

Schemmel, Lothar

**Article**

## Verfassungskonform und finanzpolitisch vorteilhaft: Ein aktueller Vorschlag zum Abbau und Ersatz der Gewerbsteuer

ifo Schnelldienst

**Provided in Cooperation with:**

Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich

*Suggested Citation:* Schemmel, Lothar (2002) : Verfassungskonform und finanzpolitisch vorteilhaft: Ein aktueller Vorschlag zum Abbau und Ersatz der Gewerbsteuer, ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 55, Iss. 10, pp. 22-28

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/163779>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

Das Bundeskabinett hat am 27. März 2002 der Einrichtung einer Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen zugestimmt. Im Mittelpunkt ihrer Arbeit sollen die Zukunft der Gewerbesteuer sowie die finanziellen Folgen einer effizienteren Abstimmung von Sozial- und Arbeitslosenhilfe für die Gebietskörperschaften stehen. Die Kommission hat sich am 23. Mai 2002 konstituiert und soll ihre Ergebnisse Mitte der nächsten Legislaturperiode vorlegen. Zur Zukunft der Gewerbesteuer kann die Kommission auf eine Reihe neuerer Vorschläge zurückgreifen. Das Karl-Bräuer-Institut hat jüngst seine Forderung nach einem Abbau der Gewerbesteuer wiederholt und mit detaillierten Vorschlägen für den Ersatz der Gewerbesteuer sowie für den Ausgleich der Mindereinnahmen untermauert (vgl. Schemmel 2002). In diesem Beitrag werden die Vorschläge zusammenfassend dargelegt.

### Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen des Gewerbesteuerabbaus

Der Ausgangspunkt dieses Vorschlags ist eine Analyse der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für den Abbau von Gemeindesteuern, da die Chancen für eine Realisierung von Reformvorschlägen in hohem Maße davon abhängig sind, in welchem Umfang sie Verfassungsänderungen erfordern. Dies gilt insbesondere für den Abbau der Gewerbesteuer. Wäre zum Beispiel die Gewerbesteuer in der Verfassung festgeschrieben, bedürfte ihre Abschaffung einer Zwei-Drittel-Mehrheit in Bundestag und Bundesrat (Art. 79 Abs. 2 GG), und dies würde die politischen Chancen eines solchen Vorschlags mindern. Tatsächlich steht aber weder die kommunale Steuerautonomie noch der bundesstaatliche Finanzausgleich einer Abschaffung der Gewerbesteuer im Wege.

### Kommunale Steuerautonomie kein Reformhindernis

Von kommunaler Steuerautonomie spricht vor allem das Verwaltungsrecht. Es meint damit die Befugnis der Gemeinden, im Rahmen der Gesetze Steuersatzungen zu beschließen, mit denen Hebesätze bestimmt oder vom Landesgesetzgeber zugelassene Gemeindesteuern erhoben werden. Wenn es hingegen um den Bestand der Gewerbesteuer oder um die finanzielle Eigenverantwortung der Gemeinden geht, zählt allein die Verfassung, das Grundgesetz. Dieses kennt jedoch

den Begriff der Steuerautonomie gar nicht, sondern teilt lediglich Besteuerungskompetenzen zu, und zwar vor allem dem Bund und den Ländern, die diese zum Teil an die Gemeinden übertragen haben. Diese Übertragungen können indes auch wieder rückgängig gemacht werden.

Bei der Gewerbesteuer sind die Besteuerungskompetenzen auf Bund, Länder und Gemeinden verteilt:

- Die *Gesetzgebungshoheit* übt der Bund aus. Dabei muss er allerdings den Gemeinden von Verfassungs wegen ein Hebesatzrecht einräumen (Art. 106 Abs. 6 GG). Diese Teilkompetenz begründet jedoch keinen Bestandsschutz. Die Gesetzgebungshoheit des Bundes umfasst nämlich auch das Recht, die Gewerbesteuer abzuschaffen und mit ihr das Hebesatzrecht bei dieser Steuer außer Kraft zu setzen.
- Die *Aufkommenshoheit* an der Gewerbesteuer steht den Gemeinden zu. Aber trotz verfassungsgesetzlicher Absicherung (Art. 106 Abs. 6 GG) gewährt sie keinen Bestandsschutz, denn sie erlangt nur dann Bedeutung, wenn diese Steuer erhoben wird (vgl. z.B. Siekmann 1999). Die Gemeinden könnten sich also nicht auf ihre Aufkommenshoheit berufen, wenn der Bund die Beseitigung der Gewerbesteuer beschließt.
- Die *Verwaltungshoheit* an der Gewerbesteuer liegt bei den Ländern, die sie zu einem Teil auf die Gemeinden über-

\* Lothar Schemmel ist stellvertretender wissenschaftlicher Leiter des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler e.V.

tragen haben. Von den Finanzämtern, die zur Landesverwaltung gehören, werden die Besteuerungsgrundlagen ermittelt und im Steuermessbescheid festgesetzt; den Gemeinden obliegt lediglich die Erhebung der Gewerbesteuer. Diese Teilkompetenz kann den Gemeinden ebenso entzogen werden, wie sie ihnen übertragen wurde.

Der Gesetzgeber besitzt also offensichtlich die Kompetenz zum Abbau der Gewerbesteuer, Hebesatzrecht und Aufkommenshoheit stehen dem nicht entgegen. Auch bedarf es keiner Streichung der Gewerbesteuer aus dem Verfassungstext, denn der Gesetzgeber ist nicht dazu verpflichtet, jede der in der Verfassung genannten Steuern zu erheben.

### Wahrung des finanziellen Gleichgewichts im Bundesstaat

Indes ist der Abbau von Steuern nicht nur eine Kompetenzfrage, sondern muss auch mit den übrigen einschlägigen Vorgaben des Grundgesetzes vereinbar sein. Der in der Verfassung geregelte Finanzausgleich bestimmt ein finanzielles Gleichgewicht im Bundesstaat, das vom Steuergesetzgeber nicht gestört werden darf. Sowohl der Bund als auch die Länder und die Gemeinden sollen über die erforderlichen Mittel verfügen, um die ihnen von Verfassungen wegen obliegenden Aufgaben gleichmäßig zu erledigen. Da der Abbau der Gewerbesteuer beim Bund zu Mehreinnahmen, bei Ländern und Gemeinden per saldo zu erheblichen Mindereinnahmen führt, sind Ausgleichsmaßnahmen unerlässlich. Auf welchem Wege dieser Ausgleich erfolgt, ist den Bestimmungen des Grundgesetzes zum Finanzausgleich nicht zu entnehmen. Ein Ausgleich mit Hilfe von Steuereinnahmen ist ebenso zulässig wie ein Ausgleich durch einen Abbau und eine Neuverteilung von Ausgaben und Aufgaben im Bundesstaat oder eine Mischung dieser Maßnahmen. Allerdings muss die neue Steuerverteilung gleichmäßig sein, weil das Grundgesetz Steuererhöhungen ausschließt, die nur wegen Ungleichgewichten in der Steuerverteilung vorgenommen werden (Art. 106 Abs. 3 Nr. 2 GG).

### Berücksichtigung der Selbstverwaltung der Gemeinden

Über diesen quantitativen Ausgleich hinaus ist eine qualitative Kompensation erforderlich. Dies ergibt sich aus dem Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden. Das Grundgesetz stellt in Art. 28 Abs. 2 fest, dass zu den Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung »eine den Gemeinden zustehende wirtschaftskraftbezogene und mit Hebesatzrecht ausgestattete Steuerquelle« gehört. Dieser Vorgabe muss nicht – wie heute – mit der Gewerbesteuer entsprochen werden; ihr genügt auch jede andere verfassungsrechtlich zu-

lässige Steuerquelle, die wirtschaftskraftbezogen ist und ein Hebesatzrecht aufweist.

Da die Verfassung lediglich diese beiden Kriterien vorgibt, aber keinen bestimmten Ersatz der Gewerbesteuer nennt, verbleiben steuer- und finanzpolitische Spielräume. Sie räumen dem Gesetzgeber jedoch keine neuen Kompetenzen ein. Insbesondere gewährt die Verfassung den Gemeinden im Falle eines Gewerbesteuerabbaues kein eigenständiges Steuererfindungsrecht, denn auch die Gesetzgebungskompetenz für den Ersatz der Gewerbesteuer liegt beim Bund. Dieser muss seinerseits die Vorgaben der Finanzverfassung hinsichtlich der zulässigen Steuertypen beachten (vgl. z.B. Jachmann 2001) und unter diesen den Ersatz für die Gewerbesteuer finden. »Neue« Steuertypen oder Steuerbeteiligungen bedürfen verfassungsändernder Zwei-Drittel-Mehrheiten in Bundestag und Bundesrat.

### Steuer- und finanzpolitische Grenzen der kommunalen Besteuerungsrechte

Bei der Wahrnehmung seines verfassungsrechtlichen Spielraums sollte der Gesetzgeber zudem die steuer- und finanzpolitischen Anforderungen beachten, mit denen die Gemeindesteuern an allokativen politischen, wachstums- und stabilitätspolitischen sowie verteilungspolitischen Zielsetzungen ausgerichtet werden. Unter steuerpolitischen Aspekten sind insbesondere Anforderungen der Steuergerechtigkeit, der Belastungsbegrenzung, der Steuervereinfachung und der Vermeidung eines übermäßigen Steuerlastgefälles zu beachten. Unter finanzwirtschaftlichen Aspekten sollten Gemeindesteuern der Finanzierung selbstbestimmter kommunaler Leistungen dienen, die Bürgerpräferenzen hinsichtlich der Höhe der kommunalen Belastung ausreichend berücksichtigen, die Steuerkraftunterschiede nicht verschärfen und keine starken Aufkommensschwankungen besitzen. Der Gesetzgeber sollte sich an folgende *Leitlinien* halten:

- Die Wahl der Bemessungsgrundlage und die Gestaltung des Hebesatzrechts müssen den Anforderungen der *Steuergerechtigkeit* im Sinne einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit genügen. Die Finanzierung allgemeiner kommunaler Leistungen, die einzelnen (Gruppen von) Gemeindebürgern nicht zugerechnet werden können, erfordert wie auf Ebene des Gesamtstaates eine Belastung nach der Leistungsfähigkeit. Erforderlich sind ferner eine umfassende Bemessungsgrundlage und eine Einbeziehung aller Gemeindebürger bzw. aller Betriebe im Gemeindegebiet. Der Grundsatz der *fiscal equivalence* ist gewahrt.
- Die *Abgabenbelastung* darf durch das Hebesatzrecht nicht weiter angespannt werden, weil sie bereits auf einem sehr hohen Belastungsniveau angelangt ist. Nach Berechnungen des Karl-Bräuer-Instituts, in denen das

Aufkommen von Steuern und Abgaben ins Verhältnis gesetzt wird zum Volkseinkommen (vgl. Stern 2000, S. 26 f.), beträgt die Abgabenquote im Jahre 2002 bereits 56,6% (Karl-Bräuer-Institut 2001). Um zusätzliche Steuerlasten zu vermeiden, sollte das Hebesatzrecht begrenzt und der Steuertarif vor Anwendung des Hebesatzrechts gesenkt werden.

- Aus Gründen der *Steuervereinfachung* müssen Komplizierungen des Steuerrechts für Steuerzahler und Finanzverwaltung vermieden werden. Der Vereinfachungsgewinn aus dem Abbau der Gewerbesteuer darf nicht durch komplizierte Gestaltungen des Hebesatzrechts und seine Erstreckung auf das Quellenabzugsverfahren (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) aufgezehrt werden.
- Unnötige *Ausweichreaktionen* und unerwünschte *Umgehungshandlungen* müssen ebenfalls vermieden werden. Aus diesem Grund darf sich das Hebesatzrecht nicht auf eine schmale Bemessungsgrundlage beziehen und darf keine starken Steuerlastgefälle entstehen lassen. Letzteres erfordert vor allem eine Begrenzung der Hebesätze; eine begrenzende Wirkung wäre auch von der (zusätzlichen) Zulassung von Bürgerentscheiden über Abgaben- und Haushaltsfragen zu erwarten.
- Das kommunale Hebesatzrecht sollte ausschließlich der Finanzierung *zusätzlicher* kommunaler Leistungen dienen. Dies setzt eine genauere Beachtung des Konnexitätsprinzips in dem Sinne voraus, dass Bund und Länder die von ihnen beschlossenen, aber von den Gemeinden durchzuführenden Pflichtaufgaben selbst finanzieren, wenn sie den Gemeinden keinen Spielraum bei der Ausführung einräumen. Zudem kann das kommunale Hebesatzrecht nur dann seine Wirkung voll entfalten, wenn die Gemeinden in konjunkturellen Normallagen auf die Kreditaufnahme verzichten. Die Gemeinden sollten ebenso wie der Bund und die Länder verpflichtet werden, ihre Haushalte materiell auszugleichen.
- Das kommunale Hebesatzrecht sollte ausschließlich zur Finanzierung *erforderlicher* kommunaler Leistungen dienen. Was erforderlich ist, sollte im Zweifelsfalle von den ansässigen Bürgern und Betrieben entschieden werden, denn diese müssen ja auch die zusätzlichen Mittel über das Hebesatzrecht aufbringen. Da solche Entscheidungen oftmals nicht in allgemeinen Wahlen zur politischen Führung der Gemeinde getroffen werden können, sollte die Zulassung von Bürgerentscheiden in Haushaltsfragen in Betracht gezogen werden.
- Das kommunale Hebesatzrecht sollte so eingerichtet werden, dass es die beträchtlichen *Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden* nicht noch verstärkt. Dies verlangt eine Bemessungsgrundlage ohne starke regionale Verzerrungen und eine Begrenzung des Hebesatzrechts.

Diesen steuer- und finanzpolitischen Anforderungen wird die Gewerbesteuer trotz Unternehmensteuerreform nicht ge-

recht. Bei den *Kapitalgesellschaften*, die von der Anrechnungsregelung ausgeschlossen sind, machen sich nach wie vor die altbekannten Mängel der Gewerbesteuer bemerkbar, nämlich Mehrfach- und Sonderbelastungen, Verzerrungen im nationalen und internationalen Wettbewerb, unnötige Komplizierungen des Steuerrechts sowie die Gefahren der Substanzbesteuerung und der Krisenverschärfung.<sup>1</sup> Diese Mängel haben zwar bei den Personengesellschaften dank der Gewerbesteuer-Anrechnung weitgehend an Wirkung verloren, doch hat die Anrechnungsregelung zugleich neue Mängel und Gefahren verursacht. Sie führt nämlich in vielen Fällen zu Restbelastungen mit Gewerbesteuer in Abhängigkeit vom Standort sowie zu willkürlichen und nicht vortragsfähigen Anrechnungsüberhängen. Damit hat sie nicht nur ihr Ziel verfehlt, die Personengesellschaften gleichwertig zu entlasten, sondern hat sogar verfassungsrechtliche Bedenken hervorgerufen.

### Vorschlag des Karl-Bräuer-Instituts zu Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer sollte wegen ihrer Mängel und Gefahren vollständig abgebaut werden. Die Mindereinnahmen der Gemeinden sollten durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer ausgeglichen werden. Als Ersatz für das Hebesatzrecht an der Gewerbesteuer sollte das Hebesatzrecht am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer aktiviert werden. Ein ähnliches Hebesatzrecht sollte bei der Körperschaftsteuer neu eingerichtet werden.

### Erfüllung verfassungsrechtlicher Anforderungen

Die *Hebesatzrechte bei Einkommen- und Körperschaftsteuer* erfüllen die Anforderung des Art. 28 Abs. 2 GG, dass die Gemeinden über eine eigene wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht verfügen müssen. Das Hebesatzrecht am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer hat der Verfassungsgesetzgeber bereits im Jahre 1969 als Instrument zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung geschaffen und in die Verfassung (Art. 106 Abs. 5 GG) aufgenommen. Dieses Hebesatzrecht lässt sich durch den einfachen Gesetzgeber, also ohne Verfassungsänderung, aktivieren.<sup>2</sup> Zudem ist unter den gegenwärtig zulässigen Steuern die Einkommensteuer (neben der Gewerbeertragsteuer) die einzige, die sowohl mit einem kommunalen Hebesatzrecht versehen ist, als auch den geforderten Bezug zur

<sup>1</sup> Wegen der Senkung des Körperschaftsteuersatzes haben die Gewerbesteuer und ihre Mängel sogar relativ an Gewicht gewonnen.

<sup>2</sup> Das Hebesatzrecht zugunsten der Gemeinden steht ähnlichen Besteuerungsrechten der Länder an der Einkommensteuer nicht im Wege, die sich dann allerdings auf den Länderanteil am Aufkommen dieser Steuer beziehen müssten. Um Überbelastungen der Steuerzahler zu vermeiden, müsste eine gemeinsame Grenze für die Ausübung dieser Besteuerungsrechte festgesetzt werden.

Wirtschaftskraft aufweist.<sup>3</sup> Die Einführung eines ähnlich gestalteten Hebesatzrechts bei der Körperschaftsteuer verlangt zwar eine Verfassungsänderung, doch dürften die dazu erforderlichen Mehrheiten unschwer zu erhalten sein, weil dieses Hebesatzrecht den Bezug der Gemeinden zur Wirtschaftskraft stärkt und die Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften insoweit herstellt.

Die erhöhte *Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer* wahrt (zusammen mit der Anpassung des Steuersatzes bei der Körperschaftsteuer) das finanzielle Gleichgewicht im Bundesstaat und vermeidet Überbelastungen der Steuerzahler aus einer ungleichgewichtigen Verteilung der Steuereinnahmen. Auch diese Ersatzmaßnahme hat der Verfassungsgesetzgeber bereits akzeptiert und in die Verfassung (Art. 106 Abs. 5 a GG) aufgenommen. Da die Umsatzsteuer das flexible Element des Finanzausgleichs ist, entspricht die Erhöhung des Gemeindeanteils auch in dieser Hinsicht den Vorstellungen des Verfassungsgesetzgebers.<sup>4</sup>

### Steuer- und finanzpolitische Vorteile

Das Modell des Karl-Bräuer-Instituts besitzt zahlreiche steuer- und finanzpolitische Vorteile. Zum Teil entstehen sie aus der Beseitigung der oben genannten gewerbsteuerlichen Mängel und Gefahren. Zu diesen Vorteilen gehören unter steuerpolitischen Aspekten: Bereinigung der Besteuerung von einer ungerechtfertigten Sonderbelastung; Vereinfachung des Steuerrechts durch Wegfall einer unnötigen und komplizierten Steuer; Erleichterungen und Entlastungen für Steuerzahler, Finanzverwaltung und Finanzgerichte; Beseitigung der Gefahr von Substanzeingriffen durch die Besteuerung; Beseitigung von gewerbsteuerbedingten Verzerrungen im nationalen und internationalen Wettbewerb sowie Anpassung an die Besteuerung im Binnenmarkt. Hinzu kommen die Vorteile des Gewerbesteuerersatzes. Die Aktivierung des Hebesatzrechts am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer macht aus diesem eine echte *Gemeindeeinkommensteuer*, die am Prinzip einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ausgerichtet sowie den Prinzipien der Allge-

meinheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung verpflichtet ist. Die Gemeindeeinkommensteuer lässt sich zudem so gestalten, dass die Abgabenlast ihrerwegen nicht weiter ansteigt, eine möglichst einfache Ermittlung, Festsetzung und Erhebung dieser Steuer gewährleistet ist sowie die weitgehende Vermeidung von Ausweichreaktionen und Umgehungshandlungen erwartet werden darf (siehe unten).

Auch unter *finanzpolitischen Aspekten* weist der Vorschlag des Instituts deutliche Vorteile auf. Die Gemeinden werden infolge ihrer stark erhöhten Beteiligung an der Umsatzsteuer mit *stetiger fließenden Einnahmen* ausgestattet; zugleich nehmen sie mit ihren Steuereinnahmen *nachhaltiger am Wirtschaftswachstum teil* als mit der Gewerbesteuer. Beides verringert die Gefahr prozyklischer Einflüsse der Kommunalhaushalte auf das Wirtschaftswachstum. Zudem können die übermäßigen Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden abgebaut werden, soweit sie auf die Gewerbesteuer zurückgehen. Die beiden vom Institut vorgeschlagenen *Schlüssel* »örtlicher Umsatz abzüglich pauschalierter Vorleistungen« sowie »Beschäftigtenzahl« können so gestaltet werden, dass die Streuung der kommunalen Einnahmen aus der Umsatzsteuer geringer ist als die der Gewerbesteuererinnahmen (siehe unten). Sie bilden damit ein Gegengewicht zum Hebesatzrecht bei der Einkommensteuer, das die Steuerkraftunterschiede eher akzentuiert.

Schließlich ist der Vorschlag des Instituts mit einer *Verbesserung der kommunalpolitischen Willensbildung* verbunden. Denn es werden nicht nur jene Verzerrungen abgebaut, zu denen die Sonderbelastung eines Teils der Gemeindemitglieder und die »geräuschlose« Finanzierung zusätzlicher Ausgaben über das Hebesatzrecht bei der Gewerbesteuer geführt haben. Darüber hinaus stärkt das Hebesatzrecht bei der Einkommensteuer das Interesse der Gemeindemitglieder an der finanzpolitischen Willensbildung. Es berücksichtigt in Abhängigkeit von seiner Gestaltung die Bürgerpräferenzen und belebt den Steuerwettbewerb zwischen den Gemeinden. Beides verbessert die Voraussetzungen für eine sparsame, d.h. zurückhaltende und effiziente Verwendung von Steuergeldern.

### Ausgleich der Steuerausfälle und Neuverteilung der Finanzmassen

Der Abbau der Gewerbesteuer verursacht *Mindereinnahmen* in den öffentlichen Haushalten von verhältnismäßig geringem Umfang. Wenn zur Bezifferung der Mindereinnahmen angenommen wird, dass das Aufkommen der Gewerbesteuer 24 Mrd. € beträgt<sup>5</sup> und wenn ferner die Mehreinnahmen aus dem Abbau dieser Steuer, die vor allem bei Ein-

<sup>3</sup> Der Begriff »Wirtschaftskraft«, der nicht nur in Art. 28 Abs. 2 GG, sondern auch in Art. 104 a Abs. 4 GG verwendet wird, bezieht sich auf den Umfang des in einer Region entstandenen Einkommens; als Maßstab dient das regionale Inlandsprodukt bzw. das Inländereinkommen je Einwohner. Vgl. G. Scholz, Kommentar zu Art. 28 GG, Anm. 84 d, in: T. Maunz, G. Dürig (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, Loseblatt; H. Fischer-Menshausen, Kommentar zu Art 104a GG, Anm. 30, in: I. v. Münch und Ph. Kunig (Hrsg.), 1996.

<sup>4</sup> Der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer braucht jedoch nicht den Anforderungen des Art. 28 Abs. 2 GG zu entsprechen, weil diese nur von *einer* kommunalen Steuerquelle erfüllt sein müssen. Im Modell des Instituts ist dies das Hebesatzrecht an den Gemeindeanteilen bei Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer kann also nicht deshalb abgelehnt werden, weil er kein Hebesatzrecht aufweist. Ebenso falsch wäre es aber auch, den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer deshalb in der Schublade »Zuweisung« abzulegen, denn er ist ebenso wie der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer eine *eigentliche Ertragshoheit* der Gemeinden.

<sup>5</sup> Schätzung für das Jahr 2001; vgl. *Arbeitskreis Steuerschätzung*, Ergebnis der Sitzung November 2001.

kommen- und Körperschaftsteuer entstehen<sup>6</sup>, mit 14 Mrd. € in Rechnung gestellt werden, dann belaufen sich die Mindereinnahmen netto auf rund 10 Mrd. €. <sup>7</sup> Diese Beispielsrechnung zeigt, in welchem hohem Grade sich der Abbau der Gewerbesteuer selbst finanziert. Dabei ist noch nicht einmal berücksichtigt, dass er auch aufgrund seiner konjunkturbelebenden und wachstumsfördernden Wirkung Steuer-mehreinnahmen bewirken dürfte.

Zur Deckung der Mindereinnahmen bietet sich eine ebenso sachgerechte wie einfache Lösung an. In Betracht kommt nämlich vor allem eine Anpassung der Körperschaftsteuer, weil sonst nach dem Abbau der Gewerbesteuer beim Status quo der Steuersätze ein beträchtliches Steuergefälle zwischen Kapital- und Personengesellschaften entstünde: Die Kapitalgesellschaften würden nach dem Wegfall der Gewerbesteuer nur mehr mit dem Körperschaftsteuersatz von 25%, die Personengesellschaften jedoch mit einem Einkommensteuersatz von bis zu 42% (im Jahre 2005) besteuert. Deshalb ist es sachgerecht, den Körperschaftsteuersatz anzuheben und daraus resultierende Mehreinnahmen zur Finanzierung des Gewerbesteuerabbaus zu nutzen. Soll Aufkommensneutralität erreicht werden, müsste der Steuersatz von 25 auf 37% angehoben werden, was aber immer noch unter der heute bestehenden Belastung von Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (Hebesatz 400) liegt. Bei dem vom Institut angestrebten Körperschaftsteuersatz von 35% müsste zwar mit Mindereinnahmen gerechnet werden, denen jedoch höhere wachstumsbedingte Steuer-mehreinnahmen als im Falle der Aufkommensneutralität gegenüberstehen könnten.

Bei der *Neuverteilung der Finanzmassen* sieht das Modell des Karl-Bräuer-Instituts vor, dass die Mindereinnahmen der Gemeinden in der Hauptsache ersetzt werden durch Mehreinnahmen aus der Umsatzsteuer (Schemmel 2002, S. 178 f.). Der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer wäre demnach so weit zu erhöhen, dass den Gemeinden insgesamt keine Mindereinnahmen aus dem Abbau der Gewerbesteuer erwachsen. Diese Neuverteilung des Umsatzsteueraufkommens ginge zwar zu Lasten des Bundes und der Länder, jedoch erhielten diese zum Ausgleich Mehreinnahmen aus der auch steuerpolitisch sachgerechten Anhebung der Körperschaftsteuer.

<sup>6</sup> Im Fall ihres Abbaus wird die Gewerbesteuer nicht mehr bei Einkommensteuer und Körperschaftsteuer als Betriebsausgabe abgezogen und bei der Einkommensteuer entfällt zusätzlich ihre Anrechnung. Ferner wird angenommen, dass die Entlastungen der Unternehmen zu Gewinnerhöhungen führen. Siehe im Einzelnen Schemmel (2002, S. 57 f.).

<sup>7</sup> Ceteris paribus. Im Reformzeitpunkt dürften die Einnahmen und ihre Veränderungen jedoch von den genannten Beträgen abweichen, und zwar aus verschiedenen Gründen: Aktualisierung der Basis für die Steuer-schätzung, Korrektur von Schätzannahmen, Änderungen im Steuerrecht wie z.B. die Reduzierung des Einkommensteuersatzes, Berücksichtigung der Kassenwirksamkeit von Minder- und Mehreinnahmen.

### Zur Aufteilung des Umsatzsteueranteils auf die Gemeinden

Um die Mindereinnahmen aus dem Gewerbesteuerabbau bei den Gemeinden auszugleichen, müsste der Umsatzsteueranteil der Gemeinden um etwa 13 Mrd. € erhöht werden. Der schon bestehende Anteil (2,2% des modifizierten Umsatzsteueraufkommens) weist ein Volumen von rund 3 Mrd. € auf. Der Gemeindeanteil umfasst die Ansprüche aller Gemeinden, weil eine Beteiligung am Aufkommen der Umsatzsteuer auf Gemeindeebene nicht praktikabel ist. Folgerichtig verlangt die Verfassung, dass das den Gemeinden insgesamt zustehende Aufkommen der Umsatzsteuer auf der Grundlage eines orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssels an die einzelnen Gemeinden weitergeleitet wird (Art. 106 Abs. 5 a GG). Dieser Grundsatz sollte auch für die Weiterleitung des erhöhten Umsatzsteueranteils gelten.

Der kommunale Anteil an der Umsatzsteuer sollte mit Hilfe des örtlichen Netto-Umsatzes und ergänzend an Hand der örtlichen Beschäftigtenzahl auf die einzelnen Gemeinden verteilt werden. Beide Schlüssel sind orts- und wirtschaftsbezogen, weil sie in pauschalierender Weise an die örtliche Wertschöpfung anknüpfen. Sie entsprechen damit der Vorgabe des Verfassungsgesetzgebers und sind zugleich geeignet, das Interesse der Gemeinden an der Ansiedlung und der Existenz von Unternehmen wach zu halten. Hervorzuheben ist ferner, dass beide Schlüssel einfach zu ermitteln und anzuwenden sind, weil sie auf bereits eingeführten amtlichen Statistiken aufbauen und deshalb keine zusätzlichen statistischen Hilfsarbeiten für die Unternehmen mit sich bringen. Die Berechnung dieser Schlüssel wäre Aufgabe der Verwaltung. Schließlich lassen sich die vorgeschlagenen Schlüssel aufgrund ihrer gegenläufigen Verteilungswirkungen so miteinander kombinieren, dass übermäßige Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden vermieden werden.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Schlüssel örtlicher Netto-Umsatz einen nahezu vollständigen und unmittelbaren Bezug zur Wirtschaftskraft besitzt, während die Beschäftigtenzahl die Wertschöpfung im Gemeindegebiet nur eingeschränkt abbildet. Deshalb sollte der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer schwergewichtig nach dem örtlichen Netto-Umsatz auf die Gemeinden verteilt werden.<sup>8</sup> Der Schlüssel Beschäftigtenzahl kann ergänzend eingesetzt werden, um allzu großen Steuerkraftunterschieden entgegenzuwirken. Das Gewicht der beiden Schlüssel braucht jedoch nicht vorweg festgelegt zu werden, weil es den Verhältnissen zum Reform- bzw. Anwendungszeitpunkt Rechnung tragen sollte. Dies schließt *Übergangsschlüssel* ein, die ne-

<sup>8</sup> Da eine solche Verteilung in etwa der Verteilung der Einnahmen aus einer eng definierten Wertschöpfungsteuer entspricht, sollte sie auch von den Gemeinden einschließlich der Städte akzeptiert werden können, die sich lange Zeit für einen Umbau der Gewerbesteuer zu einer Art Wertschöpfungsteuer eingesetzt haben.

ben den vom Institut vorgeschlagenen Elementen auch gewerbesteuerbezogene Daten enthalten. Ein Ausgleich von Steuerkraftunterschieden kann nicht zuletzt auch über den kommunalen Finanzausgleich erreicht werden.

### Zur Gestaltung des Hebesatzrechts am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Die Besteuerungskompetenz des neuen Hebesatzrechts erstreckt sich auf den Gemeindeanteil in Höhe von rund 22 Mrd. €. Dieses Finanzvolumen dürfte wegen kommunaler Mehreinnahmen aus dem Abbau der Gewerbesteuer und mit der Einrichtung eines Hebesatzrechts bei der Körperschaftsteuer auf etwa 27 Mrd. € ansteigen. Damit übertrifft es das Finanzvolumen von rund 24 Mrd. €, das mit dem Hebesatzrecht bei der Gewerbesteuer eingehoben wird.

Das Hebesatzrecht knüpft im Vorschlag des Karl-Bräuer-Instituts an die Einkommensteuer-Veranlagung an. Dabei wird zunächst die tarifliche Einkommensteuer ebenso wie heute ermittelt. Erst danach wird sie um den 15%igen Gemeindeanteil verringert, so dass Spielraum für den kommunalen Hebesatz entsteht.<sup>9</sup> Ihm unterliegen grundsätzlich alle Einkünfte, die auch in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eingehen, ausgenommen Dividenden, die bereits vom kommunalen Hebesatzrecht bei der Körperschaftsteuer erfasst werden. Da die Hebesätze erst im Veranlagungsverfahren angewendet werden, wird auch das Quellensteuerverfahren nicht verändert. Sogar der 15%ige Gemeindeanteil, der in der Lohnsteuer und in den Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer enthalten ist, wird weiterhin an die Gemeinden abgeführt. Er gilt als Abschlag auf die Gemeindeeinkommensteuer, deren endgültige Höhe von der jeweils hebesatzberechtigten Gemeinde bestimmt wird. Lediglich die Verteilung des Gemeindeanteils wird umgestellt, und zwar auf eine Verteilung nach Gesamteinkommen, bei Einkünften aus Gewerbebetrieb ergänzt durch eine zusätzliche Zerlegung nach dem Betriebsstättenprinzip. Der Hebesatz wird vorerst auf 150% begrenzt, so dass die Gemeindeeinkommensteuer den Umfang des 15%igen Gemeindeanteils nicht übersteigt. Nach Verringerung der Steuerlast durch Senkung des gesamten Steuertarifs (einschließlich des Spitzensteuersatzes auf 35%) kann das Hebesatzrecht in begrenztem Umfang auch zur Erzielung kommunaler Mehreinnahmen eingesetzt werden, wobei darauf zu achten ist, dass die Tarifentlastung durch das Hebesatzrecht keinesfalls aufgezehrt wird.

<sup>9</sup> Siehe Kasten. Vgl. zu diesem Verfahren insbesondere Hansmeyer und Zimmermann (1993, S. 232 f.)

#### Hebesatzrecht der Gemeinden an ihrem Einkommensteueranteil

Anwendung beim einzelnen Steuerzahler

Hebesatz 150% = ohne Veränderung der Einkommensteuerbelastung

	€
<b>Zu versteuerndes Einkommen</b>	<b>80 000</b>
<b>Einkommensteuer nach Tarif 2005<sup>a)</sup></b>	<b>25 686</b>
Staatssteuer (Bund und Land) (85% von 25 686 € =)	21 833
Gemeindesteuer pauschal (15% von 25 686 € =)	3 853
<b>Festgesetzt werden:</b>	
Staatssteuer	21 833
Gemeindesteuer (Messbetrag: 2 568,6 €; Hebesatz: 150% =)	3 853
<b>Einkommensteuer insgesamt</b>	<b>25 686</b>

<sup>a)</sup> Einkommensteuertarif 2005 (Art. 1 Nr. 40 Steuersenkungsgesetz i.d.F. des Art. 2 Gesetz zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetzes, BGBl. 2000 I S. 1813).

### Steuer- und finanzpolitische Vorteile der vorgeschlagenen Gestaltung

Die vorgeschlagene Gestaltung entspricht damit dem steuerpolitischen Erfordernis der *Steuerlastbegrenzung*. Zudem genügt sie den Erfordernissen der *Steuervereinfachung* und der *Transparenz* der Besteuerung, indem sie den Tarif der Einkommensteuer intakt lässt und so dessen Maßstabs- und Signalfunktion hinsichtlich Belastung und Progression bewahrt. Zugleich wird verhindert, dass bei der Quellenbesteuerung, also zum Beispiel bei der Lohnsteuer, mit einer Vielzahl von Einkommensteuertarifen gearbeitet werden muss, die aus der Kombination des abgesenkten Tarifs mit den verschiedenen kommunalen Zuschlägen entstehen würden. Die Anwendung der kommunalen Hebesätze erst im Rahmen des Veranlagungsverfahrens geht einher mit einer *Verschönerung der Betriebe von zusätzlichen steuerlichen Hilfsarbeiten*. So wird verhindert, dass der Vereinfachungsgewinn aus dem Abbau der Gewerbesteuer durch neue Komplizierungen aus dem Ersatz für diese Steuer aufgezehrt wird.<sup>10</sup>

Aus *finanzpolitischer Sicht* besitzt die vorgeschlagene Gestaltung des Hebesatzrechts den Vorteil einer relativ hohen *Merklichkeit* bei allen Gemeindemitgliedern, so dass sich die finanzpolitische Willensbildung in den Gemeinden verbessern dürfte. Zusammen mit einer genaueren Beachtung des Konnexitätsprinzips kann so eine *stärkere Berücksichtigung von Bürgerpräferenzen* erreicht werden. Durch die Anwen-

<sup>10</sup> Lohnsteuerzahler können die Gemeindeeinkommensteuer nicht durch Verzicht auf die Antragsveranlagung umgehen, denn ihre Lohnsteuer enthält mit dem 15% igen Gemeindeanteil eine pauschale Vorauszahlung auf diese Abgabe. Bis zu einem Hebesatz von 150% (siehe Kasten) sind Mindereinnahmen wegen unterlassener Antragsveranlagungen ausgeschlossen. Bei höheren Hebesätzen, die nach einer spürbaren Senkung des Einkommensteuertarifs zulässig sein sollten, wären Mindereinnahmen nur insoweit zu befürchten, wie die Gemeindeeinkommensteuer den 15%igen Gemeindeanteil übersteigt. Im Jahr 1995 waren 6% der Lohnsteuerzahler ohne Veranlagung; sie wiesen im Durchschnitt eine Lohnsteuer von 205 € im Jahr auf. Vgl. Statistisches Bundesamt (2000, S. 526).

derung des Betriebsstättenprinzips wird dem Wohnstättenprinzip bei der Steueraufkommensverteilung entgegenwirkt und das Interesse der Gemeinden daran gefördert, dass Arbeitsplätze in ihrem Bereich bereitgestellt werden.<sup>11</sup>

## Literatur

Hansmeyer, K.H. und H. Zimmermann (1993), »Möglichkeiten der Einführung eines Hebesatzrechts beim gemeindlichen Einkommensteueranteil«, *Archiv für Kommunalwissenschaften*.

Jachmann, M. (2001), »Kommentar zu Art. 105 GG, Anm. 31«, in: H. v. Mangoldt, F. Klein und Chr. Stark (Hrsg.), *Das Bonner Grundgesetz, Kommentar*, 4. Aufl. Bd. 3, (m.w.N.).

Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2001), *Aktualisierte Berechnung der volkswirtschaftlichen Einkommensbelastungsquote*, Rundschreiben 10.

Münch, I. v. und Ph. Kunig (Hrsg., 1996), *Grundgesetz-Kommentar*, Bd. 3, 3. Aufl.

Schemmel, L. (2002), *Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau*, Heft 94 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Wiesbaden.

Siekman, H. (1999), »Kommentar zu Art. 106, Anm. 51«, in: M. Sachs (Hrsg.), *Grundgesetz, Kommentar*, 2. Aufl.

Statistisches Bundesamt (2000), *Statistisches Jahrbuch*, Wiesbaden.

Stern, V. (2000), *Steuer- und Abgabenbelastung in Deutschland*, Heft 91 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Wiesbaden.

---

<sup>11</sup> In die gleiche Richtung wirken das Hebesatzrecht an der Körperschaftsteuer und die Verteilung des Umsatzsteueranteils der Gemeinden nach dem örtlichen Netto-Umsatz.