



DEUTSCHES WISSENSCHAFTLICHES
INSTITUT DER STEUERBERATER E.V.



Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer

Wissenschaftlicher Arbeitskreis „Steuerrecht“

Federführend formuliert durch: Prof. Dr. Wolfram Scheffler,
Universität Erlangen-Nürnberg

Berlin, Juli 2010



Vorwort

Die Gewerbesteuer ist eine der umstrittensten deutschen Steuern. Sie dominiert seit Jahren die steuerpolitische Diskussion. Das DWS-Institut hat diese Thematik schon 2003 aufgegriffen und zum Gegenstand seines alljährlichen Symposiums gemacht. Der Wissenschaftliche Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts hat damals vorgeschlagen, die Gewerbesteuer durch ein Zuschlagsrecht der Gemeinden auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer zu ersetzen. Das DWS-Institut hatte diese Thematik aufgegriffen, da die damalige Kommission, die Wege für eine Neuregelung der kommunalen Finanzen finden sollte, nach langer kontroverser Debatte die Arbeit im Sommer 2003 ergebnislos eingestellt hat.

Es besteht nach wie vor erheblicher Reformbedarf, um die Gemeindefinanzen wieder auf eine solide Grundlage zu stellen. Für die Gemeinden stellt die jetzige Gewerbesteuer zwar die wichtigste eigenständige Steuerquelle dar, gleichzeitig ist sie jedoch sehr konjunkturabhängig, so dass die Gemeinden nicht mit stetigen Einnahmen planen können. Reine Korrekturmaßnahmen an der bestehenden Gewerbesteuer lösen die Strukturprobleme nicht.

Daran hat auch die letzte große Änderung durch das Unternehmensteuergesetz 2008 nichts geändert: Dieses führte u. a. zu einer neuen Behandlung der Gewerbesteuer bei der steuerlichen Gewinnermittlung. Ab 2008 ist diese keine Betriebsausgabe mehr und somit nicht abzugsfähig. Ferner wurde der Umfang der Hinzurechnungen aus Finanzierungsaufwendungen erheblich ausgeweitet. Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage sowie der Wegfall des Betriebsausgabenabzuges und des Staffeltarifs sollten durch die Absenkung der Gewerbesteuermesszahl und die Erhöhung der Gewerbesteueranrechnung auf Gesellschafterebene ausgeglichen werden.

Aktuell hat die Bundesregierung (wieder) eine Gemeindefinanzkommission einberufen, um eine sorgfältige Bestandsaufnahme durchzuführen und durchschlagende Lösungsansätze zu entwickeln. Es bleibt zu hoffen, dass die Arbeit diesmal erfolgreich enden wird.

Zur Unterstützung der Diskussionen hat der Wissenschaftliche Arbeitskreis „Steuerrecht“ seinen Vorschlag zur Neuordnung der Gemeindefinanzen mit vorliegender Broschüre überarbeitet und angepasst. Bei Umsetzung des Vorschlags, die Gewerbesteuer durch ein Zuschlagsrecht der Gemeinden auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer zu ersetzen, könnten viele der derzeit bestehenden Probleme gelöst werden. Zudem würden Kommunen und ihre Einwohner von der Umsetzung profitieren.

Das DWS-Institut

Die Gründung des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V. (DWS-Institut) geht auf das Jahr 1963 zurück.

Das DWS-Institut hat sich die Förderung der Wissenschaft auf dem Gebiet des nationalen und internationalen Steuer- und Finanzrechts und des Berufsrechts der Steuerberater zur Aufgabe gemacht. Unterstützt wird das DWS-Institut hierbei von seinen wissenschaftlichen Arbeitskreisen, die Stellungnahmen zu den für die Berufspraxis relevanten Grundsatzfragen erarbeiten. Diese Analysen und die Inhalte der zu den entsprechenden Themengebieten jährlich stattfindenden Fachtagungen und Symposien greift das DWS-Institut in seiner Schriftenreihe auf.

Ein wichtiges Anliegen des DWS-Instituts ist der fachwissenschaftliche Beitrag zur Berufsarbeit der Gesamtheit der Steuerberater in der Bundesrepublik Deutschland und zur Qualitätssicherung ihrer Beratungspraxis durch einen steuerrechtlichen Gutachtendienst, Durchführung von Fortbildungsveranstaltungen und Herausgabe von Fachbüchern. Ferner verleiht das DWS-Institut einen jährlichen Förderpreis an Nachwuchswissenschaftler im Bereich des Steuerrechts.

Kontakt:

Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.
 Telefon: 030 24 62 50-10
 Telefax: 030 24 62 50-50
 E-Mail: info@dws-institut.de
www.dws-institut.de



Dipl.-Kfm.
 Dr. Horst Vinken, StB/WP

Vorstandsvorsitzender des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V.



Dipl.-Finw. (FH)
 Nora Schmidt-Keßeler, RAin

Geschäftsführerin des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e.V.



Gliederung

1. Zielsetzung der Stellungnahme vom Juli 2010
2. Notwendigkeit einer Reform der Gewerbesteuer
3. Vorteile eines kommunalen Zuschlagsrechts bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer gegenüber einer „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer
4. Konkretisierung des Vorschlags zur Ausgestaltung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer
 - 4.1 Kreis der Steuerpflichtigen
 - 4.2 Bemessungsgrundlage
 - 4.3 Höhe des Zuschlagssatzes
 - 4.4 Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Gemeinden und deren Bedeutung für die „Stadt-Umland-Problematik“
 - 4.5 Negative Einkünfte (Verluste)
 - 4.6 Grenzüberschreitende Sachverhalte (ausländische Einkünfte, Steuerausländer)
 - 4.7 Erhebung
 - 4.8 Weitere Einzelregelungen
5. Zeitplan zur Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer
6. Konsequenzen einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Unternehmensbesteuerung



Vorbemerkung

Die Ausführungen beruhen auf der Stellungnahme des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts (Berlin) vom Juni 2003. Diese Stellungnahme wurde an die aktuellen Entwicklungen angepasst.

1. Zielsetzung der Stellungnahme vom Juli 2010

In ihrer Antwort auf eine Kleine Anfrage der Linksfraktion¹ gibt die Bundesregierung bekannt, dass sie in der von ihr eingesetzten Regierungskommission mit der Einführung eines kommunalen Zuschlagsrechts zur Einkommen- und Körperschaftsteuer (kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer) sowie einer Stärkung der Gewerbesteuer (Kommunalmodell) zwei Ansätze zur Reform der Gewerbesteuer verfolgt.² In dieser Stellungnahme des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts wird erneut für den Ersatz der Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer plädiert. Es werden die generellen Vorteile einer derartigen Form der Gemeindefinanzierung erläutert und detaillierte Hinweise für ihre konkrete Ausgestaltung und zur Verteilung des Steueraufkommens zwischen den Gemeinden erarbeitet.

Wesensmerkmal einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ist, dass die Gemeinden bei natürlichen und juristischen Personen einen Zuschlag zur (staatlichen) Einkommen- und Körperschaftsteuer erheben, dessen Höhe von der jeweiligen Gemeinde bestimmt wird. Die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer entspricht den Zielen einer leistungsgerechten und einfachen Ausgestaltung des Steuersystems. Durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer werden die Interessen der Gemeinden an einer ausreichenden und flexiblen Finanzierung beachtet, m. a. W. die **kommunale Finanzhoheit** bleibt **unangetastet**. Durch die Festlegung des Zuschlagssatzes verfügen die Gemeinden über eine mit einem Hebesatzrecht verbundene wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle.

¹ Vgl. BT-Drs. 17/1508.

² Vgl. BT-Drs. 17/1728. In der Antwort wurde zusätzlich ausgeführt, dass noch nicht entschieden ist, ob auch das Modell der Stiftung Marktwirtschaft als Alternative geprüft wird.



Eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer erfordert eine Abgrenzung der Besteuerungsrechte zwischen den einzelnen Gemeinden. Zur Lösung der „Stadt-Umland-Problematik“ schlägt der Wissenschaftliche Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts eine differenzierte Aufteilung der Besteuerungsrechte vor.

Grundlage dieser Stellungnahme bildet der Vorschlag des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts zur Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer vom Juni 2003.³ Die bereits beim DWS-Symposium 2003 präsentierten Eckpunkte⁴ werden in dieser Stellungnahme überarbeitet und an die aktuelle Rechtslage angepasst. Auch wenn noch nicht alle Einzelheiten abschließend ausformuliert sind, lässt sich die Grundstruktur einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer deutlich erkennen. Da der Vorschlag des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts als **Diskussionsgrundlage** zu verstehen ist, werden an einigen Punkten mehrere Alternativen angeboten.

Vorab werden kurz die Notwendigkeit einer Reform der Gewerbesteuer (Abschnitt 2.) sowie die Vorteile eines kommunalen Zuschlagsrechts bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer gegenüber einer „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer begründet (Abschnitt 3.).

Die dabei anzuführenden Argumente sind weitgehend bekannt. Schwerpunkt bildet deshalb die detaillierte Erläuterung der konkreten Ausgestaltung des Vorschlags des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts.

Im Abschnitt 4. wird insbesondere auf folgende Aspekte eingegangen: Kreis der Steuerpflichtigen, Bemessungsgrundlage, Höhe des Zuschlagssatzes, Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Gemeinden und deren Bedeutung für die „Stadt-Umland-Problematik“, negative Einkünfte (Verluste), grenzüberschreitende Sachverhalte (ausländische Einkünfte, Steuerländer), Erhebung sowie ausgewählte Einzelregelungen. Einige Überlegungen zum Zeitplan der Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer (Abschnitt 5.) sowie zu den Konsequenzen einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Unternehmensbesteuerung (Abschnitt 6.) runden die Stellungnahme ab.

³ Vgl. http://www.dws-institut.de/sites/default/files/DWS_Fassung_Gemeindefinanzreform.pdf.

⁴ Siehe hierzu den Einführungsvortrag sowie die Zusammenfassung der Diskussion in DWS-Institut (Hrsg.), Gemeindefinanzreform durch kommunale Zuschlagsteuer, DWS-Schriftenreihe, Nr. 4, Berlin 2004.



2. Notwendigkeit einer Reform der Gewerbesteuer

Ausgangspunkt der Überlegungen bilden die bereits ausreichend diskutierten Finanzprobleme der Gemeinden. In diesem Zusammenhang sind zwei unterschiedliche Fragestellungen zu beachten: Auf der Ausgabenseite geht es darum, welche Aufgaben die Gemeinden zu erfüllen haben. Auf der Einnahmenseite ist zu klären, wie den Gemeinden die dafür erforderlichen finanziellen Mittel zur Verfügung gestellt werden. Trotz der zwischen den beiden Aspekten bestehenden Wechselbeziehungen konzentriert sich dieser Beitrag auf die Einnahmenseite, d. h., auf die Reform der Gewerbesteuer.⁵

Da die Argumente gegen die Gewerbesteuer in ihrer derzeitigen Ausgestaltung weitgehend bekannt sind, werden im Folgenden lediglich die Kernargumente angesprochen.⁶ Die wichtigsten Aspekte, weshalb die Gewerbesteuer das **Leistungsfähigkeitsprinzip** verletzt, sind:

Der Objektcharakter der Gewerbesteuer widerspricht bereits vom Ansatz dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Da der Abzug von Betriebsausgaben zum Teil eingeschränkt wird, wird insbesondere gegen das Nettoprinzip verstoßen. Hinzuweisen ist beispielsweise auf die für Zinsen und Mieten/Leasingraten geltenden Hinzurechnungsvorschriften.

Die Gewerbesteuer ist eine Sondersteuer für bestimmte Personen. Zurzeit sind es Gewerbetreibende, bei denen die Einkünfte sowohl der Einkommensteuer als auch der Gewerbesteuer unterliegen. Die Erhebung der Gewerbesteuer führt also zu einer Mehrfachbelastung von Gewinnen eines Gewerbebetriebs. Bei den anderen sechs Einkunftsarten fällt demgegenüber lediglich Einkommensteuer an.

Die Gewerbesteuer führt zu einer rechtsformabhängigen Besteuerung. Während bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG weitgehend neutralisiert wird, wird bei Kapitalgesellschaften weder auf Ebene der Gesellschaft noch auf Ebene des Anteilseigners eine Entlastung gewährt.

⁵ Überlegungen zur Reform der Grundsteuer und anderer Gemeindesteuern werden nicht vorgestellt.

⁶ Siehe hierzu im Einzelnen die Stellungnahme des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts der Steuerberater (Berlin) vom Juni 2003 (FN 3), Teil II, III.2. sowie Scheffler, W., Besteuerung von Unternehmen, Band I: Ertrag, Substanz- und Verkehrsteuern, 11. Auflage, Heidelberg 2009, S. 236 – 239.



Nach dem Äquivalenzprinzip wird die Gewerbesteuer damit begründet, dass Gewerbebetriebe für die Gemeinden besondere Belastungen mit sich bringen, die von denjenigen ausgeglichen werden sollen, die diese Mehrausgaben verursachen. Das Äquivalenzprinzip ist allerdings auch nicht geeignet, um die Gewerbesteuer zu rechtfertigen. Als Hauptargumente zur Begründung dieser Aussage lassen sich anführen:

- Die Belastungen, die von einem Gewerbebetrieb ausgehen, lassen sich nur schwer quantifizieren.
- Die Höhe der Gewerbesteuer bestimmt sich nicht nach der Belastung, die ein Gewerbebetrieb verursacht. Bemessungsgrundlage bildet vielmehr der Gewerbeertrag.
- Das Vorhandensein eines Gewerbebetriebs ist nicht nur mit negativen Effekten verbunden. Die Ansiedlung von Unternehmen weist für eine Gemeinde vielmehr auch Vorteile auf. Verwiesen sei nur auf die Bereitstellung der Infrastruktur (z. B. Einkaufsmöglichkeiten, Krankenversorgung) sowie von Arbeitsplätzen.
- Die Leistungen der Gemeinden (z. B. Straßenbau, Anschluss an das Versorgungsnetz, Müllabfuhr) werden von den Nutzungsberechtigten zum großen Teil bereits durch Beiträge und Gebühren abgegolten. Zusätzlich ist zu beachten, dass diese Aufgaben zumindest in Teilbereichen von privatwirtschaftlich organisierten Einrichtungen übernommen werden, die für ihre Leistungen ein Entgelt in Rechnung stellen.
- Die Leistungen der Gemeinde (z. B. soziale und kulturelle Infrastruktur: Schulen, Theater, Schwimmbäder, Sportplätze) kommen allen Einwohnern zugute, nicht nur den gewerblichen Unternehmen. Die von den Gemeinden geschaffene Infrastruktur dient nicht nur der Einkommenserzielung, sondern in weiten Bereichen vor allem der Freizeitgestaltung.



3. Vorteile eines kommunalen Zuschlagsrechts bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer gegenüber einer „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer

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 Rechtsformen**. Da alle einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Personen einbezogen werden, wird dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung Rechnung getragen. In die Bemessungsgrundlagen gehen alle Einkünfte ein, d. h., nicht nur Gewinne, sondern beispielsweise 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. Bei Kapitalgesellschaften fehlt der Anreiz, hohe Gehälter zu zahlen, um Gewerbesteuer zu sparen. Die oft unerfreulichen Diskussionen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, würden entfallen. Bei Ausdehnung der Gewerbesteuer auf die Freiberufler ist zu erwarten, dass diese verstärkt in die Rechtsform der GmbH ausweichen, um Gehälter und Beiträge zur Altersversorgung als Betriebsausgabe abziehbar zu machen. Darüber hinaus würden bei unternehmerisch tätigen natürlichen Personen die (sehr streitanfällige) Abgrenzung zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbstständiger Arbeit nicht mehr notwendig sein.

Ein ganz wesentlicher (nichtsteuerlicher) Vorteil der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer besteht darin, dass die Ausdehnung des Kreises der Steuerpflichtigen dazu geeignet ist, das Interesse der Bürger am Geschehen ihrer Gemeinde zu erhöhen. Die Finanzierung der Leistungen einer Gemeinde würde zu einer Angelegenheit, die alle Bürger betrifft.

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.



Die Finanzierung der Gemeindeaufgaben könnte nicht – wie im geltenden Recht – auf Gewerbetreibende („Betriebe“) und damit auf einen für viele relativ abstrakt umschriebenen Kreis an Steuerpflichtigen abgewälzt werden. Die **kommunale Selbstverwaltung** und der Dialog zwischen den Bürgern und den von ihnen gewählten Kommunalpolitikern würden **wesentlich gestärkt**. Vom Wissenschaftlichen Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts wird dies als ein ganz wesentlicher Vorteil der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer gesehen. Die Kontrolle über das Ausgabeverhalten der Gemeinden durch den Bürger ist der Kontrolle über die gemeindlichen Parlamente sowie die Rechnungshöfe vorzuziehen. Im geltenden Recht leisten zwar die Bürger über die 15 %ige Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer gleichfalls einen Beitrag zur Finanzierung der Gemeinden. Dieser Beitrag ist allerdings für den einzelnen Bürger nicht direkt erkennbar. Eine Erhöhung der Transparenz über den Zusammenhang zwischen Leistungen einer Gemeinde und deren Finanzierung wäre ein wichtiger Baustein zur Stärkung der Demokratie.

Aus steuersystematischer Sicht weist eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer den großen Vorteil auf, dass sie sich 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 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. Das Äquivalenzprinzip ist also nicht dafür mehr wichtig, was besteuert wird, sondern lediglich dafür, wem das Steueraufkommen zusteht. Insoweit besteht bei einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer kein Konflikt zwischen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Äquivalenzprinzip. Vielmehr können diese beiden Prinzipien nebeneinander bestehen und sich gegenseitig ergänzen.

Auch aus dem Grundgesetz sind keine prinzipiellen Bedenken gegen eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer zu entnehmen: Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG garantiert den Gemeinden eine mit Hebesatzrecht ausgestattete wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle. Eine 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 Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer verbleibt den Gemeinden die **Finanzautonomie**. Lediglich die Bemessungsgrundlage ist bundeseinheitlich geregelt, der Steuersatz kann von den Gemeinden entsprechend dem bei ihr bestehenden Finanzbedarf bestimmt werden.

Art. 106 Abs. 5 S. 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 ausgedehnt werden.⁸

Mit einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer wird die von den Gemeinden erhobene Forderung nach einer möglichst **breiten Besteuerungsbasis** erfüllt.⁹ Setzt die Kommunalsteuer bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer an, werden alle steuerbaren Einnahmen der Steuerpflichtigen vollständig erfasst. Was bei dem einen (z. B. Unternehmen) Ausgaben (z. B. Löhne) sind, sind bei den Empfängern (z. B. Arbeitnehmern) steuerbare Einnahmen. **Wirtschaftlich** tritt bei einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer der **gleiche Effekt** ein, **wie bei einer Wertschöpfungssteuer**. Die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer wird allerdings nicht bei nur wenigen Steuerpflichtigen (Unternehmen) erhoben, sondern jeweils bei den Personen, die von der Wertschöpfung des Unternehmens profitieren. Dies erscheint zwar etwas aufwändiger, es ist aber wesentlich gerechter, die Besteuerung bei demjenigen anzusetzen, der über die Einnahmen verfügen kann, als bei demjenigen, der die Ausgaben zu tragen hat.

⁸ Art. 106 Abs. 6 GG, der das Steuererhebungsrecht den Gemeinden zuweist, steht der Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht entgegen, da das Grundgesetz nicht den Bestand einer bestimmten 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.

⁹ In der Diskussion um die Gemeindefinanzreform entsteht der Eindruck, dass die Gemeinden sowohl eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle als auch eine konjunkturunabhängige („verstetigte“) Steuerquelle wünschen. Wie diese beiden Anforderungen gemeinsam erfüllt werden können, ist unklar.



Vorschläge mit einer anderen konzeptionellen Ausrichtung zur Reform der Gewerbesteuer (wie „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer durch das Kommunalmodell oder eine Wertschöpfungssteuer) sollten nicht weiter verfolgt werden:

- Es ist keine Begründung erkennbar, weshalb weiterhin lediglich ein ausgewählter Kreis von Steuerpflichtigen für die Finanzierung der Gemeindeaufgaben zuständig sein soll. Durch eine Ausdehnung der Steuerpflicht auf Freiberufler würde die Grundfrage der Berechtigung der Gewerbesteuer nicht beantwortet, es würde sich lediglich die Grenzziehung verschieben.
- Durch den stärkeren Einbezug von ertragsunabhängigen Bestandteilen würden die im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit positiven Wirkungen der Abschaffung der Lohnsummensteuer und der Gewerbesteuer 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 Ausgabenseite haben, kann man nicht durch eine unsystematische und substanzgefährdende Besteuerung, d. h., auf der Einnahmenseite, lösen. Die Auswirkungen zeigen sich insbesondere bei ertragsschwachen Unternehmen. Die Hinzurechnungen können dazu führen, dass ein Unternehmen auch in Verlustjahren Gewerbesteuer zu zahlen hat.
- Die Erweiterung der Hinzurechnungsvorschriften löst innerstaatlich Doppelbesteuerungen aus, die sich steuersystematisch nicht rechtfertigen lassen: Der gewerbesteuerpflichtige Empfänger von Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen hat diese selbst als Einnahmen zu versteuern, während der Zahlungsverpflichtete die Entgelte in dem Umfang nicht von der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen kann, in dem eine Hinzurechnung vorzunehmen ist. Die innerstaatliche Doppelbesteuerung fällt umso höher aus, je mehr die Hinzurechnungen ausgedehnt werden.
- Einer Beseitigung dieser innerstaatlichen Doppelbesteuerungen stehen möglicherweise europarechtliche Gründe entgegen.
- Bleibt die rechtsformabhängige Ausgestaltung der Gewerbesteuer weiterhin bestehen, verstärken sich die mit der Steuerermäßigung nach § 35 EStG verbundenen Probleme.



4. Konkretisierung des Vorschlags zur Ausgestaltung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer

Bei der Konkretisierung des Vorschlags des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts wird auf zahlreiche Detailfragen eingegangen: Kreis der Steuerpflichtigen, Bemessungsgrundlage, Höhe des Zuschlagssatzes, Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Gemeinden und deren Bedeutung für die „Stadt-Umland-Problematik“, Aufteilung der festzusetzenden Einkommen- und Körperschaftsteuer, negative Einkünfte (Verluste), grenzüberschreitende Sachverhalte (ausländische Einkünfte von Steuerinländern, inländische Einkünfte von Steuerausländern), Erhebung sowie ausgewählte Einzelregelungen, wie Pauschalierung der Lohnsteuer, Familienleistungsausgleich, Förderung der privaten Altersvorsorge und Auswirkungen auf die (anderen) Zuschlagsteuern.

4.1 Kreis der Steuerpflichtigen

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 zumindest die beschränkt Steuerpflichtigen („Steuerausländer“) einbezogen, die im Inland veranlagt werden. Nicht entscheidend ist, in welcher Form sich der einzelne Steuerpflichtige wirtschaftlich betätigt und aus welchen Quellen er seine Einkünfte bezieht.

Eine Ausdehnung der Steuerpflicht von Gewerbetreibenden auf Freiberufler wäre nicht ausreichend, um die im geltenden Recht bestehende Ungleichbehandlung abzubauen. Auch bei einer Ausdehnung der Steuerpflicht auf alle Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne¹⁰ würde sich lediglich der Kreis der Personen verändern, die eine Sondersteuer zu zahlen haben.

¹⁰ Neben Gewerbetreibenden und selbstständig Tätigen gehören dazu Land- und Forstwirte sowie Vermieter von Wohnraum.



4.2 Bemessungsgrundlage

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird am besten verwirklicht, wenn die **festzusetzende Einkommen- und Körperschaftsteuer** die Bemessungsgrundlage der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer bildet. Die im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz enthaltenen Regeln zur Bestimmung des zu versteuernden Einkommens sowie die im Tarif zum Ausdruck kommenden Wertungen können von den Gemeinden übernommen werden. Insoweit bedarf es grundsätzlich keiner Modifikationen. Die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer ist vom Ansatz mit den beiden zurzeit erhobenen Zuschlagsteuern (Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag) vergleichbar.

Sofern man der Meinung ist, dass das Einkommen- oder Körperschaftsteuerrecht Regelungen enthält, die mit dem Grundgedanken einer Besteuerung nach der (sachlichen bzw. persönlichen) Leistungsfähigkeit nicht vereinbar sind, ist unmittelbar bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer anzusetzen. Der Versuch, diese Ungereimtheiten über die Gewerbesteuer oder eine andere Form der Gemeindesteuer auszugleichen, wird vermutlich zu neuen Verwerfungen führen. Es wäre rein zufällig, wenn das Nebeneinander von zwei unsystematischen Regelungen zu einer in sich geschlossenen Lösung führen würde.

Die bei der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer durch das Hebesatzrecht der Gemeinden ausgelösten Belastungsunterschiede beschränken sich auf die von den einzelnen Gemeinden bestimmten Zuschläge. Da alle Einkunftsarten in die Bemessungsgrundlage eingehen, werden – zutreffend – alle Einwohner einer Gemeinde zur Finanzierung der Gemeindeaufgaben herangezogen und nicht nur diejenigen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen.

Bei Anknüpfung an das zu versteuernde Einkommen würde das Leistungsfähigkeitsprinzip nur zum Teil umgesetzt werden.¹¹ Akzeptiert man die mit dem progressiven Einkommensteuertarif verbundenen Wertentscheidungen, sollten diese auch auf kommunaler Ebene gelten. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb bei der staatlichen Einkommensteuer der Chefarzt (auch relativ mehr bezahlen soll als die Krankenschwester, aber bei der kommunalen Einkommensteuer für beide der gleiche Steuersatz gelten soll.

¹¹ Eine (mittelbare) Progressionswirkung ergibt sich lediglich durch die Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (Grundfreibetrag).



4.3 Höhe des Zuschlagssatzes

Die Höhe des Zuschlagssatzes wird **von der Gemeinde jeweils individuell festgesetzt**. Für natürliche und juristische Personen gilt ein einheitlicher Zuschlagssatz.¹²

Sofern man der Meinung ist, dass im bundesweiten Vergleich die Differenz zwischen den Zuschlagssätzen im Rahmen der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ein bestimmtes Mindestmaß nicht übersteigen soll, könnte für das Zuschlagsrecht der Gemeinden eine Unter- und/oder eine Obergrenze vorgegeben werden. Bei der Beurteilung, inwieweit die kommunale Finanzhoheit durch Vorgaben im Hinblick auf die Bandbreite der zulässigen Zuschlagssätze eingeschränkt wird, ist zwischen den beiden Zielen

- „wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle für die Gemeinden“ (keine Vorgaben für die Gemeinden) sowie
- „Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse in der Bundesrepublik“ (Begrenzung des Zuschlagsrechts der Gemeinden durch die Vorgabe von Mindest- bzw. Höchstgrenzen für den Zuschlag)

eine subjektive Wertentscheidung zu treffen. Aus wissenschaftlicher Sicht kann hierfür keine eindeutige Lösung angeboten werden, vielmehr muss diese Frage politisch entschieden werden.

Der Wissenschaftliche Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts tendiert allerdings zu der Auffassung, das Zuschlagsrecht der Gemeinden nicht zu begrenzen. Es wäre widersprüchlich, wenn man nach derzeitiger Rechtslage das Hebesatzrecht bei der Gewerbesteuer als unverzichtbares Element für die Strukturpolitik der Gemeinden ansieht, jedoch bei der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer die Unterschiede zwischen den Zuschlagssätzen der einzelnen Gemeinden als einen Verstoß gegen die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse innerhalb der Bundesrepublik ansehen würde. Nach der Überzeugung des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts ist die Standortflexibilität von Gewerbetreibenden bzw. Freiberuflern – in einer Gesamtbetrachtung – höher einzuschätzen als die Umzugswilligkeit der Wohnbevölkerung. Vermutlich wird es bei einem Einbezug der Freiberufler in die Gewerbesteuer mehr Freiberufler geben, die durch eine Verlagerung ihres Büros die Hebesatzunterschiede der Gewerbesteuer nutzen als Arbeitnehmer, die wegen Unterschieden zwischen den Zuschlagssätzen der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ihren Wohnsitz verlegen.¹³

¹² Zur Notwendigkeit einer Abstimmung des Nebeneinanders von Einkommensteuer und Körperschaftsteuersatz siehe den abschließenden Abschnitt 6.

¹³ Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass man durch die derzeit diskutierten Einschränkungen bei der Entfernungspauschale die Anreize für einen Umzug zu reduzieren beabsichtigt. Bei einer derartigen Betrachtung können die Einschränkungen bei der Entfernungspauschale als begleitende Maßnahmen zur Einführung einer kommunalen Zuschlagsteuer angesehen werden. Insoweit würde sich die als Sparmaßnahme angedachte Einschränkung in ein Gesamtkonzept einordnen lassen.



4.4 Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Gemeinden und deren Bedeutung für die „Stadt-Umland-Problematik“

Bei der Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Gemeinden sollte nicht ausschließlich auf den Wohnsitz (natürliche Personen) bzw. Sitz (juristische Personen) abgestellt werden. Für den Ausgleich der Interessen zwischen den Kerngemeinden und ihren Umlandgemeinden („Stadt-Umland-Problematik“) müssen **differenzierte Zuweisungsregeln entwickelt** werden. Wie die folgenden Aufteilungskriterien verdeutlichen, sind die vom Wissenschaftlichen Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts entwickelten Vorschläge für eine Zerlegung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer wesentlich differenzierter als vergleichbare Vorschläge. Leitlinie für die vorgestellten Aufteilungsregeln bildet die Stärkung des Interesses der Gemeinden an der Ansiedlung von Unternehmen sowie dem Ausweis von Wohngebieten.

Die vorgeschlagenen Aufteilungskriterien orientieren sich zum Teil an den Regeln, nach denen bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen die Besteuerungsansprüche zwischen den Staaten gegeneinander abgegrenzt werden. Da diese Prinzipien in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) übernommen werden, ist davon auszugehen, dass diese von den meisten Staaten als sachgerechte Lösung für die grenzüberschreitende Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen verschiedenen Steuergläubigern akzeptiert werden. Damit müsste es möglich sein, diese Aufteilungskriterien auch für die innerstaatliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen verschiedenen Gebietskörperschaften zugrunde zu legen.

Die im Folgenden vorgestellten Aufteilungsregeln sind als Diskussionsgrundlage zu verstehen, selbstverständlich sind auch andere Zerlegungsmaßstäbe denkbar. Da eine Zielsetzung dieser Stellungnahme darin besteht, die Diskussion um eine sachgerechte Gemeindefinanzierung ernsthaft zu führen, ist der Wissenschaftliche Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts selbstverständlich gegenüber alternativen Zerlegungsmodellen offen.



Im Wissenschaftlichen Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts wurden folgende Aufteilungskriterien erarbeitet:

- Für **Unternehmensgewinne**, d. h., für die drei Gewinneinkunftsarten (§ 13, § 15 einschließlich § 16, § 18 EStG), steht nach dem Betriebsstättenprinzip der Gemeinde das Steueraufkommen zu, in der der Steuerpflichtige eine Betriebsstätte unterhält.
- Bei der Besteuerung von Personengesellschaften soll das Mitunternehmerkonzept vollständig umgesetzt werden, d. h., das Besteuerungsrecht für die Einkünfte der Gesellschafter liegt ausschließlich bei der Betriebsstädtengemeinde (= Gemeinde, in der die Personengesellschaft über eine Betriebsstätte tätig ist).¹⁴
- Bei **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen** (insbesondere Grundstücke und Gebäude, § 21 EStG) besitzt die Gemeinde das Besteuerungsrecht, in der sich das Vermögen befindet. Um das Interesse der Gemeinde am Ausweis von Wohngebieten und einer möglichst hohen Anzahl an Einwohnern zu unterstützen, wird nicht auf den Wohnsitz des Vermieters abgestellt.
- Das Belegenheitsprinzip gilt sowohl für die laufenden Einkünfte (insbesondere Mieteinnahmen) als auch für Veräußerungsgewinne (Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichen Vermögen: privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG).

¹⁴ Alternativ könnten zwar bei Personengesellschaften die Gewinnanteile (1. Stufe der Gewinnermittlung) nach dem Betriebsstättenprinzip und die Sondervergütungen (2. Stufe) entsprechend der zivilrechtlichen Qualifikation als Gehälter, Zinsen, Lizenzen oder Mieten behandelt werden. Eine derartige Aufteilung auf Betriebsstätten- und Wohnsitzgemeinde würde jedoch zu einer zu geringen Einbindung der Wohnsitzgemeinde einladen und damit zu einer Verkomplizierung der Besteuerung von Personengesellschaften führen, da jeder Gesellschaft-Gesellschafter-Vertrag auf seine Angemessenheit überprüft werden müsste. Zum anderen würde sich diese Aufteilung von dem für Personengesellschaften in Deutschland geltenden Besteuerungskonzept lösen. Sofern eine derartige Reform der Besteuerung von Personengesellschaften als wünschenswert betrachtet wird, darf nicht erst bei dem Zuschlag angesetzt werden, der den Gemeinden zusteht, vielmehr ist bereits auf Ebene der (staatlichen) Einkommensteuer eine entsprechende Reform vorzunehmen.



- Bei **Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit** (§ 19 EStG) 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 Arbeitnehmer wohnt, aufgeteilt.¹⁵ Diese Aufteilung wird sowohl den Interessen der Betriebsstättengemeinde als auch den Interessen der Wohnsitzgemeinde gerecht. Beispielsweise könnte das Besteuerungsrecht hälftig zwischen der Arbeitsortgemeinde (Betriebsstätte, in der sich der Arbeitsplatz des Arbeitnehmers befindet) und Wohnsitzgemeinde (Wohnsitz des Arbeitnehmers) aufgeteilt werden.¹⁶ Diese (als Diskussionsgrundlage vorgeschlagene hälftige) Aufteilung ermöglicht es, die Interessen der Kerngemeinden und ihren Umlandgemeinden gemeinsam zu beachten. Demgegenüber würde eine ausschließliche Zuweisung des Besteuerungsrechts für Arbeitseinkünfte zur Wohnsitzgemeinde einseitig die Interessen der Umlandgemeinden berücksichtigen und damit die „Stadt-Umland-Problematik“ verstärken. Ein alleiniges Besteuerungsrecht der Wohnsitzgemeinde hätte lediglich den Vorteil, dass es sich administrativ leichter umsetzen lässt als die vorgeschlagene Aufteilung zwischen Arbeitsort- und Wohnsitzgemeinde.
- Bei **Einkünften aus der Überlassung von Kapital** (§ 20 EStG), Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, an der der Steuerpflichtige wesentlich beteiligt ist (§ 17 EStG), sowie bei den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG (Ausnahme: Veräußerung von unbeweglichem Vermögen) wird der Steueranspruch der Wohnsitzgemeinde zugewiesen.¹⁷ Die Begründung ist darin zu sehen, dass es sich hierbei um Einkünfte handelt, bei denen prinzipiell kein wirtschaftlicher Bezug zu einer bestimmten Gemeinde besteht. Damit verbleibt bei der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer als alleinige Alternative eine wohnsitzbezogene Zuordnung der Besteuerungsrechte.

¹⁵ Bei mehreren Wohnsitzen ist auf den Hauptwohnsitz abzustellen. Bei Unklarheiten über den Hauptwohnsitz kann auf die Regelungen im Meldegesetz zurückgegriffen werden. Aus Vereinfachungsgründen sollte der Hauptwohnsitz an einem bestimmten Stichtag bestimmt werden; unterjährige Wohnsitzwechsel sollten erst im Folgejahr berücksichtigt werden.

¹⁶ Der Vorschlag für eine hälftige Aufteilung ergibt sich daraus, dass dem Wissenschaftlichen Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts zur Begründung für eine abweichende Aufteilung keine ausreichenden Daten vorliegen.

¹⁷ Damit werden die Regelungen des in Deutschland geltenden Körperschaftsteuersystems zur Besteuerung von Dividenden für die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer übernommen (in Abhängigkeit vom steuerlichen Status des Gesellschafters: Abgeltungsteuer nach § 32d EStG, Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG, Freistellung von Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen nach § 8b KStG). Dadurch wird vermieden, dass für die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer ein anderes Konzept gilt als auf der Ebene der staatlichen Einkommen- und Körperschaftsteuer.



Die Aufteilung der festzusetzenden Einkommen- und Körperschaftsteuer eines Steuerpflichtigen auf die 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 der „dieser Gemeinde zugewiesenen Einkünfte dividiert durch die Summe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen“ (analog zu § 34c Abs. 1 S. 2 EStG) multipliziert mit der festzusetzenden Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Dieser Anteil ist jeweils mit dem von der betreffenden Gemeinde beschlossenen Zuschlagssatz zu multiplizieren.

Bei der Konkretisierung des Zerlegungsmaßstabs sind die Interessen der Gemeinden und Praktikabilitätsüberlegungen gegeneinander abzuwägen. Gegebenenfalls sind die aus „gröberen“ Aufteilungsregeln resultierenden Effekte zu akzeptieren. So könnte beispielsweise bei Steuerpflichtigen, die mehrere Grundstücke vermieten, die Aufteilung der einheitlich ermittelten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach dem Verhältnis der Mieteinnahmen oder dem Wert des Grundstücks aufgeteilt werden. Bei Arbeitnehmern, die in verschiedenen Gemeinden arbeiten, könnte der Anteil, der auf die Arbeitsortgemeinden (Betriebsstättengemeinden) entfällt, nach den Arbeitstagen verteilt werden, an denen der Arbeitnehmer in den einzelnen Gemeinden tätig ist. Alternativ könnte auch auf eine Aufteilung verzichtet werden und die Besteuerung bei der Betriebsstätte erfolgen, an der der Arbeitnehmer hauptsächlich tätig ist. Auch im geltenden Recht wird bei Gewerbebetrieben, die in mehreren Gemeinden eine Betriebsstätte unterhalten, für die Zerlegung nach § 28 – § 35 GewStG mit dem Arbeitslohn eine relativ einfache Schlüsselgröße verwendet. Je geringer der Anspruch an die „Genauigkeit“ ist, umso eher sind vereinfachte Aufteilungsregeln denkbar. Eine Aufteilung wird nur dann unmöglich, wenn nur eine absolut „gerechte“ Lösung als akzeptabel angesehen wird.

Die vom Wissenschaftlichen Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts vorgestellten Aufteilungsregeln sind von dem Bemühen getragen, einen Beitrag zur Lösung der „Stadt-Umland-Problematik“ („Speckgürtelproblematik“), zu leisten.¹⁸ Im Vordergrund steht das Ziel, die Interessen der Gemeinden zu berücksichtigen. Selbstverständlich ist der hier vorgestellte Vorschlag insoweit nicht perfekt.

¹⁸ Dies wird beim Vorschlag für die Aufteilung des Besteuerungsrechts für Arbeitseinkünfte auf Wohnsitz- und Arbeitsortgemeinde besonders deutlich.



Bei einer Kritik ist allerdings zu bedenken, dass weder die Gewerbesteuer in ihrer heutigen Form noch die anderen Vorschläge zur Reform der Gewerbesteuer dazu geeignet sind, die „Stadt-Umland-Problematik“ vollständig zu lösen. Dies ist auch nachzuvollziehen, da bei der „Stadt-Umland-Problematik“ der Zusammenhang zwischen den einer Gemeinde übertragenen Aufgaben und der Art der Gemeindefinanzierung besonders deutlich wird. Die unterschiedlichen Aufgaben einer „Metropole“ und ihrer „Satelliten“ können **nicht ausschließlich über die Erhebung der Gemeindesteuern gedeckt werden, vielmehr ist ergänzend ein zwischengemeindlicher Finanzausgleich notwendig**. Die Kritik an der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, dass sie die „Stadt-Umland-Problematik“ nicht zu lösen vermag, ist möglicherweise von dem Misstrauen getragen, dass der zwischengemeindliche Finanzausgleich nicht gelingt. Der Wissenschaftliche Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts setzt insoweit in die politischen Entscheidungsträger ein höheres Vertrauen, als diese in sich selbst setzen.

Zur Finanzierung des für die Bewältigung der „Stadt-Umland-Problematik“ erforderlichen Finanzausgleichs könnte beispielsweise der Anteil der Umsatzsteuer herangezogen werden, der den Gemeinden als Ganzes zusteht. Die **bedarfsorientierte Aufteilung der Umsatzsteuer** kann als Instrument eingesetzt werden, um die Auswirkungen einer nach wirtschaftskraftbezogenen Kriterien erhobenen kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer auszugleichen. Da vorgesehen ist, bei Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer den Anteil an der Umsatzsteuer zu erhöhen, der an die Gemeinden geht, stehen die für den zwischengemeindlichen Finanzausgleich erforderlichen Mittel zur Verfügung.



4.5 Negative Einkünfte (Verluste)

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 dem damit verbundenen Verlustausgleich und -abzug mindert sich die Bemessungsgrundlage für die kommunale Zuschlagsteuer. Dadurch reduziert sich bei allen Gemeinden das Steueraufkommen.

Bei der Berechnung der Summe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen und damit bei der Ermittlung des Anteils der festzusetzenden Einkommen- oder Körperschaftsteuer, der auf die jeweilige Gemeinde entfällt, werden also lediglich die positiven Bemessungsgrundlagenteile einbezogen.

Auf diese Weise wird vermieden, dass bei der Aufteilung zwischen den Gemeinden einer Gemeinde mehr Einkünfte zugewiesen werden, als der Steuerpflichtige innerhalb des Jahres erzielt.

Diese pauschalierende Regelung wird einer Verlustverrechnung vorgezogen, die auf Ebene der jeweiligen Gemeinde ansetzt. Ein derartiger gemeindenspezifischer Verlustausgleich und Verlustabzug würde nicht nur zu einer erheblichen Verkomplizierung führen, sondern auch zu einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip, das als eines der wichtigsten Bestandteile des (sachlichen) Leistungsfähigkeitsprinzips gilt: Da die einzelnen Einkunftsarten unterschiedlichen Gemeinden zugerechnet werden, würde nämlich bei einer gemeindenspezifischen Verlustverrechnung ein einkunftsartenübergreifender Verlustausgleich nur in eingeschränktem Umfang möglich sein.



4.6 Grenzüberschreitende Sachverhalte (ausländische Einkünfte, Steuerausländer)

Ausländische Einkünfte (*Outboundfall*), die ein im Inland ansässiger Steuerpflichtiger über im Ausland belegene Betriebsstätten (Gewinneinkünfte) oder über im Ausland belegenes Grundvermögen (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) erwirtschaftet, sind im Inland aus der Bemessungsgrundlage der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer herauszunehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob mit dem ausländischen Staat ein DBA abgeschlossen wurde oder ob ausnahmsweise kein DBA besteht. Die Begründung für die Ausklammerung der Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten und der Einkünfte aus Auslandsimmobilien aus der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ergibt sich daraus, dass sich nach dem Vorschlag des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts bei diesen Einkünften das Besteuerungsrecht am Betriebsstätten- bzw. Belegenheitsprinzip orientiert. Insoweit ergeben sich im Rahmen der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen gegenüber innerstaatlichen Sachverhalten keine Besonderheiten.

Bei den anderen Einkünften wird in Doppelbesteuerungsabkommen das Besteuerungsrecht regelmäßig dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Da für diese Einkünfte auch nach dem Vorschlag des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts das Zuschlagsrecht der Wohnsitz- bzw. Sitzgemeinde zugewiesen wird, ergeben sich auch insoweit gegenüber rein nationalen Sachverhalten für die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer grundsätzlich keine Besonderheiten.

Sofern im Ausland eine Quellensteuer erhoben wird, wird diese sowohl im Nicht-DBA-Fall als auch im DBA-Fall auf die inländische Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angerechnet. Insoweit mindert sich – wie bei Zuschlagssteuern üblich – die Bemessungsgrundlage der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Eine Abweichung zwischen dem nationalen und dem grenzüberschreitenden Sachverhalt ergibt sich, wenn die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit nach einem DBA im Inland freizustellen sind. Die abkommensrechtliche Freistellung wirkt sich auch auf die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer aus. Damit entfällt insoweit das (nach dem hier gemachten Vorschlag hälftige) Besteuerungsrecht der inländischen Wohnsitzgemeinde des im Ausland tätigen Arbeitnehmers. Das anteilige Besteuerungsrecht der Betriebsstättengemeinde geht ins Leere, da der Arbeitsort bei grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmern sich im Ausland befindet.



Im umgekehrten Fall, d. h., bei der Betätigung von im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen in Deutschland (*Inboundfall*), ist eine Fallunterscheidung notwendig. Kommt es im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht von Steuerausländern im Inland zu einer Veranlagung (so insbesondere bei Gewinneinkünften, Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung von im Inland belegenem unbeweglichen Vermögen sowie unter bestimmten Voraussetzungen bei Arbeitseinkünften), kann die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer nach den für Steuerinländern vorgeschlagenen Kriterien erhoben werden. Die internationalen Besteuerungsregeln – Betriebsstätten-, Belegenheits- und Arbeitsortprinzip – stimmen mit den hier vorgeschlagenen Grundsätzen zur Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Gemeinden überein.¹⁹

Bei beschränkt Steuerpflichtigen, deren Steuerpflicht durch den Steuerabzug abgegolten wird, sollte auf die Erhebung eines Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer verzichtet werden, da bei derartigen Einkünften in den DBA das Besteuerungsrecht regelmäßig dem Wohnsitzstaat (Ausland) zugewiesen wird und das Besteuerungsrecht des Quellenstaats (Inland) regelmäßig dem Grunde oder der Höhe nach so weit eingeschränkt wird, dass kein Zuschlag auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer mehr erhoben werden darf. Auch insoweit besteht Übereinstimmung mit dem rein nationalen Sachverhalt.

Nach den hier vorgeschlagenen Aufteilungskriterien steht bei derartigen Einkünften der Wohnsitz- bzw. Sitzgemeinde das Recht zu, die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer zu erheben. Der Wohnsitz von Steuerausländern befindet sich aber annahmegemäß im Ausland, sodass im Inland ein Besteuerungsrecht der Wohnsitzgemeinde entfällt.²⁰

¹⁹ Bei Arbeitseinkünften steht der Gemeinde, in der der ausländische Arbeitnehmer tätig ist, nach den hier präsentierten Vorschlägen ein hälftiges Besteuerungsrecht zu. Verfügt der ausländische Arbeitnehmer über keinen inländischen Wohnsitz, entfällt insoweit im Inland ein Besteuerungsrecht der (ausländischen) Wohnsitzgemeinde.

²⁰ Alternativ kann die abkommensrechtliche Begrenzung des innerstaatlichen Besteuerungsrechts anteilig zu Lasten sämtlicher Gebietskörperschaften gehen.



4.7 Erhebung

Die Erhebung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer ist in die Veranlagung der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu integrieren.²¹ Der Einbezug in die allgemeine Steuerveranlagung hat den Vorteil, dass die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer zusammen mit der (staatlichen) Einkommen- und Körperschaftsteuer von den Finanzämtern erhoben wird. Alternativ könnte ein Verfahren analog zur heutigen Vorgehensweise bei der Gewerbesteuer gewählt werden. Die Aufteilung der festzusetzenden Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die erhebungsberechtigten Gemeinden, die nach Multiplikation mit dem von ihnen bestimmten Zuschlagssatz den Steuerbescheid erlassen, wäre zwar verwaltungstechnisch aufwändiger, hätte aber den Vorteil, dass dadurch der Bezug zu der jeweiligen Gemeinde stärker hervorgehoben wird.

Bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ist die Erhebung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer Bestandteil des Lohnsteuerabzugs. Im ersten Schritt führt der Arbeitgeber die entsprechend den jeweiligen Zuschlagssätzen errechnete Lohnsteuer an das für ihn zuständige Betriebsstättenfinanzamt ab. Im zweiten Schritt leitet das Betriebsstättenfinanzamt die kommunale Lohnsteuer an die erhebungsberechtigten Arbeitsortgemeinden (nur wenn ein Arbeitnehmer in mehr als einer Gemeinde tätig ist) bzw. die Wohnsitzgemeinde des Arbeitnehmers weiter.

Bei Einkünften aus Kapitalvermögen, die nach dem Konzept der Abgeltungssteuer besteuert werden, sollte die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer in pauschalierter Form erhoben (z. B. in Höhe des durchschnittlichen Zuschlagssatzes) und nach den für die Abgeltungssteuer allgemein geltenden Regeln auf die Gemeinden verteilt werden.²² Werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Veranlagung einbezogen, kann eine Festsetzung entsprechend den gemeindeindividuellen Zuschlagssätzen erfolgen.

²¹ Die Stellungnahme beschränkt sich auf die Grundzüge. Zu den Einzelheiten werden (noch) keine Aussagen gemacht.

²² Alternativ könnte der Zuschlag zur staatlichen Abgeltungssteuer den Gemeinden als Ganzes zugewiesen werden. Dies würde bedeuten, dass die Aufteilung des Gemeindeanteils auf die einzelnen Gemeinden nicht nach einem vorgegebenen Schlüssel erfolgt, sondern die Art und Weise der Aufteilung des den Gemeinden als Ganzes zustehenden Anteils an der Abgeltungssteuer als ein (zusätzlicher) Baustein für einen zwischengemeindlichen Finanzausgleich genutzt wird.



4.8 Weitere Einzelregelungen

Ergänzend werden für einige Detailregelungen Hinweise gegeben, wie diese im Rahmen der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer behandelt werden könnten. Bei diesen Aspekten ist zwischen einer „exakten“, aber komplizierten Lösung einerseits und einer weniger genauen, aber praktikableren Vorgehensweise andererseits, abzuwägen. Die folgenden Ausführungen zeigen, dass auch insoweit für die Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer kein prinzipielles Hindernis besteht.

Die Komplexität der beispielhaft diskutierten Einzelregelungen ergibt sich nicht aus der Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer. Vielmehr haben die komplexen Regelungen der Einkommensteuer Folgewirkungen auf die kommunale Zuschlagsbesteuerung. Wer einen Änderungsbedarf sieht, sollte an der staatlichen Einkommen- und Körperschaftsteuer ansetzen. Dieser Änderungsbedarf liefert aber kein Argument für eine grundsätzliche Ablehnung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Im Einzelnen wird für folgende Sachverhalte ein Vorschlag zur Diskussion gestellt, wie das Besteuerungsrecht zwischen den Gemeinden aufgeteilt werden könnte:

- Um den mit der Pauschalierung der Lohnsteuer verbundenen Vereinfachungseffekt nicht zu gefährden, steht insoweit das Zuschlagsrecht ausschließlich der Betriebsstädtengemeinde des Arbeitgebers zu.
- Bei der im Rahmen des Familienleistungsausgleichs vorgenommenen Günstigerprüfung zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag sollte die kommunale Einkommensteuer mit einem durchschnittlichen Zuschlagssatz angesetzt werden.
- Bei dem für die Förderung der privaten Altersvorsorge erforderlichen Vergleich zwischen Altersvorsorgezulage und Abzug der Altersvorsorgebeiträge als Sonderausgaben sollte gleichfalls auf den durchschnittlichen Zuschlagssatz abgestellt werden.
- Auch zur Ermittlung der Zuschlagsteuern (Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag) könnte die staatliche Einkommen- und Körperschaftsteuer um den durchschnittlichen Zuschlagssatz – an Stelle der gemein-despezifischen Zuschlagssätze – erhöht werden. Alternativ könnte ausschließlich auf die (staatliche) Einkommensteuer abgestellt werden und zum Ausgleich der Kirchensteuersatz und Solidaritätszuschlagssatz (aufkommensneutral!) erhöht werden.



Im vorliegenden Vorschlag wird also eine pauschalierte Vorgehensweise präferiert. Wird auf den durchschnittlichen Zuschlagssatz abgestellt, ist dies weitgehend mit dem geltenden Recht vergleichbar, nach dem die Einkommensteuer zu 15 % den Gemeinden zusteht. Der Unterschied besteht nur darin, dass im geltenden Recht der Gemeindeanteil nicht offen ausgewiesen wird. Sofern eine exakte Berechnung als wünschenswert und administrierbar angesehen wird, wird dies grundsätzlich die Zustimmung des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts finden.

5. Zeitplan zur Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer

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 Einführung einer kommunalen Einkommensteuer schafft die Voraussetzungen für eine Senkung der (staatlichen) Einkommensteuer. Sie ist auch unverzichtbar, um bei denjenigen, die derzeit keine Gewerbesteuer zahlen (z. B. Arbeitnehmer), keine Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung auszulösen. Der Vorschlag zur Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer dient nicht dazu, Steuererhöhungen oder Steuersenkungen einzuführen, vielmehr handelt es sich um eine Steuerstrukturreform. Es ist nicht daran gedacht, dadurch die Höhe des Gesamtsteueraufkommens zu verändern.

Aufgrund der erforderlichen Vorarbeiten auf Seiten der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen ist eine Einführung zu Beginn des nächsten Jahres unrealistisch. Sofern der politische Wille besteht, die heutige Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer zu ersetzen, müsste es aber möglich sein, diesen Übergang innerhalb von zwei Jahren zu vollziehen. Im Interesse der Gemeinden bedarf es für die Zwischenzeit Maßnahmen, die sofort wirksam sind. Die Alternativen „Senkung der Gewerbesteuerumlage“ sowie „Erhöhung des Anteils der Gemeinden an der Umsatzsteuer“ sind auch in der Politik bekannt. Soweit erforderlich, könnte ergänzend über eine Erhöhung des Anteils an der Einkommensteuer nachgedacht werden, der den Gemeinden zusteht.



Will man einen **gleitenden Übergang** auf die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer vollziehen, könnte der Zuschlag, den die Gemeinden auf die (staatliche) Einkommen- und Körperschaftsteuer erheben dürfen, zunächst auf einen Höchstbetrag begrenzt werden.

Da in diesem Fall das Aufkommen der kommunalen Zuschlagsteuern noch gering ausfallen wird, wird den Gemeinden zum Ausgleich vorübergehend noch ein – im Vergleich zum geltenden Recht abgesenkter – Anteil an der (staatlichen) Einkommensteuer gewährt. Durch eine schrittweise Erhöhung des Zuschlagsrechts und einer entsprechenden Senkung des Gemeindeanteils an der (staatlichen) Einkommensteuer könnte der Endzustand schrittweise erreicht werden. Diese abgestufte Vorgehensweise hat den Vorteil, dass die von vielen Gemeinden befürchteten Verwerfungen einer Gemeindefinanzreform nicht auftreten und bei der Ausgestaltung der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer Erfahrungen gesammelt werden können. Damit besteht auch die Chance, dass für die angesprochenen offenen Fragen Antworten gefunden werden, die sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für Bund, Länder und Gemeinden akzeptabel sind.

Über den **Vorschlag des Ersatzes der Gewerbesteuer durch eine kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer sollte ernsthaft nachgedacht werden**. Dieser Vorschlag sollte nicht dadurch „totgeredet“ werden, dass man versucht, mit dem Zuschlagsrecht der Gemeinden alle die Probleme zu lösen, die im Rahmen der (staatlichen) Einkommen- und Körperschaftsteuer über Jahrzehnte offen geblieben sind.

Auch der Ansatz, die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer so auszugestalten, dass sowohl bei den Steuerpflichtigen als auch bei den Gemeinden alles beim „Alten“ bleibt, kann für eine Reform, die ihren Namen verdient, keine Leitlinie bilden. Wenn man sich im ersten Schritt auf die kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer als – eine aus Sicht des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ des DWS-Instituts sinnvolle – Leitlinie verständigt hat, sind selbstverständlich im zweiten Schritt die sich aus den möglicherweise ergebenden Verschiebungen im Rahmen des Finanzausgleichs zwischen Bund, Ländern und Gemeinden anzugehen. Die Neuausrichtung der Verteilung der Steuereinnahmen wird sicherlich zahlreiche kontroverse Diskussionen auslösen. Mit der Beteiligung der Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen (möglicherweise auch am Aufkommen der Abgeltungsteuer) steht ein entsprechender Finanzierungsspielraum zur Verfügung. Die Alternative zur kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer kann nicht darin bestehen, die Gewerbesteuer zu „verschlimmbessern“ – manche sagen auch revitalisieren oder modernisieren.



6. Konsequenzen einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Unternehmensbesteuerung

Das im Rahmen der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer den Gemeinden eingeräumte Recht, einen Zuschlag zu erheben, ist ungeeignet, um die zurzeit 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 zwar 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 **rechtsformneutral**. Als Zuschlagsteuer 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 erstens progressiver Einkommensteuer, zweitens proportionalem und niedrigem Körperschaftsteuersatz, drittens differenzierender Besteuerung von Dividenden in Abhängigkeit vom steuerlichen Status des Anteilseigners (Abgeltungsteuer, Teileinkünfteverfahren oder Dividendenfreistellung) sowie viertens weitgehender Kompensation der Gewerbesteuer bei Einzelunternehmern und Gesellschaftern einer Personengesellschaft durch den Freibetrag bei der Gewerbesteuer und die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 35 EStG im Rahmen der Einkommensteuer einen Zustand erreicht, der nur zufällig zu einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung 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 gerade darin, dass er alle Beteiligten dazu zwingt, über die Ausgestaltung der (staatlichen) Einkommen- und Körperschaftsteuer nachzudenken. Die Einführung einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer könnte damit den Startpunkt für die Diskussion um eine sachgerechte Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung bilden. Im Gegensatz dazu würden beim Kommunalmodell nicht nur die derzeit bestehenden Ungereimtheiten fortgeführt, sondern innerhalb der „revitalisierten“ Gewerbesteuer die bestehenden Aneutralitäten verstärkt und möglicherweise sogar weitere Verzerrungen eingeführt werden.

Berlin, Juli 2010

Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner, StB (Vorsitz)
 Dipl.-Kfm. Dr. Harald Grürmann, StB/vBP
 Dipl.-Ök. Dr. Hartmut Schwab, StB
 Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, Vorsitzender Richter am BFH
 Prof. Dr. Wolfram Scheffler
 Prof. Dr. Christian Flämig



Mitglieder des Wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“

Der Wissenschaftliche Arbeitskreis „Steuerrecht“ unterstützt das DWS-Institut mit Stellungnahmen und Gutachten zu Grundsatzfragen des deutschen Steuerrechts, die für die Berufspraxis der Steuerberater besondere Relevanz haben. Als hochkarätig besetztes steuerrechtliches Fachforum hat sich das DWS-Symposium etabliert, das unter Federführung des Arbeitskreises alljährlich im Dezember in Berlin stattfindet.



Prof. Dr.
 Jörg Manfred Mössner, StB
 (Vorsitzender), Universität Osnabrück



Dipl.-Kfm. Dr.
 Harald Grürmann, StB/vBP
 stellv. Vorsitzender des DWS-Instituts,
 Mitglied des Präsidiums der Bundessteuerberaterkammer



Dipl.-Ök. Dr.
 Hartmut Schwab, StB
 Vizepräsident der Bundessteuerberaterkammer



Prof. Dr.
 Heinz-Jürgen Pezzer
 Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof



Prof. Dr.
 Wolfram Scheffler
 Universität Erlangen-Nürnberg



Prof. Dr.
 Christian Flämig

Impressum

Titel:

Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer

Herausgeber:

Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.

Neue Promenade 4

10178 Berlin

Tel.: 030 / 246250-10

Fax: 030 / 246250-50

Redaktion:

RAin Claudia Ende

Layout:

Publikator GmbH

Titelbild:

©Joachim Wendler - Fotolia.com

Internet: www.dws-institut.de

E-Mail: info@dws-institut.de

1. Auflage 7/2010

Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, sind dem DWS-Institut vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des DWS-Instituts reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.