sogar geboten. Die Selbstverwaltungsgarantie des Art. 28 GG ist Rechtfertigungsgrund im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG. Hinzu kommt, daß Art. 3 Abs. 1 GG nur den jeweiligen Hoheitsträger im Rahmen seines eigenen Kompetenzbereichs bindet, weshalb der Erlaß unterschiedlicher Gesetze durch unterschiedliche Hoheitsträger nie gleichheitssatzwidrig ist⁶⁵. Grenzen der Differenzierung setzt jedoch auch hier Art. 72 Abs. 2 GG, dessen Forderung nach gleichwertigen Lebensverhältnissen im Bundesgebiet auch auf kommunaler Ebene zur Anwendung kommen muß.

Inwieweit die Ansässigkeit in unterschiedlichen Kommunen als sachlicher Differenzierungsgrund der Ungleichbehandlung herangezogen werden kann, hängt zudem von der soeben erörterten Frage ab, welche Bedeutung man dem Äquivalenzprinzip für die Rechtfertigung kommunaler Steuern beimißt. Denn nur, wenn man Kommunalsteuern in Bezug zu kommunalen Leistungen setzt und in ihrem Angebot bzw. ihrer Inanspruchnahme einen Grund für die Belastung sieht, kann die Zugehörigkeit zu unterschiedlichen Gemeinden eine unterschiedliche Besteuerung rechtfertigen, wobei unterstellt wird, daß höhere Hebesätze mit besseren Infrastrukturangeboten korrespondieren⁶⁶.

b) Konjunkturabhängigkeit und Stetigkeit des Steueraufkommens

Für Kommunalsteuern wird in besonderem Maße das Bedürfnis der Unabhängigkeit von konjunkturellen Schwankungen reklamiert⁶⁷. Mit diesem Argument werden immer wieder ertragsunabhängige Besteuerungselemente verteidigt bzw. vorgeschlagen. Sie sollen zu einer Verstetigung des Steueraufkommens führen. So zielt insbesondere der – von Ökonomen vorgebrachte und von Kommunalpolitikern begrüßte – Vorschlag einer kommunalen Wertschöpfungsteuer⁶⁸ darauf ab, konjunkturbedingte Aufkommenseinbrüche zu verhindern oder abzumildern. Dieses Petition ist eng verknüpft mit der besonderen Bedeutung, die dem Äquivalenzprinzip für die Kommunalsteuern beigemessen wird. Äquivalenztheoretisch gedacht müssen konjunkturelle Aufkommensschwankungen nach Möglichkeit eliminiert werden, weil der Finanzbedarf für gemeindliche Leistungen konjunkturunabhängig entsteht. Eine schnelle Anpassung des Ausgabeverhaltens an konjunkturelle Entwicklungen ist den Kommunen nicht möglich.

Indes handelt es sich wiederum nicht um ein Spezifikum kommunaler Haushalte⁶⁹. Der Bundeshaushalt ist nicht weniger auf stetige Einnahmen angewiesen als die Kommunalhaushalte. Selbst wenn man in den eingeschränkten Möglichkeiten der Kreditaufnahme⁷⁰ eine Besonderheit des Gemeindehaushalts sieht, lassen sich kommunale Substanzsteuern nicht rechtfertigen, da sie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das hieraus abgeleitete objektive Nettoprinzip verletzen, schnell in unverhältnismäßige Eigentumseingriffe umschlagen und zudem mit großen Praktikabilitätsproblemen behaftet sind. Diese Nachteile begründen einen erhöhten Rechtfertigungsbedarf, der mit dem bloßen Interesse an stetigen Steuereinnahmen nicht befriedigt werden kann.

c) Merklichkeit kommunaler Steuern

Wenn eine der Rechtfertigungen für gemeindegebietsabhängige Ungleichbehandlungen aufgrund kommunaler Hebesatzautonomie ist, daß auf diese Weise eine fiskalische Äquivalenz, ein Band zwischen Gemeinde und Bürger geknüpft wird, folgt hieraus als Gestaltungsprinzip geradezu ein *Gebot der Merklichkeit*⁷¹. Die Gemeindesteuerbelastung kann nur dann im Sinne eines interkommunalen Wettbewerbs zu Effizienzsteigerungen auf der Ausgabenseite führen, wenn der Bürger klar erkennen kann, welchen Beitrag er zu den gemeindlichen Infrastrukturangeboten leistet. Soll auch

63 S. hierzu auch die Stellungnahme von L. Jarass, Protokoll Nr. 136 (FN 8), S. 259, dessen Folgerung, die vollständige Abschaffung der Organschaft in Deutschland, könne Forderungen nach einer europaweiten Verrechnung entgegengehalten werden, jedoch nicht überzeugt.

64 S. etwa W. Bicke² in Hdb. der Finanzwissenschaft, 2. Bd., S. 425.

65 W. Heun in H. Dreier, Grundgesetz, 1996, Art. 3 GG Rz. 41.

66 H. Schnädter, Die grundlegenden Wertungen des Gewerbesteuerrechts, 1996, S. 126; Chr. Flämig, DStJG Bd. 12 (1985), S. 33 (57).

67 Zimmermann/Postlep, Wirtschaftsdienst 1980, 248 (251); G. Schwarting (FN 25), S. 34; Karl-Bräuer-Institut (FN 60), S. 96; Dt. Städtetag, ZKF 2002, 146.

68 Wiss. Beirat beim BMF (FN 2); St. Homburg, Archiv für Kommunalwissenschaften 2000, 42 ff.; W. Scherf in N. Andel (FN 2), S. 9, 20 ff.; Jarass/Obermair, Wer soll das bezahlen? Wege zu einer fairen und sachgerechten Besteuerung, 2002, Kap. 11, dessen kommunale Betriebssteuer eine modifizierte Wertschöpfungssteuer darstellt.

69 W. Ritter (FN 1), S. 480.

70 G. Schwarting² in Hdb. der kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. 6, S. 626 ff.

71 „Fühlbarkeitspostulat“, vgl. Zimmermann/Postlep, Wirtschaftsdienst 1980, 248 (252); allgemeiner F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 37 ff.

eine die Gewerbesteuer substituierende Gemeindesteuer weiterhin Instrument der Standortpolitik sein, so spricht dies gegen Steuern, die auf Überwälzung angelegt sind, und ist neben dem Gebot der Praktikabilität ein weiteres Argument für ein transparentes, auf möglichst wenige Steuern, bestenfalls auf eine, reduziertes System.

V. Überblick über die Reformvorschläge

Vorschläge zur Reform der Gewerbesteuer werden seit langem in einer mittlerweile kaum noch überschaubaren Zahl unterbreitet⁷². Sie lassen sich auf verschiedene Grundlinien zurückführen

- *Ersatzlose Abschaffung der Gewerbesteuer*, statt dessen Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatz- und Einkommensteuer⁷³. Diese Vorschläge stammen jedoch aus einer Zeit vor der Ergänzung von Art. 28 Abs. 2 GG um die Hebesatzgarantie und sind heute überholt.
- *Beibehaltung der Gewerbesteuer* mit verschiedenen Vorschlägen ihrer *Reformierung* (z.B. Streichung der Hinzurechnungsvorschriften ebenso umgekehrt: Stärkung ertragsunabhängiger Komponenten; Abschaffung der Gewerbesteuerumlage; Einbeziehung von Selbständigen; Senkung der Hebesätze).
- *Ersetzung der Gewerbesteuer* z.B. durch eine Wertschöpfungssteuer⁷⁴, eine kommunale Unternehmenssteuer⁷⁵ bei gleichzeitiger Einführung einer allgemeinen Unternehmenssteuer für alle investiven Einkünfte⁷⁶, eine Gemeindegewerbesteuer⁷⁷; einen kommunalen Zuschlag zu Einkommen- und Körperschaftsteuer⁷⁸.

VI. Ersetzung der Gewerbesteuer durch Einführung eines kommunalen Hebesatzrechts im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Zulauf erfährt derzeit der Vorschlag, die Gewerbesteuer durch einen kommunalen Zuschlag zur Einkommen-

und Körperschaftsteuer bzw. eine Gemeindeeinkommen- und -körperschaftsteuer zu ersetzen. Ausgearbeitete Konzepte haben sowohl der Bundesverband der Deutschen Industrie gemeinsam mit dem Verband der Chemischen Industrie⁷⁹ als auch das Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler⁸⁰ veröffentlicht. Sie greifen bereits zuvor von Seiten der Wissenschaft unterbreitete Vorschläge auf⁸¹. Grundgedanke dieser Vorschläge ist die Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip, um auf diese Weise die Gemeindefinanzierung gleichheitssatzkonform auf den Schultern aller Gemeindeangehörigen zu verteilen.

1. Problembereiche eines kommunalen Hebesatzrechts zur Einkommen- und Körperschaftsteuer

a) Anwendungsbereich einer Kommunalsteuer auf Einkommen

Einig ist man sich jedoch nur beim Ausgangspunkt der Feststellung, daß die Gewerbesteuer eine gleichheitssatzwidrige Sonderbelastung gewerblicher Einkünfte darstellt. Im übrigen divergieren die Vorstellungen darüber, wie weit der Anwendungsbereich einer kommunalen Einkommensteuer gezogen werden muß, um den Vorwurf der Gleichheitssatzwidrigkeit auszuräumen.

Für verfassungsrechtlich unerlässlich wird die Heranziehung der freien Berufe erachtet⁸², ebenso die Einbeziehung von Land- und Forstwirtschaft⁸³. Einigen Autoren reicht dies noch nicht aus; sie fordern, den Unternehmensbegriff des § 2 UStG zum Anknüpfungspunkt einer kommunalen Ertragsbesteuerung zu nehmen⁸⁴. Dies würde insbesondere auch zu einer Einbeziehung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führen.

Unzweifelhaft ist, daß die Ausdehnung auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S. von § 18 EStG nicht ausreicht⁸⁵. Im Gegenteil, auf der Grundlage seiner bisherigen Rechtsprechung müßte das Bundesverfassungsgericht eine Einbeziehung nur der freien Berufe in die derzeitige Gewerbesteuer wohl als verfassungs-

72 Überblick bei *Lenski/Steinberg*, GewStG, Loseblatt, § 1 Anm. 10; G. *Güroff* in *Glanegger/Güroff*, Gewerbesteuer, § 1 Rz. 51; H. *Montag* in *Tipke/Lang*¹⁶, Steuerrecht, § 12 Rz. 41; *Karl-Bräuer-Institut* (FN 60), S. 230 ff.

73 *InSt. FuSt* (FN 2), Brief 211, 1981; DIHT, Heft 201, 1982; U. *Klatt*, DStZ 1986, 224.

74 *Wiss. Beirat beim BMF* (FN 2), S. 135 ff.; W. *Scherf* in N. *Andel* (FN 2), S. 10.

75 *St. Homburg*, Wirtschaftsdienst 1996, 491 ff.

76 J. *Lang* (FN 48), S. 53 ff.

77 Vorschlag des Abgeordneten W. *Fromme*, Kommunalpolitische Blätter 6, 2000, 6; s. hierzu unveröffentlichtes Rechtsgutachten von J. *Hey* (2001).

78 S. z.B. R. *Wendt*, BB 1987, 1677 (1680 ff.); M. *Jachmann*, BB 2000, 1432 (1440 ff.).

79 BDI/VCI, Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer. Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001.

80 *Karl-Bräuer-Institut* (FN 60).

81 Aus der Wissenschaft s. R. *Wendt*, BB 1987, 1677; *ders.*, StuW 1992, 66 (79); D. *Schneider*, StuW 1991, 354; M. *Jachmann*, BB 2000, 1432 (1440 ff.); J. *Hey*, FR 2001, 870 (880).

82 S. insb. den Vorschlag einer Gemeindegewerbesteuer (FN 77); ferner z.B. G. *Güroff* in *Glanegger/Güroff* (FN 72),

§ 1 Rz. 19; J. *Lang* (FN 48), S. 59; M. *Jachmann*, BB 2000, 1432 (1439). Dagegen gehen W. *Schick*, Die freien Berufe im Steuerrecht, 1973, S. 8 f.; noch weitergehend H. *Zitzelsberger* (FN 35), S. 185 f., davon aus, der Gesetzgeber unterliege insoweit keinen verfassungsrechtlichen Vorgaben. Diese Frage war schon in den Anfängen der Gewerbesteuer umstritten, s. B. *Fuisting*, Die preußischen direkten Steuern, 1902, S. 325 f.

83 Für eine Einbeziehung der Land- und Forstwirtschaft in die Gewerbesteuer bzw. eine kommunale Unternehmenssteuer G. *Güroff* in *Glanegger/Güroff* (FN 72), § 1 Rz. 19; J. *Lang* (FN 48), S. 59; M. *Jachmann*, BB 2000, 1432 (1439).

84 Hierzu H. *Zitzelsberger* (FN 35), S. 321. Dagegen J. *Lang* (FN 48), S. 58, der für Zwecke einer kommunalen Unternehmenssteuer die Anknüpfung an den umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff für nicht praktikabel hält, statt dessen soll an den weiten Unternehmensbegriff der von Lang vorgeschlagenen rechtsformneutralen Körperschaft- und Inhabersteuer angeknüpft werden, so daß auch inhabersteuerpflichtige Vermietungstätigkeit und private Vermögensverwaltung kommunalsteuerpflichtig wären.

85 A. A. G. *Güroff* in *Glanegger/Güroff* (FN 72), § 1 Rz. 19, der unter äquivalenztheoretischen Gesichtspunkten die Ausdehnung der Gewerbesteuer auf die freien Berufe

widrig einstufen. Folgt man nämlich dem Argument des Bundesverfassungsgerichts, die Sonderbelastung mit Gewerbesteuer sei vor allem deshalb gerechtfertigt, weil sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb von anderen Einkünften durch den Kapitaleinsatz grundlegend unterscheiden⁸⁶, so gilt dieses Argument gegenüber der Sonderbelastung freiberuflicher Einkünfte nicht, da diese typischerweise in der Hauptsache durch den *persönlichen Arbeitseinsatz* des Berufsträgers erwirtschaftet werden, während der Kapitaleinsatz eher zurücktritt. Eine Ausdehnung nur auf die freien Berufe läßt sich folglich nicht rechtfertigen, vielmehr müssen jedenfalls alle unternehmerischen Tätigkeiten i.S. von § 2 UStG herangezogen werden.

Meines Erachtens würde jedoch auch ein auf alle unternehmerischen Einkünfte erweiterter Anwendungsbereich den Vorwurf der gleichheitssatzwidrigen Sonderbelastung nicht ausräumen, und zwar selbst dann nicht, wenn man das Äquivalenzprinzip als taugliche Gestaltungsmaxime kommunaler Steuern ansieht. Denn die Inanspruchnahme gemeindlicher Infrastruktur beschränkt sich nicht auf Unternehmer. Gleichheitsrechtlich unangreifbar ist nur eine *kommunale Einkommensteuer*, die von allen Einkommensteuerpflichtigen erhoben wird⁸⁷.

Daneben muß auch das in Körperschaften erwirtschaftete Einkommen der kommunalen Einkommensteuer unterworfen werden. Unternehmen, die in der Rechtsform der juristischen Person betrieben werden, profitieren ebenfalls von der gemeindlichen Infrastruktur. Daß die Einbeziehung juristischer Personen eine Änderung der Finanzverfassung nach sich zöge – in Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG ist nur das Hebesatzrecht im Rahmen der Einkommensteuer erwähnt –, kann der Einbeziehung der Einkommen juristischer Personen nicht entgegengehalten werden⁸⁸.

b) Bemessungsgrundlage

Aus Gründen der Steuerverwaltungs- und Steuerentrichtungseffizienz muß die kommunale Einkommensteuer eng an die staatliche Einkommensteuer gekoppelt sein⁸⁹, um zu verhindern, daß zwei unterschiedliche Bemessungsgrundlagen ermittelt werden müssen.

Bemessungsgrundlage der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer sollte entgegen dem Vorschlag von BDI/VCI⁹⁰ *nicht* die *Steuerschuld*, sondern das *versteuernde Einkommen* sein. Damit würde bei ein-

heitlichem Hebesatz die kommunale Einkommensteuer anders als die staatliche Einkommensteuer nicht progressiv, sondern proportional erhoben⁹¹, was mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip jedoch ohne weiteres zu vereinbaren wäre⁹².

Dagegen hätte die Anwendung des Hebesatzes auf die festzusetzende Einkommensteuer einige Nachteile, die sich mit der Anwendung auf das zu versteuernde Einkommen vermeiden ließen⁹³. Die Anknüpfung des Hebesatzrechts an die Einkommensteuerschuld würde die Auswirkungen einer unterschiedlichen Verteilung des Pro-Kopf-Einkommens auf die einzelnen Gemeindehaushalte aufgrund der progressiven Ausgestaltung des staatlichen Einkommensteuertarifs noch verstärken⁹⁴. Des weiteren bereitet die Bemessung des Zuschlags anhand der Einkommensteuerschuld Schwierigkeiten, soweit einzelne Bemessungsgrundlagenteile von der kommunalen Einkommensteuer ausgenommen werden sollen, etwa Dividenden zur Vermeidung von Doppelbelastungen (s. hierzu VI.1.d). Zudem kann nur die Anwendung des Hebesatzes auf das zu versteuernde Einkommen statt auf die Steuerschuld verhindern, daß sich Steuersatzunterschiede zwischen Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerspitzenatz auf der Kommunalebene fortsetzen. Auch die Zerlegung der Bemessungsgrundlage, etwa bei in zwei verschiedenen Gemeinden ansässigen zusammenveranlagten Ehegatten oder bei in verschiedenen Gemeinden erwirtschafteten Einkommen, ließe sich durch Anwendung des Hebesatzes auf das zu versteuernde Einkommen statt auf die Einkommensteuerschuld leichter lösen.

Zu verzichten wäre auf jede Form einer *ertragsunabhängigen Bemessungsgrundlagenkorrektur*, wie sie derzeit in § 8 GewStG geregelt ist. Das Ziel der Reduktion der Konjunkturabhängigkeit der Gemeindeeinnahmen kann den Substanzsteuereffekt nicht rechtfertigen. Im übrigen nimmt die Konjunkturabhängigkeit der gemeindlichen Steuereinnahmen bei Anknüpfung an die Lohneinkünfte ohnehin deutlich ab.

c) Steuersatzgestaltung – Notwendiger Einstieg in eine rechtsformunabhängige Unternehmensbesteuerung

In den derzeit diskutierten Vorschlägen zur Ersetzung der Gewerbesteuer wird der Begrenzung der Gesamtbelastung aus staatlicher und kommunaler Einkommen-/Körperschaftsteuer auf den für das Jahr 2005 an-

(und auf die Land- und Forstwirtschaft) nicht nur für verfassungsrechtlich *geboten*, sondern auch für *hinreichend* hält. Gerade die von ihm genannten Beispiele, die Gewerbesteuer sei Äquivalent für den Bau von Straßen, Kanalisation, Schulen und Krankenhäusern, weisen jedoch keinen spezifischen Bezug zu Selbständigen auf. Vielmehr handelt es sich um gemeindliche Infrastruktur, von der alle Gemeindeeinwohner profitieren (so auch M. Jachmann, BB 2000, 1432 [1438]). Gemeindliche Infrastruktur wird eben nicht ausschließlich zum Nutzen von Unternehmen und Selbständigen vorgehalten.

86 BVerfG v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, BVerfGE 26, 1 (8) = StRK GG Art. 3 GewSt R. 10 = GewStG (bis 1977) § 8 Ziff. 1 R. 62 – Hinzurechnung Dauerschulden; BVerfG v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224 (240) = StRK GG Art. 3 GewSt R. 16 = GewStG (bis 1977) § 2 Abs. 1 R. 348 – Gewerbesteuerpflicht Handelsvertreter.

87 Wie hier M. Jachmann, BB 2000, 1432 (1439).

88 S. oben IV.

89 Zu Recht hat der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium schon 1982 einer Gemeindeeinkommensteuer mit eigener Bemessungsgrundlage eine Absage erteilt, vgl. *Wiss. Beirat beim BMF* (FN 2), S. 116.

90 BDI/VCI (FN 79), S. 21 f.

91 Wer im Äquivalenzprinzip nicht nur einen allgemeinen Rechtfertigungsgrund sieht, sondern die General-Äquivalenz auch zur Rechtfertigung einzelner Steuern heranzieht, für den müßte der proportionale Steuersatz zwingend sein.

92 K. Tipke (FN 52), S. 410.

93 Ebenso W. Scherf in N. Andel (FN 2), S. 47.

94 Zutreffend die Bedenken des *Wiss. Beirats beim BMF* (FN 2), S. 116.

gestrebten Einkommensteuerspitzenatz von 42 % große Bedeutung beigemessen⁹⁵.

Meines Erachtens muß das Konzept als solches zunächst frei von derartigen Überlegungen entworfen werden. Ein Reformvorschlag, der auf einer bestimmten Relation der Steuersätze basiert, ist langfristig untauglich, weil er flexible Reaktionen auf steigenden oder sinkenden Finanzbedarf unmöglich macht. Je inflexibler das Steuersatzgefüge der direkten Steuern ist, desto größer ist die Gefahr, daß Steuerausfälle, steigender Finanzierungsbedarf und die Einhaltung der Konvergenzkriterien zu einer einseitigen Erhöhung der indirekten Steuern und damit zu einer Verschleierung der Gesamtbelastung führen⁹⁶.

Weitreichende Folgewirkungen ergeben sich für die Steuersatzgestaltung, soweit der Gesetzgeber an dem Ziel zumindest annähernder Rechtsformneutralität festhalten will, aufgrund der bisherigen Instrumentalisierung der Gewerbesteuer als Ausgleich der Steuerspreizung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer. Angesichts der kommunalen Hebesatzautonomie ist die Gemeindeeinkommensteuer ungeeignet, die Spreizung zwischen Körperschaftsteuersatz und Einkommensteuerspitzenatz verlässlich auszugleichen. Dies zeigt sich bereits im geltenden Recht, in dem die Steuersatzspreizung je nach Gemeinde divergiert. Zur Anwendung eines bestimmten höheren Hebesatzes im Rahmen der Körperschaftsteuer können die Kommunen nicht verpflichtet werden, will man das Hebesatzrecht nicht ad absurdum führen. Auch unterschiedliche Steuermeßzahlen für Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen⁹⁷ können die Steuersatzspreizung nur dann ausgleichen, wenn ein entsprechend hoher Hebesatz gewählt wird. Deshalb läßt sich das Problem auch nicht durch eine „Justierung“ des staatlichen Einkommen- und Körperschaftsteuertarifs lösen, wie es BDI und VCI vorschlagen⁹⁸.

Raum für eine Senkung des staatlichen Einkommensteuertarifs und damit eine Abmilderung der Steuersatzspreizung entsteht zwar, weil mit der Abschaffung der Gewerbesteuer die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe⁹⁹ sowie die Anrechnung nach § 35 EStG entfällt. Außerdem sollte die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer sinnvoller Weise auch die indirekte Beteiligung der Gemeinden am Einkommensteueraufkommen ersetzen, so daß der staatliche Einkommensteuertarif entsprechend gesenkt werden müßte. Trotzdem wird sich der staatliche Einkommensteuerspitzenatz nicht an den Körperschaftsteuersatz von 25 % annähern lassen¹⁰⁰.

Die Alternative einer deutlichen Anhebung des Körperschaftsteuersatzes ist standortpolitisch problematisch¹⁰¹. Selbst wenn es im Hinblick auf die derzeitige durchschnittliche Gesamtbelastung aus Körperschaft- und Gewerbesteuer effektiv nicht zu einer Steuererhöhung käme, würde ein solcher Schritt im internationalen Steuerwettbewerb mit Unverständnis aufgenommen werden. Obwohl Deutschland aufgrund der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung weiterhin bei der Belastung von Unternehmensgewinnen eine der Spitzenpositionen einnimmt, hat die – wenn auch eher symbolische – Senkung des Körperschaftsteuersatzes international Aufsehen erregt. In umgekehrter Richtung würde eine nach außen deutlich sichtbare Anhebung des Körperschaftsteuersatzes das Vertrauen in den Standort erschüttern.

Zudem ist angesichts des internationalen Steuerwettbewerbs fraglich, ob der Gesetzgeber überhaupt langfristig in der Lage sein wird, Einkommensteuerspitzenatz und Körperschaftsteuersatz zumindest annäherungsweise auf einem Level zu halten¹⁰². Auf jeden Fall beraubt er sich mit einem Konzept, das auf eine Gleichschaltung der Steuersätze angewiesen ist, jeglicher Flexibilität, schnell auf internationale Entwicklungen oder veränderten Finanzbedarf zu reagieren. Deshalb zwingt eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer unweigerlich dazu, die Überwindung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung erneut anzupacken.

d) Vermeidung von Doppelbelastungen bei Dividendeneinkünften

Wird das kommunale Hebesatzrecht sowohl auf die körperschaftsteuerrechtliche als auch auf die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage angewandt, ergibt sich für Dividendeneinkünfte das Problem der Doppelbelastung. Karl-Bräuer-Institut¹⁰³ und BDI/VCI¹⁰⁴ schlagen daher vor, Dividendeneinkünfte vom kommunalen Einkommensteuerzuschlag freizustellen. Diesem Vorschlag ist beizupflichten, jedoch nur, wenn Bemessungsgrundlage nicht die Einkommensteuer-/Körperschaftsteuerschuld ist, sondern das zu versteuernde Einkommen. Würde nämlich die Gemeindeeinkommensteuer als Zuschlag auf die Körperschaftsteuerschuld erhoben, so ergäben sich durch Abweichungen zwischen proportionalem Körperschaftsteuersatz und individuellem Einkommensteuersatz Verzerrungen, die – je nach dem Steuersatzverhältnis – zu einer Begünstigung oder Steuerverschärfung führen können. Diese Verzerrungen treten bei Anwendung

95 Karl-Bräuer-Institut (FN 60), S. 167, 201 ff.; BDI/VCI (FN 79), S. 28 ff.; W. Ritter (FN 1), S. 481 f.; s. ferner die Stellungnahmen im Protokoll Nr. 136 (FN 8).

96 Zudem nehmen indirekte Steuern keine Rücksicht auf die individuellen Verhältnisse der Steuerpflichtigen, belasten auch das nach dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60 [85] = StRK EStG 1975 Allg. R. 66) steuerfrei zu belassende Existenzminimum und wirken regressiv.

97 Z.B. die Meßzahl 2 mit der Folge einer Verdoppelung des zu versteuernden Einkommens der Kapitalgesellschaft als Bemessungsgrundlage des kommunalen Hebesatzes.

98 BDI/VCI (FN 79), S. 28 ff.

99 R. Wendt, BB 1987, 1677 (1683).

100 Deutlich wird dies bereits anhand des Umstandes, daß derzeit 22 % des Einkommensteueraufkommens von nur 1,2 % der Einkommensteuerzahler erbracht werden, deren Einkünfte dem Höchstsatz der oberen Proportionalzone unterfallen, s. <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage11203/Lohn-und-Einkommensteuerstatistik.pdf>.

101 So der Vorschlag des Karl-Bräuer-Instituts (FN 60), S. 176 (Anhebung des Körperschaftsteuersatzes auf 37 %).

102 Zum Gebot der Anpassungsfähigkeit der nationalen Steuerrechtsordnungen an den internationalen Steuerwettbewerb s. J. Lang, DStJG Bd. 24 (2001), 49 (70 ff.).

103 Karl-Bräuer-Institut (FN 60), S. 201 f.

104 BDI/VCI (FN 79), S. 22 f.

des Hebesatzrechts auf das zu versteuernde Einkommen nicht auf. Sind die kommunalen Hebesätze im Rahmen von Körperschaft- und Einkommensteuer gleich, ergeben sich keine Belastungsdifferenzen gegenüber anderweitigen Einkünften. Zu Mehrbelastungen von Dividendeneinkünften kann es nur insoweit kommen, als sich bei abschließender kommunaler Besteuerung von Dividendeneinkünften auf Körperschaftsebene Verluste aus anderweitigen Einkunftsarten nicht mehr steuermindernd ausgleichen lassen.

e) Erhebung der kommunalen Einkommensteuer im Quellenabzugsverfahren (Lohnsteuer/Kapitalertragsteuer)

Gegen eine kommunale Einkommensteuer wurde in der Vergangenheit vorgebracht, daß sie sich nicht oder nur unter großen Schwierigkeiten in die im Quellenabzugsverfahren erhobenen Steuern, namentlich in das Lohnsteuerverfahren integrieren lasse¹⁰⁵.

Die Gemeindeeinkommensteuer in das Lohnsteuerverfahren einzubeziehen, ist jedoch durchaus möglich und weist keine größeren praktischen Probleme auf¹⁰⁶. Auf der Lohnsteuerkarte, die bereits derzeit eine Vielzahl individuell zu berücksichtigender Verhältnisse ausweist (z.B. §§ 39, 39a EStG), wäre der Hebesatz der Wohnsitzgemeinde des Arbeitnehmers zu vermerken¹⁰⁷. Abgeführt würde die Gemeindeeinkommensteuer zusammen mit der staatlichen Einkommensteuer an das Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a I 1 Nr. 1 EStG), das dann den Gemeindeanteil an die Wohnsitzgemeinde weiterleitet.

Problematischer ist die Einbeziehung sonstiger im Quellenabzug erhobener Einkommensteuern wie der Kapitalertragsteuer. Hier würde die Anwendung des Hebesatzes der Wohnsitzgemeinde des Gläubigers der Kapitalerträge bereits im Rahmen des Steuerabzugs zu einer erheblichen Komplizierung führen. Es bieten sich jedoch verschiedene Lösungsmöglichkeiten an: Denkbar wäre es, statt des Hebesatzes der Wohnsitzgemeinde des Gläubigers der Kapitalerträge einheitlich den Hebesatz des Kapitalertragsschuldners bzw. der auszahlenden Stelle zur Anwendung zu bringen. Dies hätte zugleich den Effekt, daß Dividenden und Zinsen bezüglich der kommunalen Einkommensteuer gleichbehandelt würden. Diese Lösung böte sich insbesondere an, falls in Zukunft abgeltende Kapitalertragsteuern¹⁰⁸ eingeführt werden sollten. Vorzugswürdig ist hingegen, jedenfalls solange die Kapitalertragsteuer bloße Sicherungsfunktion hat, zunächst auf die Erhebung der kommunalen Einkommensteuer im Quellenabzugsverfahren zu verzichten. Dies ist unproblema-

tisch, da es bezüglich der Kapitalerträge ohnehin zu einer Veranlagung kommt. Bei Anwendung des Hebesatzes auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer würden Kapitalerträge automatisch auch der kommunalen Einkommensteuer unterworfen. Die Sicherung der Steuerentrichtung, die dann bezüglich der kommunalen Einkommensteuer nicht mehr gewährleistet wäre, ließe sich insgesamt durch ein System von Kontrollmitteilungen besser verwirklichen als durch Quellenabzüge¹⁰⁹.

f) Zerlegung des Steueraufkommens

Derzeit erfolgt die Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den Kommunen bezüglich des kommunalen Einkommensteueranteils nach Maßgabe des Wohnsitzes; bezüglich der Gewerbesteuer wird an den Ort der Betriebsstätte angeknüpft; bei mehreren Betriebsstätten wird die Bemessungsgrundlage zerlegt (§§ 28 ff. GewStG).

Wird die Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer ersetzt, stellt sich die Frage der örtlichen Zuordnung des Steuerguts ganz neu. Am einfachsten wäre eine Anknüpfung ausschließlich an den Wohnsitz der natürlichen Person bzw. an den Sitz/Ort der Geschäftsleitung der juristischen Person. Unabhängig davon, ob die Einkünfte im Gemeindegebiet erwirtschaftet worden sind, würde stets der Hebesatz der (Wohn-)Sitzgemeinde zur Anwendung gebracht. Positive und negative Einkünfte könnten auch für Zwecke der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer unbegrenzt verrechnet werden.

Eine reine Wohnsitzanknüpfung würde jedoch nicht nur zu Aufkommensverschiebungen gegenüber dem Status quo führen, sondern auch zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Aufkommenskonzentration in den Wohnsitzgemeinden. Die Folge wäre das kommunalen Einkommensteuern angelastete „Speckgürtelphänomen“¹¹⁰. Um dies zu vermeiden, könnten bei der Aufteilung des Steuergutes die – ebenfalls äquivalenztheoretisch fundierten – Regeln des internationalen Steuerrechts herangezogen werden¹¹¹. So könnte zur Vermeidung ungerechter Aufkommensverteilung zwischen Kernstädten und Umlandgemeinden für unternehmerische¹¹² Einkünfte der Betriebsstädtengemeinde das Besteuerungsrecht zugewiesen werden, was sich damit rechtfertigen läßt, daß die Betriebsstädtengemeinde zur Erwirtschaftung dieser Einkünfte beigetragen hat. Wie bisher (§ 28 GewStG) wäre bei in verschiedenen Gemeinden angesiedelten Betriebsstätten eines Unternehmens die Bemessungsgrundlage der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer zu zerlegen¹¹³.

105 Z.B. Bericht der Enquete-Kommission Verwaltungsreform, BT-Drucks. 7/5924 v. 9.12.1976, 207.

106 *Wiss. Beirat beim BMF* (FN 2), S. 118 (allerdings mit der Einschränkung, daß man sich auf wenige unterschiedliche Hebesätze beschränkt); s. ferner den Vorschlag von *BDI/VCI* (FN 79), S. 23.

107 *W. Ritter* in FS H. W. Kruse (FN 1), S. 476.

108 Hierzu insb. *F. Scheurle*, DB 1995, 543 ff. Weitere Nachw. bei *J. Lang* in *Tipke/Lang* (FN 22), § 9 Rz. 564 dort FN 125.

109 Hierzu *J. Hey* in FS H. W. Kruse (FN 1), S. 269 ff.

110 S. etwa die Stellungnahmen des Deutschen Städtetages (S. 76 f.), des Deutschen Städte- und Gemeindebundes

(S. 94) und von *J. Wieland* (S. 49) im Protokoll Nr. 136 (FN 8).

111 Hierzu grundsätzlich z.B. *G. Burmester*, StuW 1993, 221 ff.

112 So *BDI/VCI* (FN 79), S. 23, die hierunter außer den gewerblichen Einkünften alle Einkünfte i.S. von §§ 13–18 EStG inklusive der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fassen und nur für die übrigen Einkünfte aus §§ 19, 20 und 23 EStG das Wohnsitzprinzip zur Anwendung bringen wollen; ebenso *M. Jachmann*, BB 2000, 1432 (1441); ähnlich *Karl-Bräuer-Institut* (FN 60), S. 207.

113 *J. Lang* (FN 48), S. 59; *Karl-Bräuer-Institut* (FN 60), S. 207.

Auf eine Aufteilung des unternehmerischen Gewinns in einen Anteil betriebsstättenbezogenen Unternehmensgewinn und einen Anteil der Wohnsitzgemeinde zuzuweisenden Unternehmerlohn sollte hingegen aus Praktikabilitätsgründen verzichtet werden. Die Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sollte entgegen dem Vorschlag von BDI und VCI ausschließlich in der Wohnsitzgemeinde stattfinden, da die Anwendung unterschiedlicher Hebesätze bei mehreren Objekten eines Steuerpflichtigen in unterschiedlichen Gemeinden recht aufwendig wäre. Die Situation der Kernstädte gegenüber den Umlandgemeinden ließe sich noch weiter verbessern, wenn Arbeitseinkünfte zwischen Arbeitsort und Wohnsitz aufgeteilt würden¹¹⁴, was jedoch zu einer weiteren Komplizierung des Lohnsteuerverfahrens führen würde. Wie die Verteilung im einzelnen auszutarieren ist, muß anhand einer konkreten Bedarfs- und Aufkommensanalyse ermittelt werden.

2. Zusammenfassung

Damit ergäbe sich für eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer folgendes Grobkonzept:

- (1.) Steuersubjekte wären natürliche Personen und Körperschaften.
- (2.) Bemessungsgrundlage für die Anwendung des Hebesatzes wäre das nach dem EStG und KStG ermittelte zu versteuernde Einkommen.
- (3.) Die Hebesatzgestaltung muß sich an dem Finanzbedarf der jeweiligen Gemeinden orientieren. Das

gemeindliche Hebesatzrecht ist ungeeignet, um Rechtsformunterschiede der staatlichen Einkommen-/Körperschaftsteuer auszugleichen.

- (4.) Die kommunale Einkommensteuer könnte bereits im Lohnsteuerverfahren abgeführt werden.
- (5.) Das Besteuerungsrecht für natürliche Personen stünde mit Ausnahme für unternehmerische Einkünfte den Wohnsitzgemeinden zu, für Unternehmensgewinne (§§ 13–18 EStG) und die Gewinne von Kapitalgesellschaften den Betriebsstättegemeinden.

VII. Ausblick

Es bleibt abzuwarten, ob sich die Gewerbesteuer ganz im *Canard'schen* Sinne trotz ihrer zahlreichen Gebrechen als alte Steuer auch diesmal gegen alle Angriffe wird behaupten können. Schon jetzt warnen Traditionalisten vor Experimenten¹¹⁵. Selbst die auf das Konto der Gewerbesteuer gehende Kompliziertheit und ihre fiskalische Unzulänglichkeit scheint nicht auszureichen, die Furcht vor dem Neuen zu überwinden. Wenn aber bereits die Abschaffung der Gewerbesteuer und Ersetzung durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer als gefährliches Experiment angesehen wird, so fragt man sich, was aus der Gemeindefinanzreform werden soll, wenn erst bewußt wird, daß sich die Reformbemühungen nicht auf die Gewerbesteuer beschränken können, sondern unweigerlich in eine erneute Reform der Unternehmensbesteuerung münden müssen.

114 Für eine hälftige Aufteilung zwischen Wohnsitzgemeinde und Arbeitsortgemeinde M. Broer, DStZ 2001,

622 (624).

115 J. Wieland, Protokoll Nr. 136 (FN 8), S. 48 f.

Sonderdruck aus Nr. 4 · November 2002

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten
Steuerwissenschaften

Herausgegeben von
Prof. Dr. Joachim Lang, Köln

in Verbindung mit

Prof. Dr. Dieter Birk, Münster · Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf,
LL. M., Köln · Prof. Dr. Norbert Herzig, Köln · Prof. Dr. Paul
Kirchhof, Heidelberg · Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Ham-
burg · Richter am BFH Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, München
Rechtsanwalt Prof. Dr. Arndt Raupach, München · Prof. Dr.
Wolfram Reiß, Nürnberg · Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Dieter Schnei-
der, Bochum · Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin
Prof. Dr. Hartmut Söhn, Passau · Prof. Dr. Klaus Tipke, Köln
Prof. Dr. Christoph Trzaskalik, Mainz · Prof. Dr. Klaus Vogel,
München · Prof. Dr. Dr. h.c. Franz W. Wagner, Tübingen · Vors.
Richter am BFH Prof. Dr. Franz Wassermeyer, München

ojs
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln