

*Johanna Hey**

Reformoptionen der Gemeindefinanzen

I. Grundlegende Kritik an der Gewerbesteuer

In der Wissenschaft herrscht seit Jahrzehnten Einigkeit, dass das geltende Gemeindesteuersystem mit den zwei Hauptsäulen Gewerbe- und Grundsteuer¹ reformbedürftig ist. Dabei konzentriert sich die aktuelle Diskussion auf die Gewerbesteuer. Zwar hat sich die Gewerbesteuer durch die Abschaffung der Lohnsummen-² und Gewerbekapitalsteuer³ bereits in der Vergangenheit in Richtung einer kommunalen Gewinnsteuer entwickelt, doch die zentrale Kritik der gleichheitssatzwidrigen Beschränkung auf Gewerbetreibende, und auch dort nur auf den Ausschnitt der Kapitalgesellschaften und ertragstarken Personenunternehmen (*Maiterth*, 2003, S. 4ff.), beansprucht unveränderte Gültigkeit. Neu hinzugekommen ist, dass die Gewerbesteuer durch die zum 1.1.2001 eingeführte Anrechnung im Rahmen der Einkommensteuer (§ 35 EStG) in weiten Bereichen zu einem Instrument des Finanzausgleichs denaturiert ist. Gleichzeitig kommt ihr nun im dualistischen Gefüge der Unternehmensbesteuerung die Aufgabe des Ausgleichs der Spreizung zwischen dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer und dem Körperschaftsteuersatz zu. Wer die Gewerbesteuer abschaffen will, muss also auch auf die fehlende Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung eine Antwort finden (*Hey*, 2001, S. 879f.).

II. Der politische Reformprozess

Nun initiieren rechtliche Bedenken nur selten Reformprozesse. Das Bundesverfassungsgericht hat seine Schützenhilfe im Fall der Gewerbesteuer mehrfach

* Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht, Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Universitätsstr. 1, D – 40225 Düsseldorf, E-Mail: johanna.hey@uni-duesseldorf.de.

¹ In der aktuellen Reformdebatte ist die Grundsteuer bisher weitgehend ausgespart geblieben. Das Hauptproblem liegt in dem Erfordernis laufender Bewertung des Grundbesitzes. *Bitzer/Lang* (2000) haben mit der Umgestaltung in eine Flächennutzungssteuer einen Reformvorschlag unterbreitet, der das Bewertungsproblem durch Einbau einer ökologischen Komponente löst.

² Steueränderungsgesetz 1997, BGBl. I 1978, 1649.

³ Zum 1.1.1998 durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590.

verweigert⁴, indem weder Anträge auf konkrete Normenkontrolle nach Art. 100 GG noch Verfassungsbeschwerden zur Entscheidung angenommen wurden.⁵ Ohne den Druck entweder des Bundesverfassungsgerichts oder des Europäischen Gerichtshofs⁶ ist der Gesetzgeber zu konzeptionellen Änderungen regelmäßig nicht bereit. So wurde der politische Reformprozess erst durch die Finanznot der Kommunen ins Rollen gebracht. Der Einbruch der Gewerbesteuereinnahmen in den Jahren 2001 und 2002 als Folge der Unternehmenssteuerreform 2000 sowie einer schlechten konjunkturellen Lage hat die Forderung nach Verstärkung und "Verstetigung der Kommunalfinanzen" (Kuban, 2003, S. 97) geweckt, die in der Einsetzung einer "Arbeitsgruppe Kommunalsteuern" durch das Bundesfinanzministerium gipfelte.

III. Reformmaßstäbe

Freilich ist der Finanzbedarf der öffentlichen Haushalte als alleinige Leitlinie einer Steuerreform nicht tragfähig, da jede, auch die ungerechteste, ökonomisch verfehlte Steuer jedenfalls vorübergehend Aufkommen produziert. Es stellt sich die Frage, welche Gestaltungsprinzipien bei der Reform der Gemeindefinanzen beachtet werden müssen und ob es sich hierbei um spezielle, von den allgemeinen Steuerprinzipien abweichende oder diese ergänzende Grundsätze handelt (Zimmermann/Postlep (1980).

Was hat es also mit der Forderung nach Stetigkeit der kommunalen Einnahmen auf sich? Gemeint ist in der aktuellen Reformdiskussion vor allem Konjunkturunabhängigkeit.⁷ In dem Dilemma, dass mit sinkenden Unternehmensgewinnen in Zeiten schwacher Konjunktur die Steuereinnahmen sinken, der öffentliche Mittelbedarf indes konstant bleibt, stehen keineswegs nur die Gemeinden, sondern grundsätzlich alle Haushalte (Tipke, 2003, S. 584). In dieser Situation besteht die Gefahr, dass der Steuerstaat statt auf Steuern mit eingebauter built-in-

⁴ BVerfG v. 5. 5. 1998 – 1 BvL 23, 24/97, BB 1998, 1292; BVerfG v. 17. 11. 1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509 auf die Vorlagebeschlüsse des Niedersächsischen Finanzgerichts v. 23.7.1997, BB 1997, Beilage 16, und v. 24.6.1998, FR 1998, 1041; ferner Kammerbeschlüsse v. 14.2.2001 – 2 BvR 460/93 und 2 BvR 1488/93, NJW 2001, 1853 und 1854.

⁵ Hierzu sehr kritisch Tipke (2003, S. 1150ff.).

⁶ Allerdings zieht der Regierungsentwurf aus der Eurowings-Entscheidung des EuGH v. 26. 10. 1999 – Rs. C-294/97, Slg. 1999, 7447, wiederum nur unvollständige Schlüsse. Zwar wird die Hinzurechnungsvorschrift für Mieten- und Pachten gestrichen. Indes provoziert der Entwurf neue Europarechtswidrigkeit, indem die mit der neuen Hinzurechnungsvorschrift für Zinsen auf Gesellschafterdarlehen (§ 8 Nr. 1 GemWiStG-E) korrespondierende Kürzungsvorschrift (§ 9 Nr. 2c GemWiStG-E) davon abhängig gemacht wird, dass die Zinsen beim Empfänger bei der Gewinnermittlung angesetzt worden sind, was nur dann der Fall ist, wenn es sich um ein inländisches Unternehmen handelt; ebenso Wiese/Klass (2003, S. 1104).

⁷ Als besonderes Gestaltungsprinzip kommunaler Steuern Zimmermann/Postlep (1980, S. 251).

flexibility (Lang, in Tipke, 2002, § 8 RZ. 10) auf ertragsunabhängige Besteuerungskomponenten setzt. Doch verspricht ein derartiges Vorgehen lediglich kurzfristig eine Erholung der öffentlichen Haushalte, verschärft aber aufgrund der investitionshemmenden Wirkung ertragsunabhängiger Besteuerung die Rezession. Eine durch ertragsunabhängige Besteuerungskomponenten erzeugte Stetigkeit ist Pseudo-Stetigkeit, wenn sie wirtschaftliches Wachstum abschnürt.

Das bedeutet nicht, dass die Ursachen der Finanznöte der Kommunen ignoriert werden dürfen. Unabhängig von der Reform der Gemeindesteuern muss in Zukunft verhindert werden, dass den Kommunen neue Aufgaben zugewiesen werden, ohne dass gleichzeitig die Finanzierung sichergestellt wird. Ein derartiges Konnexitätsprinzip (Kirchhof, 2002, S. 1549) muss rechtlich verankert und einklagbar sein. Auch bei der Ausgestaltung des Gemeindesteuersystems kann der Aspekt der Stetigkeit durchaus Berücksichtigung finden. Nur darf Verstärkung der Einnahmen nicht alle anderen Gestaltungskriterien dominieren, vielmehr muss das Ziel der Aufkommensstabilisierung mit den Anforderungen an ein gerechtes und ökonomisch rationales System der Gemeindesteuern in Einklang gebracht werden.

Vorrangig ist der Steuertatbestand der Kommunalsteuern am Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Zwar wird die Gewerbesteuer traditionell mit dem Äquivalenzprinzip in Verbindung gebracht. Doch ist es bisher nicht gelungen, aus dem Äquivalenzprinzip über die allgemeine Steuerrechtfertigung hinaus schlüssige Kriterien für die konkrete Ausgestaltung einzelner Steuern zu gewinnen. Die Gemeindesteuern bilden hier keine Ausnahme.

So spricht Klaus Tipke zu Recht von einer "auffälligen Divergenz zwischen anhaltender Äquivalenzrhetorik und Gewerbesteuerrealität" (Tipke, 2003, S. 1149). Diese Divergenz wird sich auch in einer Reform nicht überwinden lassen. Denn eine Äquivalenz zwischen Steuer und Inanspruchnahme oder Bereitstellung kommunaler Leistungen lässt sich im Steuertatbestand als gegenleistungsloser Geldleistungsverpflichtung per definitionem nicht herstellen, und zwar weder als Individual- noch als Gruppenäquivalenz. Das Äquivalenzprinzip kann zur Aufteilung der Steuerquellen zwischen verschiedenen Steuerjurisdiktionen herangezogen werden. Nicht umsonst ist es eines der zentralen Gestaltungskriterien des Internationalen Steuerrechts. In dieser Funktion ist es auch dienlich, Besteuerungssubstrat einzelnen Kommunen zuzuweisen. Der Versuch, steuerliche Sonderlasten *innerhalb* einer Kommune mit dem Äquivalenzprinzip zu begründen, muss hingegen zwangsläufig scheitern, da eine gruppenspezifische Kostenzuordnung angesichts der Breite des kommunalen Güterangebots immer angreifbar bleiben wird.

Spezielle *verfassungsrechtliche* Vorgaben für die Reform der Gemeindefinanzen finden sich in Art. 28 GG und Art. 106 GG. Dabei muss die Steuerverteilungsnorm des 106 GG, die den Gemeinden neben dem Aufkommen von Gewerbe- und Grundsteuer (Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG) einen Anteil am Einkommensteueraufkommen (Abs. 5) und am Umsatzsteueraufkommen (Abs. 5a) zuweist, trotz ihres Verfassungsrangs richtigerweise als Folgeregelung verstan-

den werden, die lediglich das Aufkommen der zunächst nach anderen Maßstäben konzipierten Steuern zwischen den Steuergläubigern verteilt. Die Crux der verfassungsrechtlichen Überhöhung der Steuerverteilung ist, dass sie sinnvolle Änderungen des Steuersystems erschwert, da jede Änderung des Steuersystems mit Auswirkungen auf das Verteilungssystem als Verfassungsänderung einer Zweidrittel-Mehrheit bedarf (Art. 79 Abs. 2 GG).⁸ Auch inhaltlich anderes Gewicht hat dagegen die in Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG niedergelegte Finanzautonomie als Ausdruck der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie. Die 1998 aufgenommene Garantie einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle mit Hebesatzrecht macht deutliche inhaltliche Vorgaben für die Reform der Gemeindefinanzen und steht einer ersatzlosen Abschaffung der Gewerbesteuer entgegen.

IV. Die aktuellen Reformvorschläge von Regierung, Kommunen und Wirtschaft

1. Die Grundkonzeption der Vorschläge

Die aktuellen Vorschläge zur Reform der Gewerbesteuer bewegen sich zwischen den Polen einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer einerseits und einer Verstärkung ertragsunabhängiger Bemessungsgrundlagenelemente bis hin zur Wertschöpfungssteuer andererseits. Nach Einsetzung der "Arbeitsgruppe Kommunalsteuern" durch das Bundesfinanzministerium hat sich die Diskussion auf drei konkrete Modelle verengt. Konzentriert hat sich die Arbeitsgruppe auf den von der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände unterbreiteten "Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer" (*Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände*, 2003) sowie das sog. Zuschlagsmodell, das die Wirtschaft unter Federführung von BDI und VCI bereits 2001 als "Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer" (*BDI/VCI*, 2001) vorgelegt hatte. Eine Einigung auf ein Modell konnte in der Arbeitsgruppe jedoch nicht erzielt werden.⁹ Daraufhin hat die Bundesregierung einen Gesetzesentwurf in den Bundesrat eingebracht, der als eine Art Kompromissformel die Umgestaltung der Gewerbesteuer zu einer Gemeindefinanzsteuer vorsieht (*BR-Drucksache* 561/03 v. 15.8.2003).

Regierungsentwurf und Kommunalmodell ähneln sich in weiten Teilen: Beide halten an der Gewerbesteuer fest; beide plädieren für eine Ausdehnung auf Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit i.S. von § 18 EStG bei gleichzeitiger Beibehaltung und Erweiterung der Steueranrechnung nach § 35 EStG. Nach beiden Reformkonzepten sollen der Staffeltarif abgeschafft, die

⁸ Insoweit ist fraglich, ob die von der Regierung vorgeschlagene Ersetzung der Gewerbesteuer durch die Gemeindefinanzsteuer ohne Anpassung von Art. 106 GG auskommt, vgl. *Keß* (2003, S. 960).

⁹ S. Abschlussbericht vom 20.6.2003 (<http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage19452/.pdf>).

Steuermesszahlen gesenkt werden. Auch in der Einbeziehung der Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Personenunternehmen und dem Ausschluss vororganschäftlicher Verluste sind sich Regierung und Kommunen einig. Und schließlich ist die Regierung im modifizierten Gesetzesentwurf vom 10. 10. 2003 nun auch auf die Hinzurechnungsforderungen der Kommunen eingeschwenkt.

Dagegen soll nach den von BDI und VCI repräsentierten Vorstellungen der Wirtschaft die Gewerbesteuer ganz zugunsten eines kommunalen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer mit Hebesatzrecht der Gemeinden abgeschafft werden. Die indirekte Beteiligung der Gemeinden am Einkommensteueraufkommen (Art. 106 Abs. 5 GG) wird – flankiert durch eine Absenkung des Tarifs der staatlichen Einkommensteuer – durch unmittelbare Partizipation an den Steuerquellen von Einkommen- und Körperschaftsteuer ersetzt, wobei Bemessungsgrundlage nicht das für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer ermittelte zu versteuernde Einkommen, sondern die Einkommensteuerschuld ist.¹⁰

2. Geben die gegenwärtigen Reformvorschläge Antwort auf die Kritik an der Gewerbesteuer?

a) *Steuersystematische Würdigung*

Dogmatisch unangreifbar ist mit seiner konsequenten Orientierung an der Einkommen- und Körperschaftsteuer nur das Zuschlagsmodell der Wirtschaft. Es verteilt die Lasten der Finanzierung des kommunalen Leistungsangebots gleichheitssatzkonform auf alle Nutznießer dieser Leistungen. Maßstab ist einzig und allein das Leistungsfähigkeitsprinzip. Das Zuschlagsmodell birgt, zumindest aus der Sicht der derzeit Gewerbesteuerpflichtigen, auch das größte Vereinfachungspotenzial, da die Ermittlung einer eigenständigen Bemessungsgrundlage entfällt. Hinzu kommen Transparenzgewinne. Nur in der Breite kann dem Fühlbarkeitspostulat (*Zimmermann/Postlep*, 1980, S. 252) entsprochen werden, das es den Steuerpflichtigen ermöglicht, einen Zusammenhang zwischen Kosten und Nutzen gemeindlicher Leistungen in Wahlentscheidungen umzusetzen.

Das Regierungsmodell geht zwar auch verstärkt in Richtung einer am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Gewinnsteuer, bleibt aber auf halbem Weg stehen. Zwar indiziert die vom Regierungsentwurf vorgesehene Abschaffung der Abziehbarkeit der Gewerbesteuer in Einkommen- und Körperschaftsteuer die endgültige Aufgabe der Objektsteueridee. Auch unterscheidet sich die Bemessungsgrundlage der Gemeindefiskussteuer – abgesehen von den nun wieder aufgenommenen Hinzurechnungstatbeständen – nicht mehr wesentlich von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Dennoch wird in der Begründung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es – anders als in Einkommen- und Körperschaftsteuer – nicht um die Erfassung individueller Leis-

¹⁰ Vorzugswürdig wäre m. E. die Anknüpfung am zu versteuernden Einkommen, vgl. *Hey* (2002, S. 322).

tungsfähigkeit, sondern des objektiven Betriebsertrages gehe (*BR-Drucksache* 561/03, S. 25). Tatbestandlich kommt der Unterschied allerdings hauptsächlich darin zum Ausdruck, dass Faktoren subjektiver Leistungsfähigkeit unberücksichtigt bleiben. Auch der Freibetrag von 25.000 Euro soll rein wirtschaftspolitischen Charakter mit dem Zweck einer Entlastung kleiner Unternehmen haben.¹¹

Verfehlt ist die vom Regierungsentwurf intendierte Aufkommensstabilisierung durch die noch über die Neufassung von § 8a KStG hinausgehende Hinzurechnung von Gesellschafterdarlehens-Zinsen in § 8 Nr. 1 GemWiStG sowie die Begrenzung des Verlustvortrags auf die Hälfte des positiven Gewerbeertrags als Folgewirkung der beabsichtigten Änderungen von § 10d EStG.¹² Es handelt sich bei der Verletzung des Gebots der Finanzierungsfreiheit und des objektiven Nettoprinzips jedoch um ein allgemeines, über die Reform der Gewerbesteuer hinausgehendes Problem.

Systematisch am wenigsten schlüssig ist das Kommunalmodell mit seiner Erweiterung der Hinzurechnung auf sämtliche Zinsen sowie den Finanzierungsanteil von Mieten, Pachten und Leasingraten. Ungeachtet der dargelegten Bedenken gegenüber einer äquivalenztheoretischen Ausgestaltung, ist jedenfalls eine nur partielle Hinzurechnung einzelner Ausgabekategorien, die sich einzelne Wertschöpfungsfaktoren herausgreift, nicht in der Lage, den Anteil der Gemeinde an der unternehmerischen Wertschöpfung abzubilden. Dies vermöchte nur eine echte Wertschöpfungsteuer, deren Bemessungsgrundlage neben den Gewinnen Zinsen, Mieten, Pachten und Löhne erfassen müsste. Gegen eine kommunale Wertschöpfungsteuer spricht aber, dass sie keine Rücksicht auf die finanzielle Leistungsfähigkeit und damit auf die Fähigkeit zur Steuerzahlung nimmt, dass sie Substanzsteuereffekte (*Maiterth*, 2003, S. 13) zur Folge hat und dass sie aufgrund einer ganz eigenständigen Bemessungsgrundlage mit hohem Steuererklärungs- und -verwaltungsaufwand verbunden ist. Zudem ist unklar, wer von einer Wertschöpfungsteuer tatsächlich belastet wird. Zwar geht man davon aus, dass die Wertschöpfungsteuer überwältigt wird (*Wissenschaftlicher Beirat*, 1980, S. 80), doch ob, in welchem Umfang und in welche Richtung Steuerüberwälzungen stattfinden, ist nicht kontrollierbar.¹³

Die von den Kommunen geforderten Hinzurechnungen können schließlich auch nicht aus dem Postulat der Finanzierungsneutralität abgeleitet werden.¹⁴ Aus der Sicht des Steuerpflichtigen ist gerade die Abzugsfähigkeit des Fremdkapitalaufwands Voraussetzung von Finanzierungsneutralität bezüglich der Entscheidung, ob Gewinne zur Finanzierung von Investitionen im Unternehmen stehenge-

¹¹ Wenig präzise wird der Freibetrag in der Begründung des Entwurfs als "Bagatellregelung" (*BR-Drucksache* 561/03, 38) bezeichnet. Als bloße Vereinfachungszwecknorm dürfte ein Freibetrag in diesem Umfang nicht haltbar sein.

¹² Beides Gegenstand des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 8.9.2003, BT-Drucks. 15/1518 (sog. Korb II-Gesetz).

¹³ S. auch *Maiterth* (2003, S. 15), der zutreffend die Intransparenz von auf unkontrollierbare Überwälzungen angelegten Steuern kritisiert.

¹⁴ So aber *Kuban* (2003, S. 5) für den Deutschen Städtetag.

lassen oder entnommen und Investitionen mittels Fremdkapital finanziert werden (*Homburg*, 2000, S. 346). Es ist ein überholtes Argument aus der Äquivalenztheorie, dass es für die Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur nicht darauf ankommt, ob ein Unternehmen mit Fremd- oder Eigenkapital wirtschaftet.

Steuersystematisch verfehlt ist ferner die Beibehaltung der Verzahnung von kommunaler Steuer und Einkommensteuer über § 35 EStG. Einmal mehr bestätigen die Vorschläge von Regierung und Kommunen, dass Not- und Übergangslösungen¹⁵ die Tendenz zur Verstetigung haben. Zum einen verstößt die Erhebung einer Steuer nur um ihrer Anrechnung willen gegen elementare Prinzipien der Effizienz und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Die Gewerbesteuer verfügt – anders als die Körperschaftsteuer in einem Vollarrechnungsverfahren – nicht über eine eigenständige Belastungsfunktion. Dies gilt um so mehr als mit der exakten Anrechnung bei Hebesätzen bis zu 380%, wie sie im Regierungsentwurf vorgesehen ist, die Gewerbesteuer ihre Funktion als Instrument kommunalen Standortwettbewerbs verliert. Wenn es im Wesentlichen nur noch darum geht, die Kommunen zusätzlich zur indirekten Beteiligung am Aufkommen der Einkommensteuer auf der Grundlage von Art. 106 Abs. 5 GG hebesatzabhängig direkt am Einkommensteuerobjekt partizipieren zu lassen, dann rechtfertigt dies jedenfalls nicht eine Steuer mit eigener Bemessungsgrundlage und komplizierten Sonderregeln und den sich hieraus ergebenden privaten Steuerentrichtungs- und öffentlichen Steuererhebungs- und -verwaltungskosten.

Im Übrigen kommt es durch § 35 EStG aufgrund des Problems der Anrechnungsüberhänge, das heißt der Fälle, in denen der gezahlten Gewerbesteuer keine ermäßigungsfähige Einkommensteuer gegenübersteht, nicht zu einer exakten Entlastung. Eine Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände als eine der Hauptursachen für Anrechnungsüberhänge würde das Problem noch erhöhen. Aus der Sicht der Steuerpflichtigen verursacht die Vermeidung von Anrechnungsüberhängen insbesondere bei Personengesellschaften hohen Gestaltungsaufwand (*Schiffers*, 2001, S. 410ff.). Damit leistet die Beibehaltung des Ermäßigungsmodells des § 35 EStG und Ausdehnung auf Freiberufler weiterer Komplizierung Vorschub.

b) Verfassungsrechtliche Würdigung

Das Bundesverfassungsgericht hat Rechtsbehelfe gegen die Gewerbesteuer in der Vergangenheit mit dem Argument zurückgewiesen (vgl. Fn 4), die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer sei geklärt.¹⁶ Veränderte Umstände, die eine neuerliche Überprüfung gerechtfertigt hätten, vermochte es nicht zu erkennen. Sollte es zu einer Reform nur unter Einbeziehung der Einkünfte i.S.v. § 18 EStG kommen, wird sich das Bundesverfassungsgericht den zu erwartenden Anträgen auf Überprüfung der Sonderbelastung am Maßstab von Art. 3 Abs. 1 GG jedoch nicht mehr entziehen können.

¹⁵ Als solche musste § 35 EStG von Anfang an verstanden werden, s. *Hey* (2001, S. 871).

¹⁶ Insbesondere durch BVerfG v. 25. 10. 1977 – 1 BvR 15/75, BVerfGE 46, 224.

Art. 3 Abs. 1 GG ist verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten.¹⁷ Zwar billigt das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsraum zu, nach Regelung dieses Ausgangstatbestandes hat er die einmal getroffene Belastungsentscheidung aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen.¹⁸

Die Ausweitung der Gewerbesteuer auf Selbstständige löst die verfassungsrechtlichen Bedenken nicht, im Gegenteil, sie vertieft die Zweifel. Die Sonderlast wird nicht abgeschafft, sondern lediglich die Rechtfertigungsbedürftige Sollbruchstelle verschoben. Dabei dürfte die Rechtfertigung eher noch schwieriger geworden sein. Jedenfalls das tradierte – wenn auch zweifelhafte – Argument, Gewerbetreibende verursachten besondere Kosten (Ausweisung von Gewerbegebieten, Umweltbelastung etc.), oder die Vervielfältigungsthese, greifen für Freiberufler nicht oder nur im Einzelfall ein. Überdies zwingt gerade die Hinwendung zum Leistungsfähigkeitsprinzip bei folgerichtiger Umsetzung der Belastungsentscheidung zur Einbeziehung aller Einkommensbezieher innerhalb einer Gemeinde. Es reicht also nicht, dass die Erweiterung auf Freiberufler der Annäherung der Berufsbilder des Gewerbetreibenden und der übrigen Selbstständigen Rechnung trägt, vielmehr bedarf es einer Rechtfertigung, warum *nur* Gewerbetreibende und sonstige Selbstständige zur Finanzierung kommunaler Leistungen herangezogen werden, obwohl diese allen Gemeindefinanzierern zugute kommen. Und eine solche lässt sich eben weder auf der Grundlage des Äquivalenz- noch des Leistungsfähigkeitsprinzips finden. Auch der Hinweis auf Unterschiede in der Grundsteuerbelastung etwa gegenüber Land- und Forstwirten und Vermietern vermag die gewerbesteuerliche Verschönerung dieser Gruppen nicht zu rechtfertigen, da Grund- und Gewerbesteuer nicht äquivalent sind und daher nicht in der Weise miteinander saldiert werden können, dass Mehr- oder Minderbelastungen in der einen Steuer durch Vorteile in der anderen Steuer ausgeglichen werden könnten.

Der Vorwurf einer Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG wird auch nicht dadurch salviert, dass es durch die Anrechnung gemäß § 35 EStG im Ergebnis vielfach nicht zu einer finanziellen Mehrbelastung kommt.¹⁹ Selbst wenn man für Zwecke der Feststellung der Ungleichbehandlung eine saldierende Betrachtung des Gewerbesteuernachteils und des Einkommensteuervorteils²⁰ vornimmt, kommt es aufgrund der benannten Problematik der Anrechnungsüberhänge in einer über eine verfassungskonforme Typisierung hinausgehenden Anzahl von

¹⁷ BVerfG v. 7.10.1980 – 1 BvL 50, 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72, 88.

¹⁸ BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151, 155; BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290.

¹⁹ Korn (2003), 13872 ff., zeigt, dass es im Hinblick auf den Solidaritätszuschlag bei Hebesätzen bis 380 Prozent sogar zu geringfügigen Minderbelastungen kommen kann.

²⁰ Zu den Grenzen saldierender Betrachtungen im Verfassungsrecht Hey (2003, S. 226 ff.).

Fällen zu deutlichen Mehrbelastungen. Zwar ließen sich Anrechnungsüberhänge durch Modifizierung von § 35 EStG vermeiden, so dass die pauschale Entlastung von der Gemeindefortschaffungssteuer durchgehend gewährleistet werden könnte. Es bleibt aber die Belastung einer einzelnen Gruppe mit zusätzlichen Steuererklärungs- und -entrichtungspflichten, die noch dazu außer Verhältnis zu den hiermit erzielten Steuermehreinnahmen stehen.²¹

Ohnehin ist § 35 EStG seinerseits dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit ausgesetzt (Hey, 2001, S. 870ff.), und dies mehr denn je. Wenn der Regierungsentwurf nunmehr eine exakte Anrechnung bis 380 Punkte vorsieht, stellt dies zum einen den Zweck der in Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG garantierten Hebesatzautonomie, ja die gesamte Veranstaltung der Gewerbesteuer in Frage. Zwar bleibt der Hebesatz für Kapitalgesellschaften von Bedeutung. Indes begründet die exakte Anrechnung bis 380 Punkte – jedenfalls was die Personenunternehmen angeht – eine gefahrlose Möglichkeit der Erhöhung der kommunalen Einnahmen zu Lasten der Einkommensteuergläubiger. Zum anderen ist nicht erklärlich, warum exakt nur bis 380 Punkte angerechnet wird, während bei darüber liegenden Hebesätzen Mehrbelastungen in Kauf genommen werden müssen. Das für die pauschale Anrechnung zuvor herangezogene Argument der Vereinfachung ist mit der exakten Anrechnung bis 380 Punkte widerlegt. Mit Art. 3 Abs. 1 GG sind derart grundlose Differenzierungen nicht vereinbar.

Mit den Forderungen nach Hinzurechnung verbindet sich zudem die Gefahr von Eingriffen in die Vermögenssubstanz²², wenn Steuern auch in gewinnlosen Perioden gezahlt werden müssen. Aus den Hinzurechnungen resultierende gleichheitssatzwidrige Sonderbelastungen und Substanzbesteuerungen lassen sich weder mit dem Einnahmeerzielungsziel der Kommunen legitimieren noch mit etwaigen, aber ungewissen Abwälzungsmöglichkeiten.

Schließlich nimmt der Regierungsentwurf in seinem Bemühen, unfairer kommunaler Steuerwettbewerb einen Riegel vorzuschieben, eine nicht unbedeutende Einschränkung der von Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 2. Halbsatz GG garantierten Hebesatzautonomie in Kauf, indem Gemeinden in Zukunft nicht mehr nur zur Steuererhebung berechtigt, sondern verpflichtet sind (§ 1 GemWiStG-E), und zwar bei einem gesetzlich vorgeschriebenen Mindesthebesatz von 200%. (§ 16 Abs. 1 Satz 2 GemWiStG-E) (Krit. auch *Keß*, 2003, S. 962).

c) *Administrierbarkeit und Verteilungswirkungen*

Obwohl der Vorschlag eines kommunalen Zuschlags aus steuersystematischer und verfassungsrechtlicher Sicht eindeutig überlegen ist, wird er sich politisch aller Voraussicht nach nicht durchsetzen können. Die Kommunen fürchten die Verteilungswirkungen einer derartigen Systemumstellung. Die Finanzverwaltung hält die Einführung des Zuschlagsmodells jedenfalls kurzfristig für verwaltungstechnisch nicht umsetzbar. Politisch liegt der entscheidende Pluspunkt

²¹ *Wiese/Klass* (2003), 1102; *Djajani* (2003) mit Aufschlüsselung der hierdurch verursachten Steuerberatungskosten.

²² BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 137.

sowohl des Regierungs- als auch des Kommunalmodells darin, dass sie sich in bekannten Bahnen bewegen, keine größeren verwaltungstechnischen Umstellungen erfordern und weder die interkommunale Steuerverteilung noch die interpersonale Steuerverteilung zwischen den einzelnen Gruppen der Gemeindebürger wesentlich verändern.

Ein Festhalten am Altbekannten, aber gerade nicht Bewährten, verpasst indes die sich bietende Chance einer echten Modernisierung des gemeindlichen Steuersystems. Es mag sein, dass die Umstellung auf eine kommunale Einkommensteuer mit größeren Anstrengungen verbunden ist, diese aber würden sich im Hinblick auf den erzielbaren Gewinn an Gleichmäßigkeit und Transparenz der Besteuerung mehr als auszahlen, zumal einige der gegen das Zuschlagsmodell vorgebrachten Einwände wenig rational, zumindest aber aufgebauscht sind.

Dies gilt zunächst für die Stadt-Umland-Problematik (*Kuban*, 2003, S. 101). Die Aufkommensverteilung zwischen den Kommunen ist in erster Linie ein Problem der Zerlegung. Unter Einbeziehung der derzeitigen Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden ist keineswegs gesichert, dass es zu einem ausgeprägten Steuersatzgefälle kommen wird. Auch sollte die Bedeutung der Kommunalsteuerbelastung für die Wahl des Wohnsitzes nicht überschätzt werden. Im Übrigen handelt es sich bei Wohnsitzverlagerungen nicht um ein schlagartiges Phänomen, so dass, falls sich tatsächlich signifikante Wanderbewegungen abzeichnen sollten, Anpassungen möglich bleiben, etwa indem den besonderen Lasten der Kernstädte durch entsprechende Finanzzuweisungen Rechnung getragen wird.

Nicht haltbar ist der Vorwurf, das Zuschlagsmodell sei nicht in der Lage, die derzeitige Konjunkturreagibilität zu vermindern. Es wird dies sehr viel besser leisten können als der Regierungsentwurf. Denn gerade die Ausweitung auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus nichtselbstständiger Arbeit hätte einen deutlich stabilisierenden Effekt. Auch die vorgeschlagene Erhöhung der Beteiligung am Umsatzsteueraufkommen (*BDI/VCI*, 2001, S. 27f.) würde zu einer Nivellierung von Aufkommensunterschieden bei gleichzeitiger Aufkommensstabilisierung führen.

Ebenso scheinen die verwaltungstechnischen Probleme, gegebenenfalls mit gewissen Vergrößerungen, lösbar. Im Lohnsteuerverfahren lassen sich die unterschiedlichen Hebesätze der Wohnsitzgemeinden durch Eintragung in der Lohnsteuerkarte berücksichtigen. Die Verteilung an die Gemeinden kann durch das Betriebsstättenfinanzamt vorgenommen werden. Die Ausgestaltung der Einbeziehung von Kapitaleinkünften hängt in erster Linie davon ab, wie die Zinsbesteuerung in Zukunft aussehen wird. Kommt es zur Einführung einer Abgeltungsteuer, so wäre es denkbar, den Abgeltungsteuersatz um einen Durchschnittshebesatzfaktor zu erhöhen und die Kommunen nach dem bisherigen Schlüssel für den Einkommensteueranteil am Aufkommen aus der Abgeltungsteuer zu beteiligen. Zur Anwendung des individuellen Hebesatzes der jeweiligen Wohnsitzgemeinde käme es dann nur noch in den Fällen der Antragsveranlagung.

Der wahre Grund der Ablehnung dürfte jedoch sein, dass man politisch nicht bereit ist, die Verantwortung für eine Verschiebung von Steuerlasten von "der

Wirtschaft“ auf breitere Bevölkerungsschichten zu übernehmen.²³ Auch fürchtet man die Konsequenz der breiten Kontrolle gemeindlicher Ausgaben- und Steuerpolitik. Eine gleichheitssatzkonforme Neuordnung kann jedoch nur dadurch erreicht werden, dass die Gemeindefinanzierung auf sämtliche Nutznießer kommunaler Leistungen verteilt wird. Belastet wird die Diskussion durch einen Mangel an Rationalität. Schließlich werden Steuern stets und ausschließlich von natürlichen Personen getragen und nicht von “der Wirtschaft”. Unternehmen reagieren gerade auf ertragsunabhängige Steuern mit dem Versuch der Überwälzung. Auch wenn also tatbestandlich nur Unternehmen erfasst werden, sind Steuerträger wohlmöglich genau jene Steuerpflichtigen, die angeblich verschont werden sollen, nämlich die breite Bevölkerung als Konsumenten, und zwar ungezielt, denn Überwälzungsprozesse lassen sich kaum steuern.

V. Fazit

Es ist schwer erträglich, dass die Politik, obwohl mit dem Zuschlagsmodell ein in sich schlüssiges Konzept auf dem Tisch liegt, die Chance grundlegender Steuervereinfachung nicht ergreift und statt dessen steuersystematisch verfehlte und verfassungsrechtlich zweifelhafte Notlösungen bevorzugt. Der Fehler liegt darin, dass das Pferd von hinten aufgezäumt wurde. Die Variable in der Reformgleichung ist, bei juristisch-ökonomisch richtiger Bemessungsgrundlage und feststehendem Aufkommensbedarf der Steuertarif, im Fall der Kommunen der Hebesatz. Die Politik irrt, wenn sie die Bemessungsgrundlage durch Hinzurechnungen zur Erzielung eines bestimmten Aufkommens missbraucht. Gleichmäßigkeit und Aufkommensstabilität wird sie nicht ernten, sondern nur neuerliche Komplizierung und berechtigtes Ausweichverhalten.

Literaturverzeichnis

- Bitzer, Kilian und Joachim Lang (2000), *Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen*, Berlin.
- Bundesverband der Deutschen Industrie und Verband der Chemischen Industrie (2001), *Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer: Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer*, Köln.
- Djanani, Christiana, Gernot Brähler und Christian Lösel (2003), “Die Anrechnung der Gewerbeertragsteuer auf die Einkommensteuer”, *Betriebs-Berater*, Jg. 58, H. 24, 1254–1257.
- Hey, Johanna (2001), “Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer?”, *Finanzrundschau*, Jg. 83, H. 17, S. 870–880.

²³ S. die Kritik bei *Kuban* (2003, S. 101), die hierin – ohne dies zu begründen – einen Verlust an “Steuergerechtigkeit” sieht.

- Hey, Johanna (2002), "Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern", *Steuer und Wirtschaft*, Jg. 79, H. 4, S. 314–325.
- Hey, Johanna (2003), "Saldierung von Vor- und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen", *Archiv des öffentlichen Rechts*, Jg. 128, H. 2, S. 226–254.
- Homburg, Stefan (2000), *Allgemeine Steuerlehre*, 2. Aufl. München.
- Keß, Thomas (2003), "Entwicklungen und Kritik der geplanten Gemeindefinanzsteuer", *Finanzrundschau*, Jg. 85, H. 18, 959–963.
- Kirchhof, Paul (2002), "Die Reform der kommunalen Finanzausstattung", *Neue Juristische Wochenschrift*, Jg. 55, H. 21, S. 1549–1550.
- Korn, Klaus (2003), "Zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer", *Kölner Steuerdialog*, Jg. 36, H. 9, 13871–13873.
- Kuban, Monika (2003), "Städtische Finanzen: Kollaps oder Reform!", *Zeitschrift für Kommunalfinanzen*, Jg. 53, H. 5, S. 97–101.
- Maiterth, Ralf (2003), *Beurteilung unterschiedlicher Reformvorschläge für die Gewerbesteuer aus betriebswirtschaftlicher Sicht*, Betriebswirtschaftliche Diskussionsbeiträge der Humboldt-Universität zu Berlin Nr. 26.
- Schiffers, Joachim (2001), "Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG", *Die Steuerberatung*, Jg. 44, H. 9, S. 403–413.
- Tipke, Klaus (2000), *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, 2. Aufl., Köln.
- Tipke, Klaus (2003), *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. II, 2. Aufl., Köln.
- Tipke, Klaus und Joachim Lang (2002), *Steuerrecht*, 17. Aufl., Köln.
- Vorschlag der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände für eine modernisierte Gewerbesteuer (2003), *Zeitschrift für Kommunalfinanzen*, Jg. 53, H. 5, S. 102–104.
- Wiese, Götz Tobias und Tobias Klass (2003), "Der Gesetzentwurf zur Ablösung der Gewerbesteuer durch die Gemeindefinanzsteuer", *GmbH-Rundschau*, Jg. 94, H. 19, S. 1101–1105.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982), *Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland*, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 31, Bonn 1982.
- Zimmermann, Horst und Rolf-Dieter Postlep (1980), "Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern", *Wirtschaftsdienst*, Jg. 61, H. 5, S. 248–253.

52. JAHRGANG
2003

Herausgeber:
Juergen B. Donges
Johann Eekhoff
Christian Watrin

INSTITUT FÜR
WIRTSCHAFTSPOLITIK
AN DER UNIVERSITÄT
ZU KÖLN



LUCIUS

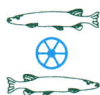
ZEITSCHRIFT FÜR WIRTSCHAFTSPOLITIK

52. JAHRGANG
2003

Herausgeber:
Juergen B. Donges
Johann Eekhoff
Christian Watrin

SONDERDRUCK

INSTITUT FÜR
WIRTSCHAFTSPOLITIK
AN DER UNIVERSITÄT
ZU KÖLN



et LUCIUS
LUCIUS