



**Wissenschaftlicher Arbeitskreis des
DWS-Instituts der Steuerberater , Berlin**

Mitglieder: Prof. Dr. Flämig, StB Dr. Grürmann, Prof. Dr. Pezzer, Prof. Dr. Scheffler, Prof. Dr. Mössner (Vorsitzender)

Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer

Vorbemerkung

Die Reform der Gewerbesteuer ist seit langem ein dringlicher Wunsch der Unternehmenswirtschaft; diese Forderung gipfelt letztlich in dem Plädoyer einer Abschaffung dieser Steuer. In dieser Hinsicht hat der Steuergesetzgeber in der Vergangenheit mit der Abschaffung der Lohnsummensteuer und der Gewerkekapitalsteuer schon einiges geleistet. Gegen eine völlige Abschaffung der Gewerbesteuer wehren sich insbesondere die Gemeinden als Steuergläubiger, aber auch die Länder. Von den Gründen, die von den Gemeinden für eine Beibehaltung dieser Kommunalsteuer vorgetragen werden, kann zumindest ein Argument nicht von der Hand gewiesen werden: Es ist dies die chronische Finanznot der Gemeinden, die sich zwischenzeitlich zu einer exorbitanten Finanzkrise entwickelt hat (das Haushaltsdefizit der Gemeinden beträgt z. Zt. fast EUR 10 Mrd.). Dieser inzwischen allseits akzeptierte Befund einer desaströsen Finanzlage der Gemeinden findet seine Erklärung in der zunehmenden Belastung der Gemeinden mit finanzwirksamen Bundesgesetzen (insbesondere im Zusammenhang mit der Sozialhilfe) bei gleichzeitig stagnierenden oder sogar rückläufigen (Steuer-)Einnahmen¹. So ist es nicht verwunderlich, dass die Kommunen nicht nur unter dem Schlagwort der Konnexität von Aufgaben/Ausgaben und Einnahmen eine Gemeindefinanzreform, sondern speziell eine Gewerbesteuerreform mit dem Ziel einer „Revitalisierung“ dieser Steuer fordern. Auch nach Meinung des Wissenschaftlichen Arbeitskreises ist das gemeindliche Plädoyer für eine nachhaltige Verbesserung der Kommunalfinanzen zweifellos berechtigt. Indes fragt es sich, ob die Gemeinden wahrlich gut beraten sind, eine „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer zu begehren. Denn auch die von ihnen in Anspruch genommene „Edinburgher“ Regel „leave them as you find them“ entspringt wohl eher der Furcht, bei einer Abschaffung der Gewerbesteuer letztlich doch „leer“ auszugehen. Eine solche Lösung wäre aber nicht nur ein finanzpolitisches, sondern ein staatspolitisches „Scandalon“. Um so mehr plädiert daher der Wissenschaftliche Arbeitskreis den von ihm im folgenden vorgeschlagenen Weg eines an die Stelle der Gewerbesteuer tretenden kommunalen Zuschlags zu Einkommen- und Körperschaftsteuer zugleich als Einstieg in eine dringend gebotene Gemeindefinanzreform zu begreifen.

¹ Der Anteil der Gewerbesteuer an den gesamten Steuereinnahmen der Gemeinden betrug 2002 nur noch 33,6 v. H. (1991: 41,7 v. H.).

Teil I

Einleitung

Wachsende Ausgaben und ein dramatischer Rückgang der Gewerbesteuereinnahmen haben eine Krise der Städte und Gemeinde hervorgerufen, die vor allem die Gewerbesteuer in den Mittelpunkt der Kritik haben geraten lassen. Verschiedene Vorschläge sind unterbreitet worden (z.B. KSV-Modell, Deutscher Städtetag, BDI/VCI, Bertelsmann-Stiftung, FDP). Eine Regierungskommission ist zur Prüfung der Modelle eingesetzt worden. Nach Presseberichten ist die Diskussion festgefahren und ein Kompromissvorschlag nicht in Sicht.

Vor diesem Hintergrund legt der Wissenschaftliche Arbeitskreis des DWS diese Stellungnahme vor. Dabei leitet ihn das Bestreben, losgelöst von Interessenstandpunkten eine objektive Analyse der Situation und der Lösungsmöglichkeiten unter sachlicher Abwägung der Argumente vorzulegen.

Bei einer Reform der Gemeindefinanzierung sind zwei unterschiedliche Fragestellungen zu beachten:

- Welche Aufgaben sollen die Gemeinden erfüllen?
- Wie werden den Gemeinden die erforderlichen finanziellen Mittel zur Verfügung gestellt?

In der Vergangenheit sind den kommunalen Körperschaften immer wieder Aufgaben übertragen worden, ohne dass Bundes- und Landesgesetzgeber auch zugleich sichergestellt haben, dass den kommunalen Körperschaften auch die zur Erfüllung dieser Aufgaben erforderlichen finanziellen Mittel zur Verfügung gestellt werden. Der Wissenschaftliche Arbeitskreis weist darauf hin, dass die durch Art. 28 Abs. 2 GG garantierte finanzielle Selbstverwaltung nicht mehr besteht, wenn die Gemeinden wegen der übertragenen Aufgaben keine eigenen Akzente mehr setzen können. Er hält eine verfassungsmäßige Verankerung des Konnexitätsprinzips auch für die kommunalen Körperschaften für wünschenswert.

Bei seiner Stellungnahme ist sich der Wissenschaftliche Arbeitskreis bewusst, dass daher nicht nur eine Diskussion der übertragenen Aufgaben und deren Finanzierung erforderlich ist, sondern dass darüber hinaus auch die anderen Elemente der Gemeindefinanzierung in die Betrachtung einbezogen werden müssen. Dies gilt insbesondere für die Grundsteuer und die Beteiligungen der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern (Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer). Gleichwohl konzentriert sich diese Stellungnahme auf die Frage der Reform der Gewerbesteuer.

Teil II

Übersicht über den Vorschlag der Arbeitskreises

Der Wissenschaftliche Arbeitskreis spricht sich nachdrücklich für die Abschaffung der Gewerbesteuer und deren Ersetzung durch einen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer aus (kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer), wobei er eine Unterscheidung in wohn- und wirtschaftsbezogene Komponenten befürwortet. Die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer entspricht den Zielen einer leistungsgerechten und einfachen Ausgestaltung des Steuersystems.

Vorschläge mit einer anderen konzeptionellen Ausrichtung (wie Revitalisierung der Gewerbesteuer durch das sog. KSV-Modell, eine Wertschöpfungssteuer oder eine kommunale Betriebssteuer) sollten nicht weiter verfolgt werden, weil sie

- durch gewinnunabhängige Elemente (Hinzurechnungen bei Zinsen oder anderen Aufwendungen) gegen eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen und vor allem bei ertragschwachen Unternehmen sowie im Mittelstand zu akuten Gefährdungen des Bestandes der Unternehmen führen,
- auch bei größeren Freibeträgen die Ungleichheiten verschärfen würde,
- zu innerstaatlichen, systemwidrigen Doppelbesteuerungen führen (z.B. Erfassung von Zinsen und Mieten beim Empfänger und kein oder nur ein teilweiser Abzug beim Zahlungsverpflichteten),
- bei Beseitigung innerstaatlicher Doppelbesteuerungen europarechtliche Probleme (vgl. Eurowings-Fall) hervorrufen,
- verfassungsrechtlich wegen der Sonderbelastung nur zweier Einkunftsarten höchst anfechtbar sind, sodass die Gerichte bei Anfechtung der Bescheide Aussetzung der Vollziehung gewähren müssten und es zu einer jahrelangen Rechtsunsicherheit käme, die den kommunalen Körperschaften in ihrer Finanznot nicht helfen würde.

Kennzeichen einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ist, dass die Gemeinden einen Zuschlag zur (staatlichen) Einkommen- und Körperschaftsteuer erheben. Bemessungsgrundlage der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ist die festgesetzte (staatliche) Einkommen- und Körperschaftsteuer. Durch die Festlegung des Zuschlagssatzes gehört den Gemeinden mit Hebesatzrechtrecht verbundene wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle i.S.v. Art. 28 Abs. 2 GG.

Da die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer von allen Steuerpflichtigen erhoben wird, ist sie nicht wie die Gewerbesteuer eine Sondersteuer für Unternehmen bestimmter Rechtsform und Größe. Diese Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen und die allgemeine Erhebung auf alle Einkunftsarten führt dazu, dass das Steueraufkommen der Gemeinden deutlich unabhängiger von der konjunkturellen Entwicklung („verstetigt“) wird. Zusätzlich verstärkt sie das Interesse der Bürger am Geschehen in ihrer Gemeinde, da für sie unmittelbar nachvollziehbar wird, in welchem Ausmaß sie zur Finanzierung der Gemeindeaufgaben beitragen.

Die Auswirkungen des Modells der Kommunalen Spitzenverbände (KSV) zeigen sich besonders im Falle eines Verlustes. Die wegen der ertragsunabhängigen Bestandteile der Bemessungsgrundlage auch dann erfolgenden hohen Hinzurechnungen besteuern eine fiktive Steuerbasis. Nach dem vom Wissenschaftlichen Arbeitskreis vorgeschlagenen Modell, das das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verwirklicht, entsteht hingegen in Verlustjahren keine Steuerbelastung.

Allerdings verlangt der Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer eine Lösung der Abgrenzung der Besteuerungsrechte der beteiligten Gemeinden. Sicher ist, dass nicht ausschließlich die Wohnsitz- bzw. Sitzgemeinde eines Steuerpflichtigen den Zuschlag erheben kann. Um zwischen den Interessen der Kerngemeinden und den Anforderungen der Umlandgemeinden einen Interessenausgleich zu schaffen, ist eine Aufteilung erforderlich.

Bei der Aufteilung könnten die einzelnen Einkunftsarten jeweils nach ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zugeteilt werden. Die Aufteilung könnte beispielsweise wie folgt aussehen: (1) Bei Gewerbetreibenden, Freiberuflern, Land- und Forstwirten steht der Gemeinde das Steueraufkommen zu, in der das Unternehmen eine Betriebsstätte unterhält. (2) Bei der Vermietung und Verpachtung von inländischen Grundstücken besitzt die Gemeinde das Besteuerungsrecht, in der das Vermögen belegen ist. (3) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird das Besteuerungsrecht zwischen der Gemeinde, in der sich der Arbeitsplatz befindet, und Wohnsitzgemeinde des Arbeitnehmers aufgeteilt. (4) Bei allen anderen Einkünften, z.B. aus der Überlassung von Kapital, wird der Steueranspruch der Wohnsitzgemeinde zugewiesen.

Die genannten Aufteilungsregeln sind als Diskussionsgrundlage zu verstehen, selbstverständlich sind auch andere Zerlegungsmaßstäbe denkbar.

Die Erhebung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ist in die Veranlagung der Einkommen- und Körperschaftsteuer einzubeziehen. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kann die Erhebung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer in den Lohnsteuerabzug integriert werden. Zu den Fragen der verwaltungsmäßigen Umsetzung nimmt der Wissenschaftliche Arbeitskreis – noch – nicht Stellung.

Der Wissenschaftliche Arbeitskreis weist noch auf Folgendes hin:

Der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer macht eine Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung erforderlich. Die Ursache liegt aber nicht im Zuschlagsrecht der Gemeinden auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer selbst wirkt rechtsformneutral. Als Annexsteuer schreibt sie jedoch die bei der (staatlichen) Einkommen- und Körperschaftsteuer bestehenden Ungereimtheiten fort. Der Vorteil der Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer besteht darin, dass sie alle Beteiligten dazu zwingt, über die Ausgestaltung des dualen Systems (Nebeneinander von Anknüpfung an natürliche Personen und juristische Personen) sowie die Wahl des Körperschaftsteuersystems (zur Vermeidung einer Doppelbelastung von Gewinnen, die über Kapitalgesellschaften erwirtschaftet werden) nachzudenken. Diese Notwendigkeit besteht aber auch bei allen anderen Vorschlägen zur „Revitalisierung der Gewerbesteuer“, da mit jeder Änderung der Gewerbesteuer Rückwirkungen auf das durch

das Steuersenkungsgesetz eingeführte komplexe Gebilde der Unternehmensbesteuerung ausgelöst werden - nur dort ist dieser Zusammenhang nicht so offensichtlich. Vor allem besteht bei einer „Revitalisierung der Gewerbesteuer“ die Gefahr, dass sich die Komplexität und die damit verbundenen Systembrüche der Unternehmensbesteuerung bis hin zur Verfassungswidrigkeit noch erhöhen.

Teil III

Begründung des Vorschlags im Detail

Nach einer Erläuterung der Notwendigkeit einer Reform der Gewerbesteuer (Abschnitt 1.) werden die Vorteile eines Hebesatzrechts der Gemeinden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erläutert (Abschnitt 2.). Die konkrete Ausgestaltung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer wird im Abschnitt 3. ausführlich vorgestellt. Im Abschnitt 4. wird verdeutlicht, dass bei einer Reform der Gemeindefinanzierung immer auch die Rückwirkungen auf die Unternehmensbesteuerung mit berücksichtigt werden müssen.

1. Notwendigkeit einer Reform der Gewerbesteuer

Jeder Vorschlag zur Reform, erst recht zur Abschaffung, der Gewerbesteuer sieht sich dem Umstand gegenüber, dass die Gewerbesteuer weit zurückreichende Wurzeln hat und sie eine vertraute Steuer ist. Abschiednehmen von Gewohntem fällt allgemein schwer.

Doch sollte dabei bedacht werden, dass die Gewerbesteuer in ihrer zweihundertjährigen Geschichte nie ihren Ansprüchen gerecht geworden ist. Die Geschichte der Gewerbesteuer ist zugleich die Geschichte ihrer ständigen Reform.

Ihren Ausgang hat sie im Mittelalter von den Marktzugangsgebühren für Anbieter. Ihnen lag der Gedanke zugrunde, dass diejenigen, die besondere Vorteile von der städtischen Wirtschaftsweise – Vielzahl von Kunden auf engem Raum – ziehen, auch die Lasten der Städte mittragen sollten. Daraus entwickelten sich die sog. Gewerkezinse für bestimmte Berufe, oft verbunden mit regelmäßigen Zunftbeiträgen und Grundsteuern. Die französische Revolution verfolgte in steuerpolitischer Hinsicht das Ziel, von der Willkür der Steuerpächter unabhängig zu werden, und stellte daher auf leicht feststellbare äußere Merkmale ab, wie z.B. die Anzahl der Fenster in der Fassade eines Hauses. So wurde die contribution des patents nach Anmeldung eines Gewerbes auch nach äußeren Merkmalen, nicht nach dem Gewinn, erhoben. Dies findet sich ebenso im preußischen Gewerbesteueredikt vom 2.11.1810, welches im Gewerbesteuergesetz von 1820 fortgeführt wurde. Dieses galt nur für die enumerativ aufgeführten Gewerbe und knüpfte an feste Größen an.

In der preußischen Reform von 1895 wurde die Gewerbesteuer zur Gemeindesteuer, wobei einige Mängel des Gesetzes von 1820 beseitigt wurde. Nach Eingriffen in der Erzberger'schen Steuerreform kommt es zum Gewerbesteuergesetz vom 1.12.1936. Wesentliche Änderungen seit 1948 haben zur weitgehenden Ausnahme der kleinen Betriebe und zur Entwicklung einer Gewinnsteuer mit einigen unabhängigen Elementen geführt. So wurde die Gewerbesteuer von einer Steuer im Verbund mit anderen zu einer zentralen Gemeindesteuer.

Heute ist die Gewerbesteuer eine Sondersteuer auf **eine** ökonomische Quelle der Leistungsfähigkeit nur weniger Steuerpflichtiger. Dies stellt mit Nachdruck die Frage nach der sachlichen Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlung.

Traditionell werden zwei Begründungen für die Erhebung der Gewerbesteuer vorgebracht, die sich gegenseitig ergänzen:

- Vorteilsgedanke: Sax (1887) und Lindahl (1919) rechtfertigen die Steuer mit dem Äquivalenzprinzip derart, dass die Gemeinde Produktionskosten trägt, die die Unternehmen tragen müssten, wenn die Gemeinde nicht die entsprechenden Leistungen erbringen würde. Haensel sprach in diesem Sinne davon, dass die Gewerbesteuer als Entgelt fungiere. Gewerbesteuer ist dann das Mittel, externe Kosten der Unternehmen, die die Gemeinde trägt, durch die Gewerbesteuer zu internen Kosten des Betriebes zu machen. Daraus leitet sich dann auch die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer bei der Gewinnermittlung ab. Die entsprechende Bemessungsgrundlage ist dann die Wertschöpfung des Unternehmens, d.h. sie ist ein Faktor neben Lohn und Kapital.
- Verantwortungsgedanke: In seiner Denkschrift zur Reform der Gewerbesteuer von 1932 schreibt Popitz: „Die Großbetriebe beeinflussen durch ihre Arbeiterzahl die Ausgaben für Schulwesen, Polizei, Wohlfahrts- und Verkehrswesen.“

Vorteil und Verantwortung sind jedoch die Aspekte die Gebühren und Beiträge rechtfertigen. Daher ist die Gewerbesteuer als Objekt- oder Realsteuer ausgestaltet, deren Höhe unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Inhabers des Gewerbebetriebs sowie seinen persönlichen Beziehungen zu dem Gewerbebetrieb sein soll, um so die objektiven Belastungen und Vorteile auszugleichen. In ihrer ursprünglichen Struktur setzte sich die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer aus dem Gewerbeertrag, dem Gewerbekapital und der Lohnsumme zusammen. Durch die Anknüpfung an unterschiedliche Bemessungsgrundlagen sollte zum einen die tatsächliche Ertragskraft des Objekts „Gewerbebetrieb“ erfasst und zum anderen die Konjunkturabhängigkeit des Steueraufkommens reduziert werden.

Diese beiden Rechtfertigungen der Gewerbesteuer sind aber nie konsequent umgesetzt worden:

- Durch die Beschränkung auf Gewerbebetriebe sind alle anderen Berufszweige, die in vergleichbarer Weise Vorteile von den gemeindlichen Einrichtungen ziehen und deren Berufsausübungen die gleichen Folgen für die Gemeinde auslösen, nicht einbezogen worden. Bedenkt man dabei die unscharfen Abgrenzungen der Gewerbe z.B. gegenüber Freien Berufen und LuF im Steuerrecht, so versagen diese Rechtfertigungen vollständig.
- Der Maßstab ist nie konsequent auf Vorteil und Verantwortung ausgerichtet gewesen. So ist beispielweise die Lohnsumme nicht aussagefähig für die Zielsetzung, wenn nicht auch die Anzahl der Beschäftigten einbezogen wird. Auch fragt sich, wie der gezogene Vorteil berechnet werden soll. Nie war Maßstab der Gewerbesteuer der Umfang, in dem ein Unternehmen die von der Gemeinde gebotene Infrastruktur in Anspruch genommen hat.
- Schließlich rechtfertigen Vorteil und Verantwortung nur eine Kostendeckung, nicht aber einen Überschuss für die Gemeinde.

Hinzu kommt, dass durch zahlreiche Änderungen sich der Charakter der Gewerbesteuer mit der Zeit wesentlich verändert hat. Sie hat sich zu einer ertragsabhängigen Sondersteuer für Kapitalgesellschaften entwickelt. Die „Meilensteine“ dieser Entwicklung waren:

- (1) Die Lohnsummensteuer wurde nach Feststellung ihrer Verfassungswidrigkeit 1980 aufgehoben.
- (2) Die Gewerbesteuer vom Kapital wird seit 1998 nicht mehr erhoben, zum Ausgleich werden die Gemeinden am Aufkommen der Umsatzsteuer beteiligt.
- (3) Das Gewerbesteueraufkommen steht den Gemeinden nicht mehr uneingeschränkt zur Verfügung, vielmehr müssen sie über die Gewerbesteuerumlage einen Anteil an den Bund und die Länder abführen. Zum Ausgleich werden sie am Aufkommen an der Einkommensteuer beteiligt.
- (4) Entgelte für Dauerschulden werden seit Mitte der 80er Jahre nur noch zur Hälfte hinzugerechnet. Die Gewerbesteuer ist damit abhängig von der Art der Finanzierung des Gewerbebetriebs, wobei die Fremdfinanzierung gewerbesteuerlich gegenüber der Eigenfinanzierung bevorzugt wird.
- (5) Einzelunternehmen und Personenunternehmen werden durch eine mehrfache Erhöhung des Freibetrags sowie die Einführung einer gestaffelten Steuermesszahl entlastet. Viele Personenunternehmen zahlen deshalb keine oder nur eine geringe Gewerbesteuer, lediglich ertragstarke Personenunternehmen entrichten in größerem Umfang Gewerbesteuer.
- (6) Einzelunternehmen und Personenunternehmen wurde von 1994 - 2000 eine Tarfbegrenzung bei gewerblichen Einkünften nach § 32c EStG gewährt.
- (7) Durch die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG wird für Einzelunternehmer sowie Gesellschafter einer Personengesellschaft die materielle Belastungswirkung der Gewerbesteuer weitgehend kompensiert. Für Kapitalgesellschaften existiert weder auf Gesellschaftsebene noch auf Seiten der Anteilseigner eine vergleichbare Entlastung.

Ein weiterer Kritikpunkt an der Gewerbesteuer ergibt sich daraus, dass es nicht auszuschließen ist, dass die Steuerermäßigung nach § 35 EStG verfassungswidrig ist. Unabhängig von den verfassungsrechtlichen Fragen, erscheint auch der Versuch, die Zusatzbelastung von gewerblichen Einkünften mit Gewerbesteuer durch eine (weitere) Ungleichbehandlung innerhalb der Einkommensteuer zu neutralisieren, wenig logisch.

Zusätzliche Kritik lösen die in der letzten Zeit vorgenommenen unsystematischen Modifikationen der Gewerbesteuer aus, wie die volle Erfassung von Nicht-Schachteldividenden (§ 8 Nr. 5 GewStG).

Schließlich dient von den Gemeinden geschaffene Infrastruktur nicht nur der Einkommenserzielung, sondern in beträchtlichem Maße der Freizeitgestaltung.

Somit taugt der Äquivalenzgedanke nicht zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer. Sie müsste dann von denen erhoben werden, die einen konkreten Vorteil von den gemeindlichen Leistungen haben, z.B. Eltern die Schulen, Theater deren Besucher usw. Auch der Verantwortungsgedanke in dem Sinne, dass diejenigen die Kosten der Leistungen tragen sollen, die im wesentlichen die Ursachen für diese setzen, ist wenig geeignet. Es lässt sich nämlich kaum eine spezifische Gruppe, vor allem nicht alleine die Gewerbetreibenden, ausmachen, die die Ursache für die gemeindlichen Leistungen setzen würde. Letztlich lässt sich der verfassungsrechtlich geforderte Belastungsgrund nur in einer solidarischen Belastung aller Gemeindeangehörigen finden, die in einem weiteren Sinne Nutzer der gemeindlichen Leistungen sind. Dies führt zu einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wie sie sich beispielsweise im Maßstab des Einkommens ausdrückt.

Neben dieser grundsätzlichen Kritik ist darauf hinzuweisen, dass die Sonderbelastung einer Einkunftsart zwangsläufig Gestaltungsmaßnahmen zur Folge hat, denen dann Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung mit Gegenmaßnahmen entgegenreten. Sonderbetriebsvermögen, Betriebsaufspaltung, verdeckte Gewinnausschüttung, gewerblicher Grundstückshandel usw. würden erheblich an steuerlicher Bedeutung verlieren, wenn die Gewerbesteuer abgeschafft wird und – wie man hinzufügen muss – die Veräußerungsgewinne systematisch richtig besteuert werden.

2. Vorteile eines Hebesatzrechts der Gemeinden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Um den Gemeinden eine Finanzausstattung zu gewähren, die es ihnen ermöglicht, ihre Aufgaben sachgerecht zu erfüllen, und die grundgesetzliche Anforderung nach einer wirtschaftsbezogenen Steuerquelle zu erfüllen, bestehen grundsätzlich drei **Alternativen:**

Gewerbesteuer, Umsatzsteuer oder Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.

- Die Kritik an der Gewerbesteuer kann durch eine „**Revitalisierung der Gewerbesteuer**“ (**KSV-Modell**)² nicht entkräftet werden.

² Zu einem vergleichbaren Vorschlag siehe Bayerischer Städtetag (Hrsg.), Reform der Gewerbesteuer, München 2003 sowie Jarass, L./Obermair, G.M., Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer, in: Wirtschaftsdienst 2003, S. 158-164. Für diesen Vorschlag gilt die am NRW-Modell geübte Kritik in noch stärkerem Maße, da bei diesem Vorschlag noch mehr ertragsunabhängige Komponenten in die Bemessungsgrundlage eingehen (sämtliche Zinsen, Mieten, Lizenzen), es zu erheblichen gewerbesteuerlichen Doppelbelastungen kommt, die Verlustverrechnung in unsystematischer Weise eingeschränkt wird, er durch die Abschaffung der gewerbesteuerlichen Organschaft konzentrationsfördernd wirkt und für bestimmte Branchen (insbesondere Versicherungen und Kreditinstitute) - vermutlich verfassungswidrige - belastungserhöhende Sonderregelungen vorsieht. Dass dieser Vorschlag nicht weiter verfolgt werden sollte, zeigt sich auch darin, dass die Verfasser selbst formulieren, „dass die Besteuerung der im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte grundsätzlich gesunde Betriebe in gewinnschwachen Jahren sowie Neugründungen in die Illiquidität treiben könnte.“ (Jarass, L./Obermair, G.M., Von der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer, in: Wirtschaftsdienst 2003, S. 162). Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb man sich Probleme schaffen sollte, die man durch „geeignete Steuerstundung“ wieder vermeiden muss.

Dieser Vorschlag sieht in seiner Grundstruktur wie folgt aus: Ausdehnung des Kreises der Steuerpflichtigen (Einbezug von allen Steuerpflichtigen, die Einkünfte i.S.d. § 18 EStG erzielen, d.h. insbesondere Freiberufler), vermehrter Einbezug von ertragsunabhängigen Bemessungsgrundlagenteilen (volle Hinzurechnung aller Zinsen, 25%ige Hinzurechnung aller Mieten und Leasingraten), Einschränkungen bei der gewerbsteuerlichen Organschaft (analog zu § 15 Nr. 1 KStG Nichtverrechnung von vororganschaftlichen Verlusten), spezielle Modifikationen für Personenunternehmen (Abschaffung der Staffelung der Steuermesszahl, Ersatz des konstanten Freibetrags durch einen Freibetrag, der bei höheren Gewerbeerträgen sukzessive abgebaut wird, sowie Einbezug von Betriebsveräußerungs- und Betriebsaufgabegewinnen³) und Senkung der Steuermesszahl auf 3,81% (Kapitalgesellschaften) bzw. 1,83% (Personenunternehmen). Die Rechtsformabhängigkeit durch die Differenzierung der Steuermesszahl wird noch dadurch erhöht, dass einkommensteuerpflichtigen Unternehmern die Steuerermäßigung nach § 35 EStG weiterhin gewährt wird.

Dieser Vorschlag ist im Wesentlichen aus drei Gründen abzulehnen:

- (1) Es ist keine Begründung erkennbar, weshalb weiterhin lediglich ein ausgewählter Kreis von Steuerpflichtigen für die Finanzierung der Gemeindeaufgaben zuständig sein soll. Durch die Ausdehnung der Steuerpflicht auf Freiberufler wird die Grundfrage der Berechtigung der Gewerbebesteuer nicht beantwortet, es verschiebt sich lediglich die Grenzziehung. Es ist dann zu erwarten, dass das BVerfG sich mit dieser Form der – erweiterten – Gewerbebesteuer befassen wird, was zu jahrelanger Rechtsunsicherheit führt.
 - (2) Durch den stärkeren Einbezug von ertragsunabhängigen Bestandteilen würden die im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit positiven Wirkungen der Abschaffung der Lohnsummensteuer und der Gewerbebesteuer vom Kapital wieder zurückgenommen. So verständlich der Wunsch der Gemeinden nach einer „verstetigten“ Einnahmequelle ist: Die Probleme, die ihren Ursprung im Finanzbedarf der Gemeinden, d.h. auf der Ausgabenseiten haben, kann man nicht durch eine unsystematische und substanzgefährdende Besteuerung, d.h. auf der Einnahmenseiten, lösen.
 - (3) Die weiterhin bestehende rechtsformabhängige Ausgestaltung der Gewerbebesteuer verstärkt die mit der Steuerermäßigung nach § 35 EStG verbundenen Probleme.
- Die Erhebung einer **Umsatzsteuer auf Gemeindeebene** führt zu einer konsumorientierten Gemeindefinanzierung.

Im Hinblick auf die Durchsetzung des Steueranspruchs verbliebe bei einem Recht der Gemeinden zur Erhebung einer (eigenständigen) Umsatzsteuer lediglich die Möglichkeit der Erfassung des Verkaufs von Gegenständen oder der Erbringung von ortsgebundenen Dienstleistungen. Vermutlich findet sich für die Einführung einer derartigen Einhandelssteuer ohne Vorsteuerabzug (sales and use tax nach US-amerikanischem Vorbild)⁴ in Deutschland keine politische Mehrheit. Darüber

³ Eine Ausnahme gilt für Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs wegen Alter oder Krankheit entstehen. Bei einer endgültigen Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit soll wie bisher keine Gewerbebesteuer anfallen.

⁴ Die Erhebung einer (eigenständigen) Umsatzsteuer durch die Gemeinden ist steuersystematisch streng von einer Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der (allgemeinen) Umsatzsteuer zu unterscheiden.

hinaus ist die Erhebung einer derartigen Verbrauchsteuer europarechtlich nicht zulässig.⁵ Ihr Vorteil wäre allerdings, dass keine Abgrenzung zwischen einzelnen Gemeinden erforderlich ist.

- Die an der Gewerbesteuer und einer Umsatzsteuer auf Gemeindeebene geübte Kritik führt zum **Vorschlag, die Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer zu ersetzen.**

Wesensmerkmal einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ist, dass die Gemeinden bei natürlichen und juristischen Personen einen Zuschlag zur (staatlichen) Einkommen- und Körperschaftsteuer erheben können, dessen Höhe von der jeweiligen Gemeinde bestimmt wird.⁶

Durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer werden zum einen die Interessen der Gemeinden an einer ausreichenden und flexiblen Finanzierung beachtet, m.a.W. die **kommunale Finanzhoheit bleibt unangetastet.** Zum anderen ist dieser Vorschlag ein Beitrag dazu, das deutsche Steuersystem zu vereinfachen und damit übersichtlicher zu gestalten.⁷

Durch den Einbezug von allen natürlichen und juristischen Personen **verliert** die Gewerbesteuer ihren **Charakter als Sondersteuer für Unternehmen bestimmter Rechtsform.** Da alle einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Personen einbezogen werden, wird dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung Rechnung getragen. In die Bemessungsgrundlagen gehen alle Einkünfte, d.h. nicht nur Gewinne, sondern auch Löhne, Mieten und Pachten sowie Kapitalerträge. Die damit verbundene Verbreiterung der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage führt dazu, dass das Aufkommen der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer vom Einkommen aller Steuerpflichtigen abhängt und nicht nur von der wirtschaftlichen Entwicklung von einigen wenigen („großen“) Unternehmen. Damit leistet der Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer einen wesentlichen Beitrag zur **Verringerung der Konjunkturabhängigkeit** des Steueraufkommens der Gemeinden. Es fehlt auch der Anreiz, hohe Gehälter zu zahlen, um Gewerbesteuer zu sparen. Viele Probleme der vGA würden entfallen. Bei Ausdehnung der Gewerbesteuer auf die Freiberufler ist zu erwarten, dass diese verstärkt in die Rechtsform der GmbH ausweichen, um Gehälter und Altersversorgung als Kosten abziehbar zu machen.

Durch die Ausdehnung des Kreises der Steuerpflichtigen ist die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer darüber hinaus dazu geeignet, das Interesse der Bürger am Geschehen ihrer Gemeinde zu erhöhen. Die Finanzierung der Leistungen einer Gemeinde würde zu einer Angelegenheit, die alle Bürger betrifft. Die Finanzierung der Gemeindeaufgaben könnte nicht – wie im geltenden Recht – auf Betriebe und damit auf einen für viele relativ abstrakt umschriebenen Kreis an

⁵ Die 6. Umsatzsteuerrichtlinie schreibt das Mehrwertsteuersystem (Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug) sowie die grundsätzlich vollständige Erfassung aller Lieferungen und sonstige Leistungen verbindlich vor.

⁶ Vergleichbare Vorschläge werden auch vom Bundesverband der Deutschen Industrie und dem Verband der chemischen Industrie (BDI/VCI-Modell) sowie von zahlreichen Wissenschaftlern gemacht, siehe hierzu beispielsweise BDI/VCI (Hrsg.), Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln 2001; Hey, J., Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: Steuer und Wirtschaft 2002, S. 314-325; Jachmann, M., Ansätze zu einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer, in: Betriebs-Berater 2000, S. 1432-1442; Wendt, R., Abschaffung und Ersetzung der Gewerbesteuer aus verfassungsrechtlicher und verfassungspolitischer Sicht, in: Betriebs-Berater 1987, S. 1677-1685. Der Vorschlag der Bertelsmann-Stiftung (Bertelsmann-Stiftung (Hrsg.), Reform der Gemeindefinanzierung - ein Vorschlag der Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 2003) sieht mit der „Bürgersteuer“ gleichfalls eine kommunale Steuer auf die Einkommensteuer (nicht Körperschaftsteuer) vor. Darüber hinaus wird für die lokale Wirtschaft eine „Wirtschaftsteuer“ vorgeschlagen. Da diese als Wertschöpfungssteuer konzipiert ist, gilt insoweit die für eine „Revitalisierung der Gewerbesteuer“ angeführte Kritik analog.

⁷ Das Ziel „Steuervereinfachung“ ist auch der Grund dafür, dass auf den Vorschlag zur Einführung einer völlig neuen Steuerart, deren konkrete Ausgestaltung den einzelnen Gemeinden überlassen wird, verzichtet wird.

Steuerpflichtigen abgewälzt werden. Die **kommunale Selbstverwaltung** und der Dialog zwischen den Bürgern und den von ihnen gewählten Kommunalpolitikern würden **wesentlich gestärkt**. Die Kontrolle der Bürger über das Ausgabeverhalten der Gemeinden würde erheblich gestärkt, auch wenn das für viele Gemeinden ein Umdenken in gemeindepolitischer Sicht erforderlich machen wird.

Aus steuersystematischer Sicht weist eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer den Vorteil auf, dass sich sie über die Anknüpfung an die (staatliche) Einkommen- und Körperschaftsteuer am **Leistungsfähigkeitsprinzip** orientiert. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist für die Begründung zur Erhebung einer bestimmten Steuerart wesentlich besser geeignet als das Äquivalenzprinzip. Das Äquivalenzprinzip ist allerdings für die Ausgestaltung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht völlig bedeutungslos. Das Äquivalenzprinzip ist nämlich heranzuziehen, wenn es um die Abgrenzung der Steuerberechtigung zwischen den verschiedenen Gemeinden, d.h. um die Verteilung des Steueraufkommens, geht.⁸

Durch die Beachtung des im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer geltenden Nettoprinzips können gleichzeitig **Doppelbelastungen vermieden** werden. Demgegenüber hat bei einer „Revitalisierung der Gewerbesteuer“ der gewerbsteuerpflichtige Empfänger die Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen zu versteuern, während der Zahlungsverpflichtete die Entgelte in dem Umfang nicht von der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen kann, in dem eine Hinzurechnung vorzunehmen ist. Durch die bei diesen Vorschlägen vorgesehene Ausdehnung der Hinzurechnung verstärken sich die bereits zur Zeit auftretenden (innerstaatlichen) Doppelbelastungen mit Gewerbesteuer.

Setzt die Kommunalsteuer bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer an, so sind alle steuerbaren Einnahmen der Steuerpflichtigen erfasst. Was bei dem einen (z.B. Unternehmen) Kosten (z.B. Löhne) sind, sind bei den Empfängern steuerbare Einnahmen. Wirtschaftlich tritt daher der gleiche Effekt ein, wie bei einer Wertschöpfungssteuer. Diese wird nur nicht beim Unternehmen selbst, sondern fraktioniert bei allen erfasst, die aus der Wertschöpfung des Unternehmens Vorteile beziehen. Dieser Effekt tritt gegenwärtig nur im gewerblichen Bereich ein, er würde bei einer kommunalen Zuschlagsteuer generell sein.

Auch aus dem Grundgesetz sind keine prinzipiellen Bedenken gegen die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer zu entnehmen: Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG enthält keine Garantie für den unveränderten Bestand der Gewerbesteuer. Mit Grundgesetzänderung von 1994 wird den Gemeinden als Bestandteil der Selbstverwaltungsgarantie auch grundsätzlich eine finanzielle Eigenverantwortung gewährt. Dies wurde 1998 durch die Garantie einer mit Hebesatzrecht ausgestatteten Steuer auf eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle erweitert. Das Bundesverfassungsgericht hat sich bisher eher zurückhaltend zur Auslegung dieser Norm geäußert,⁹ indem es eher insgesamt auf eine angemessene finanzielle Gesamtausstattung der Gemeinden abstellt. Art. 106 Abs. 6 GG enthält zwei Regelungen. Das Aufkommen der Realsteuern wird der Ertragshoheit der Gemeinden zugewiesen und diesen wird ein Heberecht garantiert. Fraglich ist, ob daraus auch eine Bestandsgarantie der Gewerbesteuer abgeleitet werden kann. Art. 106 GG regelt die Ertragshoheit der Steuern, besagt aber nicht, welche Steuern erhoben werden. Art. 106 Abs. 6 GG spricht von der Realsteuer; solche sind heute die

⁸ Insoweit ist die Situation mit der im internationalen Steuerrecht vergleichbar, in dem Regeln festgelegt werden, wie die Besteuerungsansprüche zwischen mehreren Staaten gegeneinander abzugrenzen sind.

⁹ BVerfGE 71, 25, 36 f.; 83, 363 (386).

Grundsteuer und die Gewerbesteuer. Ob aus der Verpflichtung, den Gemeinden ein Hebesatzrecht einzuräumen, darauf geschlossen werden kann, dass es – wenigstens – eine Realsteuer geben muss, ist nicht eindeutig. Stern¹⁰ scheint dies annehmen zu wollen. Andere¹¹ sehen darin keine Garantie der Gewerbesteuer. Auch unter Berücksichtigung der eher vorsichtigen Ausführungen des BVerfG kann man daher feststellen, dass den grundgesetzlichen Anforderungen Genüge getan ist, wenn den Gemeinden innerhalb eines bestimmten Spielraumes die Festlegung des Zuschlages möglich ist.

Die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer erfüllt diese Anforderung: (1) Die Wirtschaftskraftbezogenheit ergibt sich dadurch, dass sowohl die Einkommensteuer als auch die Körperschaftsteuer vom wirtschaftlichen Erfolg der Steuerpflichtigen abhängt. Über die Anknüpfung an das Markteinkommen von allen Steuerpflichtigen wird eine sehr **breite Finanzausstattung** ermöglicht. (2) Über die Festsetzung des Zuschlages zur Einkommen- und Körperschaftsteuer verbleibt den Gemeinden die **Finanzautonomie**. Lediglich die Bemessungsgrundlage ist bundeseinheitlich geregelt, der Steuersatz kann von den Gemeinden entsprechend dem bestehenden Finanzbedarf bestimmt werden.

Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG sieht bereits vor, dass den Gemeinden das Recht zusteht, einen Zuschlag zur Einkommensteuer zu erheben. Bei Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer müsste dieses Zuschlagsrecht lediglich auf die Körperschaftsteuer ausdehnt werden. Art. 106 Abs. 6 GG, der das Steuererhebungsrecht den Gemeinden zuweist, steht der Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht entgegen, da Art. 106 GG nicht den Bestand einer Steuerart garantiert, sondern lediglich regelt, wem das Steueraufkommen zusteht, sofern die betreffende Steuerart erhoben wird. Am Beispiel der in Art. 106 Abs. 2 GG aufgeführten Vermögensteuer, die aufgrund ihrer Verfassungswidrigkeit nicht erhoben werden darf, wird dies besonders deutlich.

3. Ausgestaltung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer

Im Folgenden werden die wichtigsten Eckpunkte des Vorschlags zur Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer vorgestellt. Auch wenn noch nicht alle Einzelheiten abschließend dargestellt werden, lässt sich die Grundstruktur deutlich erkennen. Für die konkrete Ausgestaltung des den Gemeinden zustehenden Zuschlages zur Einkommen- und Körperschaftsteuer kann auf die Erfahrungen in den USA, der Schweiz und in den skandinavischen Ländern zurückgegriffen werden.

Der **Kreis der Steuerpflichtigen** im Rahmen der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer deckt sich mit dem, der von der (staatlichen) Einkommen- und Körperschaftsteuer erfasst wird. Steuerpflichtig sind sowohl **natürliche Personen** als auch **juristische Personen**. Neben unbeschränkt Steuerpflichtigen werden die beschränkt Steuerpflichtigen („Steuerausländer“) einbezogen, die im Inland veranlagt werden bzw. einer Quellensteuer unterliegen.¹² Nicht entscheidend ist, in welcher Form sich der einzelne Steuerpflichtige wirtschaftlich betätigt und aus welchen Quellen er seine Einkünfte bezieht. Eine bloße Ausdehnung der Steuerpflicht von Gewerbetreibenden nur auf Freiberufler ist nicht ausreichend, um die im geltenden Recht

¹⁰ Stern, Kl., Staatsrecht, II S. 1152.

¹¹ so z.B. Wendt, R. in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts IV, S. 1065.

¹² Siehe hierzu auch FN 18.

bestehende Ungleichbehandlung abzubauen. Auch bei einer Ausdehnung der Steuerpflicht auf alle Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne¹³ würde sich lediglich der Kreis der Personen verändern, die eine Sondersteuer zu zahlen haben.

Zu einer weiteren Stärkung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kommt es dadurch, dass die **Bemessungsgrundlage** der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer die **festzusetzende Einkommen- und Körperschaftsteuer** bildet. Die im EStG und KStG enthaltenen Regeln zur Bestimmung des zu versteuernden Einkommens sowie die im Tarif zum Ausdruck kommenden Wertungen können von den Gemeinden übernommen werden.¹⁴ Insoweit bedarf es keiner Modifikationen. Die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer ist insoweit mit den beiden zur Zeit erhobenen Zuschlagsteuern – die Kirchensteuer und der Solidaritätszuschlag – vergleichbar.¹⁵ Die durch die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer durch das Hebesatzrecht der Gemeinden ausgelösten Belastungsunterschiede beschränken sich auf die von den einzelnen Gemeinden bestimmten Zuschläge, jedoch nicht auf die Ausgangsgröße zur Ermittlung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer. Indem alle Einkunftsarten in die Bemessungsgrundlage einbezogen sind, werden zutreffend alle Einwohner einer Gemeinde zu der Finanzierung der Gemeindeaufgaben herangezogen, z.B. auch Beschäftigte des öffentlichen Dienstes.

Zusätzlich ist zu erwägen, ob eine Bandbreite für die gemeindlichen Zuschlagssätze vorzusehen ist. Darüber hinaus ist eine Abstimmung mit dem Einkommen- und Körperschaftsteuertarif erforderlich.

Bei der **Zuweisung des Besteuerungsrechts zwischen den Gemeinden** kann nicht ausschließlich auf den Wohnsitz bzw. Sitz eines Steuerpflichtigen abgestellt werden. Für den Ausgleich der Interessen zwischen den Kerngemeinden und ihren Umlandgemeinden („Speckgürtelphänomen“) müssen Zuweisungsregeln entwickelt werden.

Eine Zerlegung könnte beispielsweise wie folgt aussehen: (1) Für Unternehmensgewinne, d.h. für die drei Gewinneinkunftsarten, steht nach dem Betriebsstättenprinzip der Gemeinde das Steueraufkommen zu, in der der Steuerpflichtige eine Betriebsstätte unterhält. (2) Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung besitzt die Gemeinde das Besteuerungsrecht, in der sich das Vermögen befindet. Das Belegenheitsprinzip gilt sowohl für die laufenden Einkünfte als auch für Veräußerungsgewinne. (3) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind das Arbeitsort- und Wohnsitzprinzip miteinander zu kombinieren, d.h. das Besteuerungsrecht wird zwischen der Gemeinde, in der sich der Arbeitsplatz befindet, und der Gemeinde, in der der Steuerpflichtige wohnt, aufgeteilt. (4) Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital und damit erzielten Veräußerungsgewinnen sowie die in § 22 EStG aufgeführten Einkünfte (Ausnahme: Veräußerung von unbeweglichem Vermögen) wird der Steueranspruch der Wohnsitzgemeinde zugewiesen.

¹³ Neben Gewerbetreibenden und selbständig Tätigen gehören dazu Land- und Forstwirte sowie Vermieter.

¹⁴ Die Anknüpfung an das zu versteuernde Einkommen (so Bertelsmann-Stiftung (Hrsg.), Reform der Gemeindefinanzierung - ein Vorschlag der Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 2003, S. 19-20) setzt das Leistungsfähigkeitsprinzip nur zum Teil um. Eine (mittelbare) Progressionswirkung ergibt sich lediglich durch die Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (Grundfreibetrag).

¹⁵ Sofern man der Meinung ist, dass das Einkommen- oder Körperschaftsteuerrecht Regelungen enthält, die mit dem Grundgedanken einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar sind, sollte unmittelbar bei diesen Steuern ange setzt werden. Der Versuch, sie über die Gewerbesteuer oder eine andere Form der Gemeindesteuer auszugleichen, wird vermutlich zu neuen Verwerfungen führen.

Die genannten Aufteilungsregeln sind als Diskussionsgrundlage zu verstehen, selbstverständlich sind auch andere Zerlegungsmaßstäbe denkbar.¹⁶ Bei der Konkretisierung des Zerlegungsmaßstabs sind die Interessen der Gemeinden und Praktikabilitätsüberlegungen gegeneinander abzuwägen, gegebenenfalls sind die aus „gröberen“ Aufteilungsregeln resultierenden Effekte zu akzeptieren. Auch im geltenden Recht wird bei Gewerbebetrieben, die in mehreren Gemeinden eine Betriebsstätte unterhalten, für die Zerlegung mit dem Arbeitslohn eine relativ einfache Schlüsselgröße verwendet.

Das teilweise Abstellen auf den Wohnsitz eines Steuerpflichtigen kann nicht mit dem Argument abgelehnt werden, dass durch die Einführung eines gemeindeabhängigen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer das **„Band zwischen der Gemeinde und der lokalen Wirtschaft zerschnitten wird“**: (1) Dass die Länder vom Aufkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuer mindestens so viel bekommen wie der Bund, wird damit begründet, dass auf diese Weise das Interesse der Länder an der Förderung der heimischen Wirtschaft gestärkt werden soll. Was auf staatlicher Ebene für die Körperschaft gilt, sollte auch auf Ebene der Gemeinden für den Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer gelten. (2) Die Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Einkommensteuer dient dazu, die aus der Gewerbesteuer resultierenden übermäßigen Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden auszugleichen. Dieser Ausgleich orientiert sich auch im geltenden Recht am Wohnsitz eines Steuerpflichtigen. Mit der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer wird die Beteiligung der Gemeinden an den einkommensabhängigen Personensteuern ausgedehnt und mit einem Hebesatzrecht ausgestattet. (3) Bereits im geltenden Recht übersteigt der Anteil an der Einkommensteuer das nach Abzug der Gewerbesteuerumlage den Gemeinden verbleibenden Gewerbesteueraufkommen. Durch die Einführung eines Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer wird das Nebeneinander von Gewerbesteuer, Gewerbesteuerumlage und Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Einkommensteuer durch eine klare, leicht verständliche Regelung ersetzt.

Die **Aufteilung der festzusetzenden Einkommen- und Körperschaftsteuer eines Steuerpflichtigen auf die hebeberechtigten Gemeinden** kann in Anlehnung an die Berechnung des Höchstbetrags zur Anrechnung von ausländischen Steuern erfolgen. Der auf die einzelne Gemeinde entfallende Anteil errechnet sich aus dem Faktor „dieser Gemeinde zugewiesene Einkünfte dividiert durch die Summe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen“ multipliziert mit der festgesetzten Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Auf diesen Anteil ist jeweils der für die betreffende Gemeinde festgesetzte Hebesatz anzuwenden.

Sind die auf eine bestimmte Gemeinde entfallenden Einkünfte negativ, steht dieser Gemeinde insoweit kein Steueraufkommen zu. Durch die Anknüpfung an die festzusetzende Einkommen- und Körperschaftsteuer und den damit verbundenen Verlustausgleich und -abzug mindert sich allerdings für alle anderen Gemeinden das Steueraufkommen. Diese pauschalierende

¹⁶ So sieht beispielsweise das BDI/VCI-Modell vor, dass bei Personengesellschaften die Gewinnanteile (1. Stufe der Gewinnermittlung) nach dem Betriebsstättenprinzip und die Sondervergütungen (2. Stufe der Gewinnermittlung) entsprechend der zivilrechtlichen Qualifikation als Gehälter, Zinsen, Lizenzen oder Mieten behandelt werden, vgl. BDI/VCI (Hrsg.), Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer, Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Köln 2001, S. 20-21. Die Aufteilung auf Betriebsstätte und Wohnsitzgemeinde lädt zum einen zu Gestaltungen ein und zum anderen löst sie sich von dem für Personengesellschaften in Deutschland geltenden Besteuerungskonzept. Sofern dies gewünscht ist, ist nicht bei dem Zuschlag anzusetzen, der den Gemeinden zusteht, sondern bereits auf Ebene der Einkommensteuer. Nur so lässt sich eine systematische Besteuerung erreichen. Zum Bezug des Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer zur Unternehmenssteuerreform siehe Teil III, Abschnitt 4.

Regelung wird einer Verlustverrechnung, der auf Ebene der jeweiligen Gemeinde ansetzt (gemeindespezifischer Verlustausgleich und Verlustabzug), vorgezogen, da dieser zu einer erheblichen Verkomplizierung führen würde.

Ausländische Einkünfte, vor allem Gewinneinkünfte aus ausländischen Betriebsstätten und Einkünfte aus Auslandsimmobilien, sind aus der Bemessungsgrundlage der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer herauszunehmen. Werden die ausländischen Einkünfte im Inland aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens freigestellt, ergeben sich im Rahmen der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer keine Besonderheiten. Wird die internationale Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode vermieden, wird der Inlandscharakter der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer dadurch erreicht, dass für ausländische Einkünfte das Besteuerungsrecht keiner Gemeinde zugewiesen wird, d.h. auch die Gemeinde, in der der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder seinen Sitz hat, besitzt insoweit keinen Steueranspruch.¹⁷ Die Begründung für die Ausklammerung der ausländischen Einkünfte aus der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ergibt sich daraus, dass insoweit kein Bezug zu den von einer Gemeinde zu finanzierenden Leistungen besteht.¹⁸

Die **Erhebung** der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ist in die Veranlagung der Einkommen- und Körperschaftsteuer einzubeziehen. Alternativ könnte ein Verfahren analog zur heutigen Handhabung der Gewerbesteuer gewählt werden. Der Einbezug in die allgemeine Steuerveranlagung (erste Alternative) hätte den Vorteil, dass die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer zusammen mit der (staatlichen) Einkommen- und Körperschaftsteuer von den Finanzämtern erhoben wird. Wird das Besteuerungsrecht mindestens zwei Gemeinden zugewiesen, ist diese Vorgehensweise wesentlich einfacher abzuwickeln. Demgegenüber hätte die Aufteilung der anteiligen Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die Gemeinden, die nach Multiplikation mit dem von ihnen festgesetzten Zuschlagsatz den Steuerbescheid erlassen (zweite Alternative), den Vorteil, dass dadurch der Bezug zu der jeweiligen Gemeinde stärker hervorgehoben wird.

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kann die Erhebung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer in den Lohnsteuerabzug integriert werden. Der Arbeitgeber führt die entsprechend den jeweiligen Zuschlagsätzen errechnete Lohnsteuer an das für ihn zuständige Betriebsstättenfinanzamt ab; dieses leitet die kommunale Lohnsteuer an die jeweiligen Wohnsitzgemeinden weiter. Bei den anderen Quellensteuern (Kapitalertragsteuer, Zinsabschlag) könnte entweder aus Vereinfachungsgründen auf die Erhebung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer verzichtet werden oder diese wird in pauschalierter Form erhoben; die endgültige Festsetzung erfolgt im Rahmen der Veranlagung des Steuerpflichtigen.¹⁹

¹⁷ Um eine zweifache Nichtbesteuerung zu vermeiden, ist die festzusetzende Einkommen- oder Körperschaftsteuer um die angerechnete ausländische Steuer zu erhöhen.

¹⁸ Im umgekehrten Fall, d.h. bei der Betätigung von Steuerausländern in Deutschland, führt dieser Grundgedanke dazu, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen, deren Steuerpflicht durch den Steuerabzug abgegolten wird, auf die Erhebung eines Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer verzichtet werden sollte. Bei derartigen Einkünften wird in den Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht regelmäßig dem Wohnsitzstaat (Ausland), zugewiesen und das Besteuerungsrecht des Quellenstaats (Inland) regelmäßig dem Grunde oder der Höhe nach so weit eingeschränkt, dass kein Zuschlag auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer mehr erhoben werden darf.

¹⁹ Eine Erfassung von Kapitalerträgen könnte durch Kontrollmitteilungen sichergestellt werden. Diese Maßnahme zur Sicherung der Steuerpflicht ist nicht nur für die kommunale, sondern auch für die staatliche Einkommen- und Körperschaftsteuer hilfreich.

Die Einführung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer macht eine **Neuordnung des Finanzausgleichs** erforderlich. Sofern der politische Wille zu einer Gemeindefinanzreform, die ihren Namen verdient, vorhanden ist, müsste sich eine für alle Beteiligten akzeptable Verteilungsregelung finden lassen. Die Chancen auf eine Einigung erhöht sich auch dadurch, dass das Aufkommen der staatlichen Einkommen- und Körperschaftsteuer deshalb steigt, weil die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig ist und die Steuerermäßigung nach § 35 EStG sowie die Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der staatlichen Einkommen- und Körperschaftsteuer entfallen.

Die Einführung einer kommunalen Einkommensteuer schafft die Voraussetzungen für eine Senkung der (staatlichen) Einkommensteuer. Sie ist auch unverzichtbar, um bei diejenigen, die derzeit keine Gewerbesteuer zahlen (z.B. Arbeitnehmer), keine Erhöhung der Steuerbelastung auszulösen.

4. Konsequenzen für die Unternehmensbesteuerung

Das im Rahmen der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer den Gemeinden eingeräumte Hebesatzrecht ist ungeeignet, um die zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer bestehenden Steuersatzunterschiede auszugleichen. Dies kann auch nicht ihr Zweck sein. Im Gegenteil: Durch die Erhebung eines Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer werden die zwischen den verschiedenen Rechtsformen bestehenden Unterschiede verstärkt. Der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer macht also eine erneute Reform der Unternehmensbesteuerung erforderlich. Die Ursache hierfür liegt aber nicht im Zuschlagsrecht der Gemeinden auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die **kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer** selbst ist nämlich **rechtsformneutral**. Als Annexsteuer schreibt sie lediglich die bei der (staatlichen) Einkommen- und Körperschaftsteuer bestehenden Steuersatzdifferenzen und die weiteren Aneutralitäten fort. Das derzeit gültige Recht hat durch das Nebeneinander von progressiver Einkommensteuer, proportionalem und niedrigem Körperschaftsteuersatz, (hälftiger oder vollständiger) Steuerbefreiung von Dividenden auf Ebene des Anteilseigners sowie weitgehender Kompensation der Gewerbesteuer bei Einzelunternehmern und Gesellschaftern einer Personengesellschaft durch Freibetrag und Staffelung der Steuermesszahl im Rahmen der Gewerbesteuer und Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 35 EStG im Rahmen der Einkommensteuer einen Zustand erreicht, der nur zufällig zu dem durch die Unternehmenssteuerreform angestrebten Ziel der Rechtsformneutralität führt. Der Versuch, diese Unterschiede im Rahmen einer kommunalen Einkommen- oder Körperschaftsteuer auszugleichen, ist zum Scheitern verurteilt. Diese Kritik kann aber nicht zur Ablehnung des Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer führen, da es nicht das Ziel einer Besteuerung auf Ebene der Gemeinden sein kann, die auf Bundesebene kodifizierten Ungleichbehandlungen zu neutralisieren. Der Vorteil der Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer besteht vielmehr darin, dass er **alle Beteiligten dazu zwingt, über die Ausgestaltung des dualen Systems** (Nebeneinander von Anknüpfung an natürliche Personen und juristische Personen) **sowie die Wahl des Körperschaftsteuersystems** (zur Vermeidung einer Doppelbelastung von Gewinnen, die über Kapitalgesellschaften erwirtschaftet werden) **nachzudenken**. Die Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer könnte damit auch den Startpunkt für eine sachgerechte Unternehmenssteuerreform bilden.

Da für die Gemeindesteuerreform **sofortiger Handlungsbedarf** bestehen dürfte, kann sich daraus die Notwendigkeit ergeben, den vorstehend skizzierten Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer gesetzlich in Kraft zu setzen, bevor ein systematisches Gesamtkonzept einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung ausgearbeitet ist. Als Sofortmaßnahme im ertragsteuerlichen Sektor fiel die Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG weg. Um die daraus folgenden erheblichen ertragsteuerlichen Belastungsunterschiede zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften, die verfassungsrechtlich bedenklich sind, in erträglichen Grenzen zu halten, müssten insoweit geeignete Gegenmaßnahmen ergriffen werden. So könnten für eine Übergangszeit die Steuersätze für Körperschaften und Personenunternehmen einander wieder angeglichen oder wenigstens deutlich angenähert werden. Verbleibende Ungleichbelastungen könnten für eine Übergangszeit hingenommen und auch verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden, sofern zugleich eine rechtsformunabhängige Unternehmensbesteuerung in Angriff genommen wird.

Berlin, Juni 2003

Herrn Prof. Dr. J. M. Mössner (Vorsitz)
Herrn Prof. Dr. Christian Flämig
Herrn Richter am BFH Dr. Heinz-Jürgen Pezzer

Herrn Dipl.-Kfm. StB/vBP Dr. Harald Grünmann
Herrn Prof. Dr. Wolfram Scheffler