

- 19 So auch R. Wendt, FR 1993, S. 1 [8].
 20 Vgl. H. Kanzler, FR 1999, 363 [364].
 21 Vom 25.07.1988, BStBl. I S. 224.
 22 Siehe oben, Fn. 13.
 23 Bei einem angenommenen Hebesatz von 400 ergibt sich eine Belastung mit Gewerbesteuer von ca. 12 Prozentpunkten.
 24 So auch R. Seer, Unternehmenssteuerreform B Verfassungsrechtliche Aspekte, Steuerberater Jahrbuch 2000/2001, S. 15 [23].
 25 Das BVerfG hat in einer frühen Entscheidung (BVerfGE 13, 331 [352] von 1962) allerdings die „Andersartigkeit der Besteuerung von natürlichen und juristischen Personen“ betont und gemeint, die Körperschaftsteuer trage nicht nur durch die andersartigen Steuersätze der Verschiedenheit juristischer und natürlicher Personen Rechnung. Das Urteil betraf allerdings das Verhältnis beider Steuern vor Einführung des Anrechnungsverfahrens. Die Doppelbelastung der ausgeschütteten Erträge der Körperschaft mit Körperschaft- und Einkommensteuer nach dem klassischen System wurde damals vom Gesetzgeber mit Hilfe der „Fundustheorie“ (besondere Fundierung der aus einer Körperschaft erzielten Erträge) gerechtfertigt. Mit der Abkehr von diesem System, das so auch nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens nicht wieder auflebte, haben diese Ausführungen des BVerfG ihren Gegenstand verloren. Zudem beruhte die damalige Entscheidung wesentlich auf einer Vorstellung vom Verhältnis zwischen Zivil- und Steuerrecht, die auch das BVerfG inzwischen aufgegeben hat.
 26 So auch R. Wendt in: Festschrift für K. H. Friauf zum 65. Geburtstag [Fn. 15], S. 859 [876].
 27 R. Wendt hält nur die Übereinstimmung von Körperschaftsteuersatz (für thesaurierte Gewinne) und Einkommensteuersatz für gewerblicher Einkünfte für verfassungsgemäß, aaO, S. 876 ff.
 28 So D. Schneider in: HdF Bd. 2, 3. Aufl. 1980, S. 509 [534 f.]; ders., StuW 1975, 97 [100 ff.]; G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I, 1. Halbbd., 6. Aufl. 1988, S. 87 f. und 189 sowie die Darstellung dieser Position bei R. Fecht in: HdWW II 1988, 218 [218 f.] und dazu die Kritik von R. Wendt in: Festschrift für K. H. Friauf zum 65. Geburtstag [Fn. 15], S. 859 [868 ff.]; Auf diese Perspektive stellt offenbar auch D. Birk, Steuerrecht, 7. Aufl. 2004, Rdnr. 1111 ab, der darauf hinweist, dass der Gewinn von Einzelunternehmern und Personengesellschaften „im Gegensatz zur Körperschaft“ (gemeint ist offenbar: zu demjenigen, aus Körperschaften!) keiner Doppelbelastung unterliege. Hier fehle es schon an der Vergleichbarkeit der Sachverhalte, der thesaurierte Gewinn unterliegt jedoch dieser Doppelbelastung (noch) nicht.
 29 So richtig R. Wendt in: Festschrift für K. H. Friauf zum 65. Geburtstag [Fn. 15], S. 859 [869] und DÖV 1988, 710 [714 ff.].
 30 Dazu R. Wendt in: Festschrift für K. H. Friauf zum 65. Geburtstag [Fn. 15], S. 859 [886].
 31 Auf diesen Umstand weist D. Birk, Steuerrecht, 7. Aufl. 2004, Rdnr. 1111, hin.

Steuerwettbewerb in Deutschland

Johanna Hey

I. Einführung in das Thema

Der Name Herrmann Otto Solms ist untrennbar verbunden mit der Forderung nach einem grundsätzlichen Neuanfang im Steuerrecht. Dabei geht das steuerpolitische Engagement von Herrmann Otto Solms über das Programmhafte weit hinaus. Wer sich je mit der Abfassung von Steuergesetzen befasst hat, muss dem von Herrmann Otto Solms initiierten und mitarbeiteten Berliner Entwurf eines neuen Einkommensteuergesetzes¹ größte Hochachtung zollen. Wohlklingende Thesen und Konzepte sind schnell aufgestellt, erst in der Ausformulierung von Gesetzestexten zeigt sich indes die wahre Leistung. Dass aber auch die konkrete Gesetzesarbeit von Prinzipien geleitet sein muss, dafür streitet Herrmann Otto Solms in den Diskussionen in der Kommission „Steuergesetzbuch“ in der Stiftung Marktwirtschaft. Dort gehört er zu den standhaftesten Verfechtern einer leistungsfähigkeitsgerechten und rechtsformneutralen Unternehmensteuer. Dafür möchte ich ihm an dieser Stelle ausdrücklich danken.

Die FDP, der Herrmann Otto Solms seit 1971 angehört, setzt auf Effizienz durch Wettbewerb. Dies wirft die Frage auf, ob Steuergesetzgebung und Wettbewerb in Einklang gebracht werden können. Benötigen wir für ein besseres Steuerrecht *mehr* Steuerwettbewerb in Deutschland? Während noch intensiv darüber diskutiert wird, wie viel oder wenig Steuerwettbewerb in Europa wünschenswert ist, stellt sich diese Frage auch national in bisher nicht bekanntem Ausmaß. Nicht, dass wir bisher innerhalb Deutschlands signifikant unter Steuerwettbewerb leiden würden. Traditionell werden die Steuergesetze vom Bundesgesetzgeber erlassen, selbst wenn der Ertrag allein den Ländern oder Kommunen zufließt. Denken wir aber an die Neuordnung der Kommunalfinanzen, für die Herrmann Otto Solms mit so großer Entschiedenheit eintritt², dann muss auch die Frage nach dem Maß sinnvollen Steuerwettbewerbs zwischen den Kommunen beantwortet werden. Sie bedarf ferner der Reflexion in der Föderalismusdebatte, deren Wiederaufnahme Bundespräsident Horst Köhler anlässlich der Auflösung des 15. Deutschen Bundestages zu Recht angemahnt hat. Die Frage des Steuerwettbewerbs in Deutschland stellt sich aber auch

schon heute vor dem Hintergrund der Neubeurteilung der in Art. 72 Abs. 2 GG angeordneten Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern durch das Bundesverfassungsgericht³. Wenn bestehende Steuern – etwa die Grund-, die Gewerbe- oder die Erbschaftsteuer – in zentralen Punkten reformiert werden sollen, muss geklärt sein, wem hierfür die Gesetzgebungskompetenz zufällt.

II. Das Phänomen des Steuerwettbewerbs

Dabei ist kaum ein Phänomen in seinen Wirkungen so umstritten wie der Steuerwettbewerb. Den einen ist er einziges Mittel zur Bändigung des Leviathan⁴, Entdeckungsverfahren zum Aufspüren der besten Lösungen im Sinne *F. A. von Hayeks*⁵, die anderen befürchten den „race to the bottom“ der Steuersätze, eine „beggar my neighbour-policy“ und die Verlagerung der Steuerlast vom mobilen Faktor Kapital zum immobilien Faktor Arbeit⁶.

Vor- und Nachteile, die das Nebeneinander unterschiedlicher Steuerrechtsordnungen mit sich bringt, sind durch die Erfahrungen innerhalb der Europäischen Gemeinschaft hinlänglich bekannt. So erhöht das Nebeneinander von 25 Steuerrechtsordnungen in der EU die Befolgungskosten, und zwar in wettbewerbsverzerrender Weise, da sich kleine und mittelständische Unternehmen eine qualifizierte internationale Steuerplanung nicht leisten können. Im Internationalen Steuerrecht verursacht das Nebeneinander unterschiedlicher Steuersysteme Qualifikationskonflikte⁷. Trotz des gemeinschaftsweiten Netzes von Doppelbesteuerungsabkommen können Mehrbelastungen grenzüberschreitender Sachverhalte nicht vollständig verhindert werden. In gleicher Weise enthält das Nebeneinander unterschiedlicher Steuersysteme aber auch Lücken, die Steuerarbitrage ermöglichen. Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen nehmen den Steuersätzen die Aussagekraft, so dass sich kein transparenter Steuerwettbewerb entfalten kann⁸. Gleichzeitig erhöht die fehlende Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen die Gefahr unfairen Steuerwettbewerbs durch nur an Steuerausländer gerichtete Sonderregeln. Positive Wirkungen kann Steuerwettbewerb überhaupt nur entfalten, wenn er sich auf die Steuersätze beschränkt.

Wie gespalten das Verhältnis zum Steuerwettbewerb innerhalb Deutschlands ist, zeigt sich an der Gewerbesteuer. 1997 wurde den Kommunen das Hebesatzrecht als Instrument des Steuerwettbewerbs verfassungsrechtlich verbrieft (Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Halbsatz GG). Doch als rühbar wurde, dass einzelne Kommunen über niedrige oder „0“-Hebesätze Standortpolitik betreiben, sahen sie sich der Intervention des Bundesgesetzgeber ausgesetzt⁹, der die Kommunen nun zur Erhebung der Gewerbesteuer bei einem verordneten Mindesthebesatzes (§ 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG) zwingt (§ 1 GewStG)¹⁰.

III. Steuerwettbewerb zwischen den Ländern

1. Die Kompetenzverteilung des Art. 105 GG

Bevor Überlegungen angestellt werden, ob bei einer Revision der Finanzverfassung neue, *originäre* Steuergesetzgebungskompetenzen für die Bundesländer geschaffen werden sollten, ist die geltende Kompetenzordnung des Art. 105 GG daraufhin zu

untersuchen, inwieweit die Länder bereits heute über Differenzierungsmöglichkeiten verfügen.

Damit sich nennenswerter Steuerwettbewerb zwischen den Bundesländern etablieren kann, sind Gesetzgebungskompetenzen auf dem Gebiet *wettbewerbsrelevanter* Steuern Voraussetzung. Art. 105 GG verteilt die Gesetzgebungskompetenzen jedoch einseitig zugunsten des Bundes. Eine ausschließliche Landeskompetenz sieht nur Art. 105 Abs. 2a GG vor. Doch sind die örtlichen Aufwand- und Verbrauchsteuern wegen des Verbots der Gleichartigkeit mit bundesgesetzlich geregelten Steuern von so untergeordneter Bedeutung, dass sich mit ihnen nennenswerter Wettbewerb nicht entfalten lässt. Zudem beschränkt das Tatbestandsmerkmal der „Örtlichkeit“ die Wettbewerbsrelevanz a priori. Alle übrigen Steuern fallen dagegen gem. Art. 105 Abs. 2 GG in die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes. Der Bund ist zuständig, wenn ihm das Aufkommen entweder ganz oder zum Teil zusteht oder wenn die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen.

2. Erforderlichkeit bundeseinheitlicher Regelungen im Sinne von Art. 72 Abs. 2 GG

Gestützt auf Art. 72 Abs. 2 GG hat der Bund in der Vergangenheit die Zuständigkeit auch für solche Steuern beansprucht, deren Ertrag durch Art. 106 Abs. 2 GG *allein* den Ländern zugewiesen ist. Zu nennen sind die bundesgesetzlichen Regelungen der Vermögensteuer, der Erbschaftsteuer, der Kraftfahrzeugsteuer, einzelner Verkehrssteuern – insb. Grunderwerbsteuer, Versicherungssteuer – sowie der Biersteuer. Auch die den Kommunen zufließenden Realsteuern (Art. 106 Abs. 6 GG) sind durch den Bundesgesetzgeber geregelt. Allerdings sind diese Gesetze sämtlich vor der Neufassung von Art. 72 Abs. 2 GG auf der Grundlage der früheren „Bedürfnisklausel“ ergangen, so dass sich die Frage stellt, ob der Bund auch nach der 1994 eingefügten „Erforderlichkeitsklausel“ noch zur Gesetzgebung berechtigt ist¹¹.

Gemäß der nunmehr geltenden Fassung von Art. 72 Abs. 2 GG steht dem Bund die Kompetenz nur zu, wenn und soweit

- (1.) die Herstellung *gleichwertiger Lebensverhältnisse* im Bundesgebiet
- (2.) die Wahrung der *Rechtseinheit* oder
- (3.) der *Wirtschaftseinheit*

im gesamtstaatlichen Interesse eine bundeseinheitliche Regelung *erfordert*.

In der Altenpflege-Entscheidung vom 24. 10. 2002¹² hatte das Bundesverfassungsgericht erstmals Gelegenheit, sich mit der Neufassung von Art. 72 Abs. 2 GG auseinanderzusetzen. Die Entscheidung ist ersichtlich von dem Anliegen getragen, das in der Verfassungswirklichkeit lange in sein Gegenteil verkehrte Regel-/Ausnahmeverhältnis der Art. 30, 70 GG wieder zurechtzurücken und die Landeskompetenzen gegenüber dem Bundesgesetzgeber durch restriktive Interpretation der Erforderlichkeitsklausel zu stärken.

Die gegenüber der Bedürfnisklausel wesentliche Neuerung liegt darin, dass das Bundesverfassungsgericht dem Bundesgesetzgeber bei Anwendung von Art. 72 Abs. 2 GG *keine Einschätzungsprärogative* einräumt, sondern die Erforderlichkeit über eine bloße Vertretbarkeitskontrolle hinaus für voll justitabel hält¹³. Dem ist, wenn die Kompetenzverteilung nicht zu einem unverbindlichen Verhaltenskodex degradiert werden soll, uneingeschränkt zuzustimmen.

Jedoch sind Zweifel angebracht, ob es dem Verfassungsgeber gelungen ist, das Bestimmtheitsdefizit der alten Bedürfnisklausel durch die Neufassung von Art. 72

Abs. 2 GG zu überwinden¹⁴ und damit die Voraussetzungen der Justitiabilität zu schaffen. Jedenfalls besteht weiterhin ein erheblicher Wertungsspielraum. Diesen beansprucht nun anstelle der Verfassungskommission die neutrale Instanz Bundesverfassungsgericht. Nichtsdestotrotz bedarf auch die nunmehr vom Bundesverfassungsgericht anzustellende Bewertung eines verfassungsrechtlichen Maßstabes. Dieser ist im Prinzip des föderalen Bundesstaates zu suchen. Allerdings weist die Offenheit des zwischen Wettbewerbsföderalismus und Unitarismus oszillierenden Bundesstaatsprinzips¹⁵ diesen Ausgleich nicht nur als verfassungsrechtliche, sondern auch als verfassungspolitische Entscheidung aus.

Interessant sind die Parallelen zur Ausgestaltung des Steuerwettbewerbs innerhalb der EU. Zwar enthält der EG-Vertrag mit Art. 93 EG-Vertrag nur für den Bereich der indirekten Steuern einen ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag, jedoch sind unter bestimmten Umständen auch die direkten Steuern anzugleichen. Nach Art. 94 EG-Vertrag werden Richtlinien für die Angleichung erlassen, wenn sich Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten *unmittelbar* auf die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes *auswirken*. In der Vergangenheit ist eine weitergehende Steuerharmonisierung immer wieder durch das Einstimmigkeitsprinzip politisch vereitelt worden¹⁶. Aber auch die rechtlichen Vorgaben sind wenig präzise. So ist äußerst umstritten, ob die EU eine Harmonisierungskompetenz für den Bereich der direkten Steuern, namentlich der Unternehmenssteuern besitzt, d. h. ob ihre Angleichung *notwendig* ist, um das Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten. Mittlerweile zeigen allerdings die Bemühungen der Mitgliedstaaten um eine einheitliche Körperschaftsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage¹⁷, dass jenseits der rechtlichen Erforderlichkeit einer Angleichung zumindest ein wirtschaftspolitisches Interesse am Abbau von Hemmnissen grenzüberschreitender Investitionstätigkeit besteht. Dagegen ist – trotz des signifikanten Steuerwettbewerbs innerhalb der EU – eine Einigung auf einen einheitlichen Körperschaftsteuersatz oder auch nur auf einen Mindeststeuersatz wenig wahrscheinlich.

3. Auswirkungen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 72 Abs. 2 GG auf die Steuergesetzgebung

Die Konsequenzen der Neufassung von Art. 72 Abs. 2 GG und der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts für die Steuergesetzgebung sind bisher nur ansatzweise beleuchtet. *Werner Heun* geht im gesamtstaatlichen Interesse der Wahrung der Wirtschafts- und Rechtseinheit für den Bereich der Steuern weiterhin von einem Erfordernis bundeseinheitlicher Regelung aus¹⁸. *Joachim Lang* dagegen hält gemessen an der neuen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die bundeseinheitliche Regelung der Landes- und Gemeindesteuern nicht länger für erforderlich¹⁹.

Meiner Ansicht nach lässt sich die Antwort nicht pauschal geben. Vielmehr ist steuerartenspezifisch zu differenzieren²⁰.

So gibt es Landesteuern wie die Grundsteuer oder die Grunderwerbsteuer, bei denen Doppelbesteuerungsprobleme ebenso wie Steuerwettbewerb von vornherein ausgeschlossen sind, da sich ihre Wirkungen auf das jeweilige Land beschränken. Hier ist eine bundeseinheitliche Regelung *nicht erforderlich*. Das Grundgesetz lässt unterschiedliche rechtliche Ordnungen in den Gliedstaaten zu und begrenzt insofern die Berufung auf Art. 3 Abs. 1 GG²¹.

Für Steuern, die an Sachverhalte anknüpfen, welche sich typischerweise über das gesamte Bundesgebiet erstrecken, ist dagegen das Erfordernis einer bundeseinheitlichen Regelung grundsätzlich zu bejahen. Die Vermeidung von Doppelbesteuerungskonflikten und die Senkung der Steuerbefolgungskosten liegen im gesamtstaatlichen Interesse der Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit. Wiederum drängt sich eine Parallele zur europäischen Rechtsangleichung auf: Auch europarechtlich wird in der Vermeidung internationaler Doppelbelastung einer der zentralen Rechtfertigungsgründe für ein Einschreiten der Gemeinschaft gesehen²².

Zwar ließen sich Doppelbesteuerungskonflikte und erhöhte Befolgungskosten auch durch gleich lautende Landesgesetze, ergänzt durch ein Doppelbesteuerungsabkommen nach einheitlichem Muster verhindern. Das Bundesverfassungsgericht hat jedoch in der Altenpflege-Entscheidung betont, dass es nicht darum gehe, die Bundeskompetenz zugunsten einer möglichst einheitlich ausgeübten Landeskompetenz zurückzudrängen²³. Sinn der föderalen Verfassungssystematik ist es, den Ländern eigenständige Kompetenzräume für partikulardifferenzierte Regelungen zu eröffnen. Daher schließt die bloße Möglichkeit gleich lautender Ländergesetze eine Bundeskompetenz nicht aus. Insofern unterscheidet sich die Systematik bundesstaatlicher Kompetenzverteilung von der Rechtsangleichung innerhalb der EU.

Nach der Kompetenzeröffnung ist in einem zweiten Schritt die Reichweite der Kompetenz zu untersuchen („soweit ... erforderlich“): Das Erfordernis einer bundeseinheitlichen Regelung zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit besteht zunächst nur für die Bemessungsgrundlage wettbewerbswirksamer Steuern. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob sich die Bundeszuständigkeit auch auf die Steuersätze erstreckt. Eine Begrenzung von Steuerwettbewerb kann im Interesse der Wahrung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet geboten sein. Allerdings berechtigen steuerinduzierte Standortverlagerungen den Bund nur unter ganz besonderen Umständen zum Einschreiten. Im Studiengebührenurteil vom 25. 1. 2005 hat das Bundesverfassungsgericht selbst die nachweislich von Langzeitstudiengebühren ausgelösten Wanderbewegungen für nicht so gravierend erachtet, dass sie eine bundeseinheitliche Regelung rechtfertigten. In einer Materie wie der Hochschulbildung, die durch hohe Mobilität der betroffenen Personenkreise gekennzeichnet ist, seien Wanderbewegungen systemimmanent²⁴. Daraus resultierende Nachteile habe ein Land – vorbehaltlich des Verstoßes gegen das *Gebot gegenseitiger Rücksichtnahme der Länder*²⁵ – in eigener Verantwortung zu bewältigen. Demnach ist ein Einschreiten des Bundesgesetzgebers zur Unterbindung von Steuerwettbewerb wohl nur dann i. S. von Art. 72 Abs. 2 GG erforderlich, wenn die Länder sich entweder *unfairer Praktiken* bedienen oder der Steuerwettbewerb ein *ruinöses Ausmaß* annehmen würde. In beiden Fällen wäre das Gebot der Rücksichtnahme der Länder untereinander verletzt. Der Bund wäre zum Einschreiten verpflichtet. Zur Identifikation unfairen Steuerwettbewerbs kann auf den EU-Verhaltenskodex²⁶ zurückgegriffen werden.

4. Begrenzte Sperrwirkung der bestehenden Gesetze

Die dargelegte Kompetenzverschiebung wirkt sich auch im Rahmen der bestehenden Gesetze aus. Zwar ordnet Art. 125a GG für vor der Verfassungsänderung erlassene Gesetze die Weitergeltung der schwächeren Bedürfnisklausel des Art. 72 Abs. 2 S. 1 GG an und sperrt damit die Kompetenz der Länder²⁷. Nach dem in Art. 125a

Abs. 2 Satz 1 GG normierten *Identitätsgrundsatz* behält der Bund die Kompetenz auch für *Änderungen* der als Bundesrecht fortgeltenden Gesetze, die auf der Grundlage von Art. 72 Abs. 2 GG a. F. erlassen wurden²⁸. Diese Änderungskompetenz des Bundes ist jedoch, sofern die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG nicht gegeben sind, eng auszulegen und an die Beibehaltung der wesentlichen Elemente der in dem fortgeltenden Bundesgesetz enthaltenen Regelung geknüpft²⁹. Deshalb lässt eine grundlegende Reform, erst Recht die Aufhebung einzelner Steuern, die Landeskompetenz wieder aufleben.

IV. Interkommunaler Steuerwettbewerb

1. Verfassungsrechtlich garantierte Steuerautonomie

Während Steuerwettbewerb zwischen den Ländern eine ungewohnte Vorstellung ist, wird die Diskussion um die Neuordnung der Kommunalfinanzen ganz wesentlich von dem Bedürfnis der Kommunen nach Steuerautonomie geprägt. Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG garantiert den Kommunen eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht. Diese erst 1997³⁰ im Gegenzug zur Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer in die Verfassung aufgenommene Gewährleistung begründet zwar kein kommunales Steuererfindungsrecht³¹, sichert den Gemeinden aber durch das Recht der Festsetzung eines Hebesatzes auf eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle – derzeit die Gewerbesteuer – ein Instrument der Standortpolitik und damit des Steuerwettbewerbs.

2. Stärkung der kommunalen Steuerautonomie in einer Gemeindefinanzreform

Die Forderung der kommunalen Spitzenverbände geht dahin, die Finanz- und Steuerautonomie der Gemeinden zu stärken³². Deshalb stößt die Erhöhung des Umsatzsteueranteils (Art. 106 Abs. 5 a GG) zur Kompensation von Einnahmeausfällen durch die Umgestaltung der Gewerbesteuer in ein Zuschlagsrecht zu Einkommen- und Körperschaftsteuer³³ – so gut sie geeignet wäre, die Kommunalfinanzen zu verstetigen – auf Ablehnung³⁴. Dagegen verknüpft eine Beteiligung der Betriebsstättenkommunen am Lohnsteueraufkommen, wie sie die Stiftung Marktwirtschaft vorgeschlagen hat³⁵, die Steuereinnahmen unmittelbar mit der kommunalen Arbeitsplatzpolitik. Einen wichtigen Beitrag zur Stärkung der Steuerautonomie der Kommunen liefert zudem die von Herrmann Otto Solms geforderte Ausdehnung des Hebesatzrechts auf die Beteiligung an der Einkommensteuer. Statt der derzeitigen internen und für den Bürger nicht erkennbaren Beteiligung am Einkommensteueraufkommen in Höhe von 15%, würde die Einkommensteuerbeteiligung der Kommunen offen als Bürgersteuer mit individuellem Hebesatz erhoben, wie dies in Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG bereits vorgesehen ist. Die Kombination aus einer kommunalen Unternehmensteuer mit Lohnsteuerbeteiligung der Betriebsstättenkommunen und Bürgersteuer verspricht aus der Sicht von Unternehmen und Bürgern mehr Transparenz und Stärkung demokratischer Teilhabe, aus der Sicht der Kommunen mehr Steuerautonomie bei gleichzeitig stabileren Einnahmen.

3. Verfassungswidrigkeit des Mindesthebesatzes?

Der Bundesgesetzgeber hat kürzlich einen anderen Weg beschritten. Seit dem 1. 1. 2004 verpflichtet er die Kommunen zur Erhebung der Gewerbesteuer (§ 1 GewStG) und begrenzt den Gestaltungsspielraum nach unten durch einen Mindesthebesatz in Höhe von 200 Prozent (§ 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG)³⁶.

Nach der hier vertretenen Interpretation der Erforderlichkeitsklausel des Art. 72 Abs. 2 GG lag die Zuständigkeit zur Einführung eines derartigen Mindeststeuersatzes, soweit diese zur Begrenzung eines ruinösen Steuerwettbewerbs erforderlich sein sollte, beim Bund und nicht bei den Ländern³⁷. Eine effektive Begrenzung des Hebesatzwettbewerbs ist nur durch eine bundeseinheitliche Regelung denkbar. Im Übrigen kann sich der Bundesgesetzgeber auf Art. 125a Abs. 2 S. 1 GG berufen, da die Anordnung des Mindesthebesatzes noch keine grundlegende Neukonzeption der Gewerbesteuer bewirkt³⁸.

Dies beantwortet aber noch nicht, ob die Anordnung eines Mindesthebesatzes materiell verfassungskonform ist³⁹. Das Bundesverfassungsgericht sah sich in einem Verfahren einstweiligen Rechtsschutzes nicht in der Lage, diese Frage summarisch zu beantworten, sondern hat die Kläger auf das Hauptsacheverfahren verwiesen⁴⁰. Zwar gehört das Hebesatzrecht als solches zum Kernbereich der kommunalen Finanzautonomie, anders als die völlige Abschaffung des Hebesatzrechts lässt ein moderater Mindesthebesatz den Kernbereich der gemeindlichen Finanzautonomie jedoch unangetastet⁴¹. Indes bedarf auch jenseits des Kernbereichs jeder Eingriff in die kommunale Selbstverwaltungsgarantie der Rechtfertigung.

Und wiederum ist das Verständnis des Steuerwettbewerbs ganz entscheidend. Die Selbstverwaltungsgarantie entpflichtet die Kommunen nicht von der Wahrnehmung gesamtstaatlicher Verantwortung. Deshalb sind sie auch bei der Festlegung ihrer Hebesätze nicht völlig frei⁴². Andererseits ist durch die verfassungsrechtliche Absicherung des Hebesatzrechts auch das Recht der Gemeinden, Steuerwettbewerb zu betreiben, grundsätzlich garantiert. Der Gesetzgeber darf also nur dann einschreiten, wenn der Wettbewerb schädliche Auswirkungen entfaltet.

Legt man die vom Bundesverfassungsgericht im Rahmen von Art. 72 Abs. 2 GG entwickelten Anforderungen an den Nachweis einer derartigen Gefahrenlage an⁴³, so ist zweifelhaft, ob das Einschreiten gerechtfertigt war. Hebesätze unterhalb von 200 Prozent sind seltene Randerscheinungen in kleinen ländlichen Gemeinden⁴⁴. Angezogen werden vor allem Finanzdienstleistungen mit geringen Ansprüchen an die Infrastruktur – auch dies ein klassisches Phänomen des Steuerwettbewerbs: Dem Ruf niedriger Steuersätze folgt in erster Linie das mobile Kapital. Dabei wurden nicht etwa die Konzernzentralen der deutschen Finanz- und Versicherungsbranche von München oder Frankfurt nach Norderfriedrichskoog⁴⁵ verlegt, sondern lediglich einzelne Geschäfte in die „Gewerbesteueroasen“ verlagert. Es handelt sich damit vordringlich um ein Zurechnungsproblem, wobei allerdings der Versuch des Gesetzgebers, durch eine Hinzurechnungsnorm (§ 8a GewStG)⁴⁶ gegenzusteuern, ebenfalls untauglich war.

Gegen die Gefahr eines *ruinösen* interkommunalen Steuerwettbewerbs, der einen Mindesthebesatz rechtfertigen könnte, spricht zudem der hohe Grad an Fremdbestimmtheit der kommunalen Aufgaben. Mangels *Konnexitätsprinzip*⁴⁷ sind die Gemeinden verpflichtet, die ihnen überbürdeten Aufgaben in eigener Verantwortung zu finanzieren. Dieser – immer wieder beklagte – Zustand schränkt die Spielräume für den Steuerwettbewerb erheblich ein. Anders als in der EU mit deutlichen

Unterschieden in den Lebens- und Wirtschaftsverhältnissen der einzelnen Mitgliedstaaten, ist die Bundesrepublik gerade durch die Einheitlichkeit der Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse geprägt. Der zum Teil erheblich differierende Finanzbedarf der Kommunen, der sich in der Streuung der Hebesätze niederschlägt, ist in erster Linie durch die tatsächlichen Unterschiede zwischen ländlichen Gemeinden und großen Ballungsgebieten begründet. Sobald aber zwei Gemeinden ein ähnliches Infrastrukturangebot bereit halten, reduzieren sich die Unterschiede. Verbleibende Hebesatzdifferenzierungen sind dann gerade erwünschte Folge von Steuerwettbewerb.

Einem *Steuerdumping* wird effektiv durch die Gemeindefinanzierungsgesetze der Länder vorgebeugt, indem bei der Berechnung der Schlüsselzuweisungen im kommunalen Finanzausgleich fiktive Gewerbesteuerhebesätze zugrunde gelegt werden (z. B. § 10 Abs. 2 Nr. 1 des Gemeindefinanzierungsgesetzes NRW). Auf diese Weise wird verhindert, dass Gemeinden versuchen, Einnahmeausfälle aufgrund eines im Verhältnis zu ihrem Finanzbedarf unangemessen niedrigen Hebesatzes im Wege des kommunalen Finanzausgleichs zu Lasten anderer Kommunen zu kompensieren.

Schließlich kann auch das Zusammenspiel mit der pauschalen Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG den Mindesthebesatz nicht rechtfertigen⁴⁸. Zum einen ist die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer ihrerseits schwerwiegenden verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt⁴⁹. Zum anderen liegt der Fehler in § 35 EStG und nicht im kommunalen Hebesatzrecht begründet. Nur aufgrund der Pauschalierung der Anrechnung kommt es zu zusätzlichen Vorteilen im Rahmen der Einkommensteuer.

V. Ergebnis: verfassungsrechtliche Spielräume für fairen Steuerwettbewerb

Auf der Grundlage der *geltenden Verfassungsrechtslage* ist der Bund für die Gesetzgebung über Steuern, deren Aufkommen ausschließlich den Ländern zusteht, sowie für die Realsteuern zuständig, soweit

- a) die *Bemessungsgrundlage* von Steuern betroffen ist, die Lebenssachverhalte erfassen, die sich typischerweise über das gesamte Bundesgebiet erstrecken können, z. B. die Gewerbesteuer (Erforderlichkeit zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit);
- b) darüber hinaus für den *Steuersatz* oder zumindest die Festlegung eines Steuersatzkorridors, falls die Länder unfairen oder ruinösen Steuerwettbewerb betreiben (Erforderlichkeit zur Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse). Soweit dies nicht der Fall ist, steht die Steuersatzkompetenz den Ländern zu.

Für Steuern, deren Wirkungsbereich auf das Landesgebiet begrenzt ist und bei denen landesgrenzüberschreitende Sachverhalte typischerweise nicht auftreten, sind dagegen die Länder zuständig, und zwar sowohl für die Regelung der Bemessungsgrundlagen als auch die Festlegung der Steuersätze. Zulässig ist ein Einschreiten des Bundesgesetzgebers aber zur Unterbindung schädlichen Steuerwettbewerbs, soweit ein solcher bei diesen Steuern überhaupt auftreten kann.

Mit dieser Kompetenzverteilung lassen sich die positiven Wirkungen eines transparenten und moderaten Steuerwettbewerbs im Sinne des Wettbewerbsföderalismus nutzen, ohne die Einheit des Wirtschaftsraumes zu gefährden. Deshalb sind die hier dargelegten Grundsätze auch bei einer Reform der Finanzverfassung zu beherzigen.

Eine Stärkung der Steuerautonomie der Länder darf weder zu einer Zersplitterung der nationalen Steuerrechtsordnung führen noch Anreize für einen unfairen oder gar ruinösen Steuerwettbewerb setzen.

Anmerkungen

- 1 O. H. Solms (Hrsg.), Die neue Einkommensteuer, Berlin 2003.
- 2 O. H. Solms (Hrsg.), Die neue Einkommensteuer, Berlin 2003, S. 30 f.
- 3 BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (Altenpflege); BVerfG v. 27.7.2004 – 2 BvR 2/02, BVerfGE 111, 226 (Juniorprofessur); BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, NJW 2005, 493 (Studiengebühren).
- 4 Edwards/Keen, Tax competition and Leviathan, European Economic Review 1996, 113 ff.
- 5 F. A. v. Hayek, Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren (1968), in M. Streit (Hrsg.), Friedrich August von Hayek: Rechtsordnung und Handlungsordnung, Aufsätze zur Ordnungsökonomik, 2003.
- 6 Ausführlich hierzu J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997, S. 101 ff.; C. Esser, Internationaler Steuerwettbewerb – Vorteile und Gefahren, IFSt-Schrift Nr. 427, Bonn 2005.
- 7 H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, Rz. 16.39
- 8 E. Döhler, Autonome Besteuerungsrechte für Gliedstaaten und Gemeinden in ausgewählten föderativen Finanzverfassungen, Berlin 2002, S. 97, 396; J. Hey, StuW 2004, 193, 205.
- 9 Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2922.
- 10 Dazu unten IV.3.
- 11 Gesetz v. 27.10.1994, BGBl. I 1994, 3146.
- 12 BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62.
- 13 BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62, C.II.1 u. C.II.6.a (Altenpflege).
- 14 So z. B. C. Neumeyer, Festschrift für M. Kriele, München 1997, S. 543, 563; Rybak/Hofmann, NVwZ 1995, 230, 231; C. Degenhart, in: Sachs, Kommentar zum Grundgesetz, 2. Aufl., München 1999, Art. 72 Rn. 11.
- 15 H. Bauer, in H. Dreier, GG, Tübingen 1998, Art. 20 Rz. 17; s. auch K. Schmalenbach (Hrsg.), Föderalismus und Unitarismus in der Bundesrepublik Deutschland. Die Reform des Grundgesetzes von 1994, Düsseldorf 1998.
- 16 J. Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 2 Rz. 56.
- 17 S. Mitteilung der EU-Kommission v. 23.10.2001, KOM (2001) 582 endg., BR-Drucks. 971/01.
- 18 W. Heun, in H. Dreier, GG, Tübingen 2000, Art. 105 Rz. 35.
- 19 J. Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 3 Rz. 30; zweifelnd auch H. Siekmann, in Sachs, 2. Aufl., München 1999, GG, Art. 105 Rz. 21.
- 20 So wohl auch M. Jachmann, in v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner GG, 4. Aufl., München 2000, Art. 105 Rz. 41.
- 21 Vgl. z. B. BVerfG v. 25.2.1960 – 1 BvR 239/52, BVerfGE 10, 354, 371 (Bayerische Ärztersorgung).
- 22 S. Mitteilung der EU-Kommission v. 24.11.2003, KOM (2003) 726 endg., Tz. 3.5.
- 23 BVerfG v. 24.10.2002 – 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 C.II.6.b.bb. (Altenpflege)
- 24 BVerfG v. 26.1.2005 – 2 BvF 1/03, NJW 2005, 493 B.I.2.a.bb.(2) (Studiengebühren).
- 25 Dazu BVerfG v. 8.2.1977 – 1 BvF 1/76 u. a., BVerfGE 43, 291, 348 (numerus clausus).
- 26 Verhaltenskodex zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs v. 1.12.1997, ABl. EG 1998 Nr. C 2/2 Anhang 1, BR-Drucks. 814/97.
- 27 M. Jachmann, in v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner GG, 4. Aufl., München 2000, Art. 105 Rz. 42.
- 28 BVerfG v. 9. 6. 2004 – 1 BvR 636/02, NJW 2004, 2363, I. Leitsatz (Ladenschluss).
- 29 BVerfG v. 9. 6. 2004 – 1 BvR 636/02, NJW 2004, 2363 B.I.1.a.bb (3).
- 30 Eingefügt durch Gesetz vom 20.10.1997, BGBl. I 1997, 2470.

- 31 P. J. Tettinger, in v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner GG, 4. Aufl., München 2000, Art. 28 Anm. 250.
- 32 Vorschlag der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände für eine modernisierte Gewerbesteuer, ZKF 2003, 102.
- 33 O. H. Solms (Hrsg.), Die neue Einkommensteuer, Berlin 2003, S. 30.
- 34 H. Karrenberg, KStZ 2003, 161.
- 35 S. Eckpunktepapier v. 19.7.2005 der überparteilichen Kommission „Steuergesetzbuch“ www.neues-steuergesetzbuch.de.
- 36 Gesetz zur Änderung der Gewerbesteuer und anderer Gesetze vom 23.12.2003, BGBl. I 2003, 2922.
- 37 Ebenso O. Otting, DB 2004, 1222; so auch die bisherige Rechtsprechung des BVerfG v. 10. 6. 1969 – 2 BvR 480/61, BVerfGE 26, 172; ferner BVerfG v. 11.6.1993 – 8 C 32.90, NVwZ 1994, 176; a. A. Walz/Süss, DStR 2003, 1637, 1639.
- 38 M. Jachmann, in v. Mangoldt/Klein/Starck, Bonner GG, 4. Aufl., München 2000, Art. 105 Rz. 45.
- 39 Dies verneinen J. Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 3 Rz. 37; O. Otting, DB 2004, 1222, 1224 f.; J. Hidién, in Bonner Kommentar zum GG, Loseblatt, Art. 106 Rz. 1084; krit. auch H. Montag, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 12 Rz. 39.
- 40 BVerfG v. 25.1.2005 – 2 BvR 2185/04, www.bundesverfassungsgericht.de.
- 41 Ebenso J. Hidién, in Bonner Kommentar zum GG, Loseblatt, Art. 106 Rz. 1084.
- 42 BVerfG v. 21.5.1968 – 2 BvL 2/61, BVerfGE 23, 352, 372; zum Ausgleich zwischen Steuerautonomie und Einheitlichkeitsgebot (Art. 72 Abs. 2 GG a. F.) W. Schnorr, Das Hebesatzrecht der Gemeinden, Diss., Münster 1973, S. 208 ff.
- 43 Dazu oben III.2.
- 44 Auch hier zeigen sich Parallelen zum internationalen Steuerwettbewerb, in dem als Steueroasen regelmäßig nur die kleinen Staaten in Erscheinung treten, hierzu C. Esser, IFS-St-Schrift Nr. 427 (2005), 61.
- 45 Prominenteste „Steueroase“ mit einem Hebesatz von 0%, der dadurch begründet war, dass die Gemeinde aufgrund von Einnahmen aus der Eindeichung und geringer Ausgaben keinen weitergehenden Finanzbedarf hatte.
- 46 Eingefügt durch Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660; aufgehoben durch Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze v. 23. 12. 2003, BGBl. 2003, 2922.
- 47 Zu der Forderung nach einem Konnexitätsprinzip s. P. Kirchhof, NJW 2002, 1549; Meier/Greiner, NWVBl. 2005, 92; A. Schink, NWVBl. 2005, 85.
- 48 So aber Lenski/Steinberg, GewStG, Köln, Loseblatt, § 16 Rz. 4.
- 49 Dazu J. Hey, FR 2001, 870 ff.

Die direkten Steuern veredeln das Gemeinwesen, die indirekten ziehen es in das Gemeine hinab – Einige Anmerkungen¹

Karl-Heinrich Hansmeyer

Mit diesem Verdikt Konstantin Frantz' (1881) sind die indirekten Steuern, verkürzt gern als Verbrauchsteuern bezeichnet, lange Zeit diskriminiert worden. Faktisch ist hingegen in langfristiger Betrachtung eine Zunahme der indirekten Steuern nicht zu übersehen. Der fiskalische Erfolg der sog. Ökosteuer ist das aktuelle Beispiel. Diese Gewichtsverlagerung von den direkten zu den indirekten Steuern – sie erbringen aktuell mehr als 52 Prozent des Gesamtaufkommens – wird von einer positiven Bewertung einer derartigen Verschiebung begleitet; immer häufiger findet sich die Forderung, man möge doch zur Beseitigung von Haushaltsnotlagen eine Erhöhung der indirekten Steuern in Kauf nehmen. Den Anschauungsunterricht liefert in Deutschland die Forderung nach einer Erhöhung der Umsatzsteuer als der wichtigsten indirekten Steuer.

Der Bedeutungszunahme der indirekten Steuern entspricht ein entgegengesetzter Einstellungswandel bei den „direkten“ Steuern. Nehmen wir die Einkommensteuer als Beispiel, so steht sie unter anhaltender Kritik. Nahezu jede tarifpolitische Diskussion mündet unabhängig vom vorgeschlagenen Tarifverlauf in einer Forderung nach Senkung des Aufkommens der Einkommensteuer. Auch das Ende der synthetischen Einkommensteuer erscheint denkmöglich. Dabei gerät allzuleicht aus dem Blick, dass diese einst als „Königin der Steuern“ geltende Abgabe mittlerweile ihren Charakter als allgemeine Bürgersteuer längst verloren hat.

Gewiss wäre es zu einfach, die Gründe für diese Entwicklung allein in finanzpolitischer Bequemlichkeit zu suchen. Sicherlich sind die meisten indirekten Steuern vergleichsweise einfach zu erheben, auch haben sie immer noch die Eigenschaft, „unmerklich“ zu werden. Bei näherem Zusehen steckt aber wohl mehr dahinter: Alenthalben wächst die Neigung, ausgabenpolitische Maßnahmen zu vermeiden und die Staatsquote als eine Art Naturereignis hinzunehmen.

Vor diesem Hintergrund erscheint es angebracht, in redaktionell gebotener Kürze vor einem unkritischen Umgang mit den indirekten Steuern zu warnen, indem auf einige Probleme dieser Steuern hingewiesen wird:

- die steuersystematische Einordnung,
- die Beurteilung der fiskalischen Funktion,



**Perspektiven
eines modernen
Steuerrechts**
*Festschrift für
Hermann Otto Solms*

Herausgeber
Paul Kirchhof
Otto Graf Lambsdorff
Andreas Pinkwart

ERICH SCHMIDT VERLAG