

Felice-Alfredo Avella

Substitution der Gewerbesteuer

- unter Berücksichtigung von Steuervereinfachung und
Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung -

Substitution der Gewerbesteuer

- unter Berücksichtigung von Steuervereinfachung und
Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung -

Inauguraldissertation zur

Erlangung des akademischen Grades

eines Doktors der Rechte

der Universität Mannheim

vorgelegt von

Felice-Alfredo Avella

12. Januar 2004

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2003/2004 von der Fakultät für Rechtswissenschaft der Universität Mannheim als Dissertation angenommen. Zu diesem Zeitpunkt befand sich die Gewerbesteuerdiskussion auf ihrem Höhepunkt. Mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer wurden wahre Proteststürme der Betroffenen ausgelöst. Zwar konnte sich die sog. Gemeindegewerbesteuer im Vermittlungsverfahren letztlich nicht durchsetzen, jedoch ist auch künftig mit weiteren Reformversuchen des Steuergesetzgebers an der Gewerbesteuer zu rechnen, welche die Gemeindegewerbesteuer wieder aufleben lassen könnten. In der veröffentlichten Fassung wurde die Gemeindegewerbesteuer sowie erste Literatur hierzu berücksichtigt.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater *Professor Dr. Hans-Wolfgang Arndt*, der diese Arbeit thematisch angeregt, kritisch betreut und mir nicht nur in fachlicher Hinsicht wertvolle Ratschläge gegeben hat. Wesentlich zum Gelingen der Arbeit haben auch die hervorragenden Arbeitsbedingungen an seinem Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht beigetragen. Herzlich danken möchte ich ebenso *Professor Dr. Thomas Puhl*, der bereitwillig die Anfertigung des Zweitgutachtens übernahm.

Bedanken möchte ich mich auch bei der Landesgraduiertenförderung Baden-Württemberg, die meine Arbeit finanziell unterstützt hat.

Meinen Kolleginnen und Kollegen aus der "Steuerbibliothek", *Jana Bauer, Claudia Bourfeindt, Karoline Schmidt, Dr. Sandra Schwarz* und *Stephan Scholz* sowie den Kollegen vom Lehrstuhl, *Dr. Thomas Fetzer, PD Dr. Kristian Fischer, Dr. Thomas Groß* und *Dr. Andreas Schirra* danke ich für die exzellente und freundschaftliche Zusammenarbeit. Herzlicher Dank gilt ferner Frau *Gertrud Bruck* für die unermüdliche Durchsicht des Manuskripts.

Mein größter Dank gilt schließlich meiner Ehefrau *Christine* für ihre umfassende Unterstützung und Geduld sowie meinem Sohn *Gianluca* für die willkommene Abwechslung.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis.....	VI
Abkürzungsverzeichnis	XIV
A. Problemstellung und Gang der Untersuchung.....	1
B. Die Gewerbesteuer als wichtigste Gemeindesteuer.....	4
I. Allgemeine Charakteristik.....	4
II. Einordnung in das System der Steuerarten.....	4
III. Finanzverfassungsrechtliche Kompetenzen	6
1. Gesetzgebungskompetenz.....	6
2. Ertragskompetenz	6
3. Verwaltungskompetenz	7
IV. Grundlagen der Besteuerung	7
1. Steuergegenstand	7
2. Bemessungsgrundlage	7
3. Besteuerungsverfahren	8
V. Wichtige historische Änderungen des Gewerbesteuerrechts	9
1. Einführung der Gewerbesteuerumlage und Beteiligung an der Einkommensteuer	9
2. Wegfall der Lohnsummensteuer.....	9
3. Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer.....	10
4. Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG.....	11
VI. Entwicklung und Bedeutung der Gewerbesteuer	12
VII. Rechtfertigung der Gewerbesteuer	14
1. Äquivalenzprinzip.....	14
2. Leistungsfähigkeitsprinzip.....	16
3. Gegenwärtiger Diskussionsstand.....	17
VIII. Kritik an der Gewerbesteuer	18
1. Kritik aus Sicht der Gewerbebetriebe.....	19
a) Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte.....	19
b) Substanzbesteuerung und Krisenverschärfung.....	19

VII

c) Beeinflussung unternehmerischer Entscheidungen	20
d) Einwirkung auf den Wettbewerb	21
e) Sondersteuer für Großbetriebe.....	22
2. Kritik aus Sicht der Gemeinden.....	22
a) Finanzausstattung der Gemeinden	22
b) Abhängigkeit von wenigen Großbetrieben	23
3. Kritik aus Sicht der Wissenschaft.....	24
a) Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip	24
b) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip	24
c) Komplizierung des Steuerrechts	25
4. Kritik an der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG	25
a) Hintergrund für die Einführung des § 35 EStG	25
b) Regelungsgehalt.....	26
c) Probleme	27
aa) Anrechnungsbetrag und effektive Belastung	27
bb) Verursachung von Anrechnungsüberhängen.....	28
(1) Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen.....	29
(2) Horizontaler Verlustausgleich und Verlustabzug	30
(3) Vertikaler Verlustausgleich.....	30
cc) Anrechnung bei Mitunternehmerschaften	31
dd) Zusammenfassung	32
5. Zwischenfazit.....	34
IX. Verfassungsrechtliche Problematik	35
1. Gewerbesteuer	35
2. Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG	37
a) Finanzverfassungsrechtliche Betrachtung	38
aa) Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer und Verhältnis zur Einkommensteuer.....	39
bb) Gewerbesteueranrechnung und Finanzverfassungsrecht.....	41
b) Gleichheitsrechtliche Betrachtung.....	43
aa) Anknüpfung an den Gewerbesteuermeßbetrag	43
bb) Nichterfassung von Anrechnungsüberhängen.....	45
cc) Ungleichbehandlung gegenüber Kapitalgesellschaften.....	47

VIII

dd) Unterschiedliche Belastung ausgeschütteter Gewinne mit Gewerbsteuer	48
c) Ergebnis	49
3. Zusammenfassung	50
X. Europarechtliche Bedenken gegen die Gewerbsteuer	50
XI. Der Blick über die Grenze	54
1. Frankreich	54
2. Italien	55
3. Luxemburg	56
4. Österreich	56
5. Schweiz	57
XII. Ergebnis	57
1. Weitere Reformen oder Abschaffung der Gewerbsteuer?	57
2. Verfassungsrechtliche Garantie der Gewerbsteuer?	59
C. Anforderungen an eine Substitution der Gewerbsteuer	61
I. Ermittlung und Gewichtung relevanter Kriterien	61
II. Verfassungsrechtliche Vorgaben einer Neuordnung der Gemeindefinanzen	62
1. Kommunale Selbstverwaltungsgarantie	62
2. Garantie einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle	63
3. Kommunales Hebesatzrecht	64
4. Zwischenergebnis	69
a) Verfassungsrechtliche Kriterien	69
b) Umfang der Verfassungsänderungen und politische Durchsetzbarkeit	70
III. Kommunalpolitische Kriterien	71
1. Die Stellung der Gewerbsteuer im Gemeindefinanzsystem	71
a) Kommunale Finanzsituation und aktuelle Probleme	71
b) Überblick über die Einnahmenstruktur der Gemeinden	72
aa) Vermögenshaushalt	72
bb) Verwaltungshaushalt	73
(1) Gewerbsteuer	73
(2) Gemeindeanteil an der Einkommensteuer	73
(3) Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer	74
(4) Grundsteuer	74
(5) Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern	75

(6) Gebühren	76
c) Implikationen für die derzeitige Reformdiskussion.....	77
2. Inhaltliche Maßstäbe für die Ausgestaltung kommunaler Steuern.....	79
a) Orientierung am Leistungsfähigkeits- oder am Äquivalenzprinzip?.....	79
aa) Grundsätzliche Problematik	79
bb) Äquivalenzprinzip und fiskalische Äquivalenz.....	81
cc) Kombination von Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip	83
b) Konjunkturunabhängigkeit und Stetigkeit des Steueraufkommens.....	84
c) Gewinnabhängige versus gewinnunabhängige Besteuerung.....	85
d) Merklichkeit kommunaler Steuern	87
e) Interessenband zwischen Gemeinden und Unternehmen	89
f) Gleichmäßigkeit der Aufkommensstreuung	90
g) Erhebungs- und Entrichtungseffizienz.....	91
3. Zwischenergebnis: Kommunalpolitische Kriterien	92
IV. Das Effizienzprinzip und die Forderung weiterer Steuervereinfachungen	94
1. Das Effizienzprinzip	94
a) Erklärungs- und Entrichtungseffizienz	95
b) Veranlagungs- und Erhebungseffizienz.....	97
aa) Qualitative Zusammensetzung des Steuersystems	98
bb) Technische Ausgestaltung der Steuern.....	98
cc) Reformeifer des Gesetzgebers und Umsetzungsprobleme bei der Finanzverwaltung	100
c) Kontrolleffizienz.....	102
d) Zwischenfazit.....	105
2. Steuervereinfachung	106
a) Hintergrund für die Forderung nach Steuervereinfachung.....	106
b) Implikationen für einen Gewerbesteuerersatz	108
aa) Entflechtung des bundesstaatlichen Finanzgefüges	108
bb) Anknüpfung an bereits bestehende Steuern	111
cc) Reduzierung der Einkunftsarten durch Wegfall der Gewerbesteuer.....	112
dd) Ausweitung des Quellensteuerabzugsverfahrens	113

V. Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform	115
1. Hintergrund für eine Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform.....	115
2. Relevante Kriterien für einen Gewerbesteuerersatz aus Sicht einer fortzuführenden Unternehmenssteuerreform.....	116
a) Wettbewerbsneutralität	116
aa) Ökonomische Betrachtungsweise.....	117
bb) Juristische Betrachtungsweise.....	119
cc) Wettbewerbsneutralität im Bereich der direkten Besteuerung.....	119
b) Rechtsformneutralität.....	123
aa) Begriff	123
bb) Ökonomische Betrachtungsweise.....	125
cc) Juristische Betrachtungsweise.....	127
(1) Grundlegende Unterschiede in der Unternehmensbesteuerung	127
(2) Gleichartigkeit von Personen- und Kapitalgesellschaften	128
(a) Gewinn als Vergleichsmaßstab.....	129
(b) Steuersystematische Berührungspunkte	130
(c) Zwischenergebnis	131
(3) Rechtsformneutralität und Leistungsfähigkeitsprinzip	133
dd) Möglichkeiten einer rechtsformneutralen Besteuerung durch Aufgabe des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung.....	135
(1) Annäherung der Kapitalgesellschaft an die Personengesellschaft: Teilhabersteuer	136
(2) Annäherung der Personengesellschaft an die Kapitalgesellschaft: Betriebsteuer.....	137
(3) Zwischenergebnis.....	141
c) Folgerungen für eine fortzusetzende Unternehmenssteuerreform bei Abschaffung der Gewerbesteuer.....	141
aa) Verhältnis zwischen direkter und indirekter Besteuerung	141
bb) Reform der Unternehmensbesteuerung	142
(1) Annäherung der Personengesellschaft an die Kapitalgesellschaft	142
(2) Reduzierung und Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen	142
(3) Annäherung von Einkommensteuerspitzen- und Körperschaftsteuertarif.....	143

D. Analyse der Alternativen zur Kompensation des Gewerbesteuerabbaus	145
I. Modernisierung oder Revitalisierung der Gewerbesteuer	145
II. Kommunales Steuererfindungsrecht	148
III. Erhöhte Beteiligung an den Gemeinschaftssteuern	150
1. Höhere Beteiligung an der Einkommensteuer	150
a) Erhöhung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer	150
b) Einrichtung eines Hebesatzrechtes beim Gemeindeanteil an der Einkommensteuer	153
c) Eigenständige Gemeindeeinkommensteuer	154
aa) Konzeption	154
bb) Würdigung	156
(1) Auswirkungen auf die Transparenz der Kommunalpolitik	156
(2) Zu einem möglichen Anstieg der Verwaltungskosten	157
(3) Zu einer möglichen zusätzlichen Steuerbelastung	159
(4) Zu möglichen Verschiebungen im Steueraufkommen der Gebietskörperschaften	162
(5) Zu möglichen Wanderungsbewegungen	163
(6) Zu möglichen Unterschieden in der kommunalen Finanzausstattung	166
cc) Zwischenergebnis	169
2. Einführung einer Beteiligung an der Körperschaftsteuer	170
3. Kommunaler Zuschlag auf die bundesgesetzlich geregelte Einkommen- und Körperschaftsteuer	173
4. Höhere Beteiligung an der Umsatzsteuer	175
a) Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer	175
b) Einrichtung eines Zuschlags- bzw. Hebesatzrechtes an der Umsatzsteuer	177
IV. Ergebnis	179
E. Beurteilung ausgewählter Gewerbesteuerersatzmodelle	181
I. Wertschöpfungsorientierte Besteuerung	182
1. Wertschöpfungsteuer	182
a) Darstellung des Modells	182
b) Würdigung	182
aa) Zur breiten Ausgestaltung einer Wertschöpfungsteuer	182

bb) Zur eingeschränkten Umsetzung des Äquivalenzprinzips und ihre Folgen	183
cc) Zur gewinnunabhängigen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage	184
dd) Verwaltungsaufwand	186
ee) Zwischenergebnis	189
2. Kommunale Betriebssteuer	189
a) Darstellung des Modells	189
b) Würdigung	190
3. Gemeindefortschrittssteuer im Kleid einer revitalisierten Gewerbesteuer	191
a) Darstellung des Gesetzesentwurfs	191
b) Würdigung	192
4. Zusammenfassende Bewertung	194
II. Einkommensorientierte Besteuerung	195
1. KBI: Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer	195
a) Darstellung des Modells	195
b) Würdigung	196
aa) Zur eingeschränkten Umsetzung des Äquivalenzprinzips	196
bb) Zu möglichen Steuervereinfachungen	197
cc) Mögliche Folgen aus der Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer	198
2. BDI/VCI: Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer	200
a) Darstellung des Modells	200
b) Würdigung	201
aa) Struktur der kommunalen Steuereinnahmen und ihre Folgen	201
bb) Steuervereinfachung	204
cc) Zur Vermeidung entstehender Progressionseffekte	207
dd) Beitrag zur Reform der Unternehmensbesteuerung	208
ee) Zur Gestaltbarkeit der unternehmerischen Bemessungsgrundlage	209
ff) Zu einer möglichen Verschiebung der Steuerbelastung	210
gg) Zur möglichen Verschlechterung der Konkurrenzsituation für große Kernstädte	213
3. Zwischenfazit	214

XIII

4. Notwendige Korrekturen des <i>BDI/VCI</i> -Modells	216
a) Einschränkung bilanzpolitischer Maßnahmen und Tarifgestaltung	216
b) Abweichende Bemessungsgrundlage	217
c) Höhere Zuschlagssätze für Unternehmen	218
d) Reform der Grundsteuer	219
III. Ergebnis	219
1. Zusammenfassung	219
2. Procedere zur Umsetzung des <i>BDI/VCI</i> -Modells	221
a) Verfassungsänderungen	221
b) Einfachgesetzliche Änderungen	221
aa) Aufhebung von Gesetzen und Verordnungen	221
bb) Änderungen im Rahmen des Einkommensteuergesetzes	221
(1) Systematik der Einkunftsarten	221
(2) Bemessungsgrundlage	221
(3) Tarif	221
(4) Besteuerungsverfahren	221
cc) Änderungen im Rahmen des Körperschaftsteuergesetzes	222
(1) Bemessungsgrundlage	222
(2) Tarif	222
F. Ergebnisse der Untersuchung	223
I. Thesenförmige Zusammenfassung	223
II. Ausblick	224
Literaturverzeichnis	226

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abl.	Amtsblatt
ABl. EG	Amtsblatt der EG
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BB	Der Betriebs-Berater
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BK	Bonner Kommentar zum Grundgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BW	Baden-Württemberg

bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
DAI	Deutsches Anwaltsinstitut e. V.
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaftslehre
d.h.	das heißt
DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStGb	Deutscher Städte und Gemeindebund
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft(en)/Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ErbStG	Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
e. V.	eingetragener Verein
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgende
FA	Finanzarchiv
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FN-IDW	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer

FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GemWiStG	Gemeindefinanzierungssteuergesetz
GemWiStG-E	Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GKV	Gesetzliche Krankenversicherung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau
GNOFÄ	Grundsätze zur Organisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens
GrEStG	Gründerwerbsteuergesetz
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
IAS	International Accounting Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
INF	Die Information über Steuern und Wirtschaft
IStR	Internationales Steuerrecht
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ	Juristen-Zeitung
KAG	Kommunalabgabengesetz
KBI	Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStZ	Kommunale Steuerzeitschrift
lit.	littera

m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OECD-MA	Muster eines Abkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen
o.g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o.V.	ohne Verfasser
PartG	Gesetz über die politischen Parteien
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Satz, Seite
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften
sog.	sogeannter/sogeannte/sogeanntes
StB	Der Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StEntlG 1999/2000/2002	Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002
SteuerStud	Steuer und Studium
StSenkErgG	Steuersenkungsergänzungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz

XVIII

StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuern und Wirtschaft
StWK	Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	unter anderem/und andere
v.	von/vom
VCI	Verband der Chemischen Industrie e.V.
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
VO	Verordnung
VZ	Veranlagungszeitraum
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WUR	Wirtschaftsverwaltungs- und Umweltrecht
z.B.	zum Beispiel
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

A. Problemstellung und Gang der Untersuchung

Die Diskussion zur Reform der Gemeindefinanzen, insbesondere zur Reform der Gewerbesteuer als der umstrittensten Gemeindesteuer, hält an. Die Reformvorschläge reichen von der Abschaffung der Gewerbesteuer und ihrer Ersetzung durch neue Gemeindesteuern und/oder durch einen Anteil der Gemeinden an der Umsatzsteuer bzw. Einkommen- und Körperschaftsteuer bis hin zur „Revitalisierung“ und „Modernisierung“ der Gewerbesteuer. Aus Sicht der Wissenschaft ist die jüngste Diskussion¹ um den Gewerbesteuerabbau u.a. in der mißlungenen Regelung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG² begründet. Angesichts weiter sinkender kommunaler Steuereinnahmen stellt sich die Frage, ob die Gewerbesteuer als Einnahmequelle der Gemeinden geeignet ist. Als wichtiger Baustein des Gemeindefinanzsystems haben sich Überlegungen zum Gewerbesteuerabbau auch mit einem geeigneten kommunalen Ersatz zu befassen. Hierzu hatte die Bundesregierung ursprünglich eine Reformkommission eingesetzt. Zwar sollte mit der geplanten Gemeindefinanzreform³ die Zukunft der Gewerbesteuer bestimmt und das kommunale Finanzsystem neu geordnet werden⁴, jedoch wurde die Kommission im Herbst 2003 aufgelöst, als feststand, daß innerhalb der verschiedenen Arbeitsgruppen kein einheitliches Ergebnis zustande kommen würde.

In seiner Rede vom 27.6.2002 äußerte sich der Bundesminister der Finanzen wie folgt: „Eine der zentralen steuerpolitischen Aufgaben der nächsten Legislaturperiode besteht in der Reform der Gemeindefinanzen. Jede wirtschaftliche Schwächephase zeigt von neuem, wie konjunkturreegibel die Gewerbesteuer ist. Dies führt dazu, daß die Gemeinden, die noch vor kurzem insgesamt deutliche Überschüsse hatten, in kurzer Zeit in Defizite rutschen. Deshalb haben wir eine Expertenkommission eingesetzt, die Möglichkeiten der Gemeindesteuerreform aufzeigen soll. Die Ergebnisse möchte ich nicht präjudizieren. Aber Sie können sicher sein, neben der Sicherung der Gemeindefinanzen wird die Beachtung der Standortqualität für die Unternehmen in Deutschland Berücksichtigung finden“⁵.

¹ FAZ v. 29.10.2002, Nr. 251, S. 13; FAZ v. 11.4.2002, Nr. 84, S. 2; FAZ v. 22.3.2002, Nr. 69, S. 14; FAZ v. 8.3.2002, Nr. 57, S. 15; *Sachverständigenrat*, Jahresgutachten 2001/02, BT-Drs. 14/7569, Tz. 374 ff., 379.

² *Korezkij*, BB 2001, 389, 394; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 2003, § 35 Rn. 2.

³ BT-Drs. 14/7110, S. 24. Zuletzt wurde unter dem Vorsitz des *BMF* die Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“ eingerichtet, in der Vertreter von Bund, Ländern und Kommunen sowie der Wirtschaft vertreten waren.

⁴ FAZ v. 25.3.2002, Nr. 71, S. 13; vgl. Pressemitteilung des Bundesministeriums der Finanzen im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de.

⁵ Pressemitteilung des *BMF* v. 27.6.2002, Rede des Bundesministers der Finanzen v. 27.6.2002, "Grundsätze der Finanzpolitik in Deutschland und Europa: Bilanz und Perspektive" anlässlich der Klausurtagung des Managerkreises der Friedrich-Ebert-Stiftung in Berlin, Thema: Finanz- und Wirtschaftspolitik.

Welches Ausmaß eine wirtschaftliche Schwächephase haben kann, zeigt das Beispiel der Landeshauptstadt Bayerns: München hat im Juli 2002 auf den massiven Einbruch bei der Gewerbesteuer mit einer sofortigen Haushaltssperre und einem Investitionsstopp reagiert⁶. Die Konjunkturanfälligkeit verlangt, die stark schwankende Gewerbesteuer durch eine stabile Einnahmequelle zu ersetzen, um eine sinnvollere kommunale Investitionspolitik zu ermöglichen. *Stein* äußert sich zu dieser Problematik wie folgt⁷: „Akuter steuerpolitischer Handlungsbedarf besteht für eine Reform der Gemeindefinanzen. Die Mängel der Gewerbesteuer als Einnahmequelle der Kommunen und als Belastungselement der betroffenen Steuerpflichtigen sind so gravierend, daß eine Lösung dieses Problems mehr als fällig ist. Es ist zwar eine Kommission eingesetzt worden, aber auch hier gilt: Neue Reformmodelle können politischen Umsetzungswillen nicht ersetzen.“ Diese Aussage ist auf die Tätigkeit und den Erfolg von Kommissionen übertragbar. Denn mit der Einsetzung von Reformkommissionen ist die Umsetzung notwendiger Reformen nicht gewährleistet. Das zeigt sich an der Auflösung der ursprünglich eingesetzten Gemeindefinanzreformkommission, die letztlich an den gegensätzlichen Interessen der Unternehmen und Gemeinden scheiterte⁸.

Ziel dieser Arbeit soll es sein, die Gewerbesteuerdiskussion umfassend aufzuarbeiten, indem die unterschiedlichen Positionen der Gemeinden, Unternehmen und Wissenschaft im Hinblick auf ihre Kritik an der Gewerbesteuer und die darauf aufbauenden Reformvorschläge dargestellt und beurteilt werden. Zudem soll die Widersprüchlichkeit der verschiedenen Positionen aufgedeckt und so ein Beitrag zur Versachlichung der stark interessen geprägten Diskussion geleistet werden. Im Teil B werden Grundlagen der Gewerbesteuer referiert und Kritik aus Sicht der Beteiligten dargestellt. Ferner werden verfassungsrechtliche Probleme der Gewerbesteuer sowie der im Zusammenhang zu betrachtenden Anrechnung nach § 35 EStG aufgezeigt. Europarechtliche Bedenken gegen die Gewerbesteuer sowie der Blick über die Grenze zeigen, daß der Weg der Gewerbesteuer vorgezeichnet ist. Während einige Nachbarstaaten ursprünglich nach dem deutschen Weg verfahren sind, kommt es immer häufiger zu einer Abkehr von der Gewerbesteuer. Auch in bezug auf den europäischen Harmonisierungsprozeß im Bereich der direkten Besteuerung und damit verbunden der Unternehmensbesteuerung sollte die Abschaffung der Gewerbesteuer an erster Stelle stehen.

⁶ Süddeutsche Zeitung v. 25.7.2002, S. 1.

⁷ *Stein*, Deutschland im Stimmungstief, 2002, S. 3, 12.

⁸ *Keß*, FR 2003, 959.

Im Teil C werden Anforderungen an eine Substitution der Gewerbesteuer diskutiert. Solche Anforderungen ergeben sich u.a. aus verfassungsrechtlicher bzw. kommunalpolitischer Sicht. Darüber hinaus sollten sich aus dem Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer entgegen vorangegangener Reformen erhebliche Steuervereinfachungen einstellen. Damit soll gleichzeitig ein Beitrag zur Versachlichung der sehr stark interessengeprägten Diskussion um die Gewerbesteuer geleistet, und dem Gesetzgeber sollen weitere Möglichkeiten zur Fortsetzung der Steuervereinfachung an die Hand gegeben werden. Ferner werden Ansätze zur Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung aufgezeigt, weil ein Gewerbesteuerabbau die Unterschiede in diesem Bereich offen zutage treten läßt. Als Ergebnis dieses Teils sind Kriterien aufzustellen, die bei der Diskussion um die Gewerbesteuer zu beachten sind. Sie dienen im Teil E als Beurteilungsmaßstab für einige vom Verfasser ausgewählte Reformvorschläge.

Weil die derzeit diskutierten Reformmodelle lediglich einen Ausschnitt aus den Möglichkeiten abbilden, mit denen man die Gewerbesteuer ersetzen kann oder aus verschiedenen Möglichkeiten kombiniert werden, sind im Teil D mögliche Alternativen einer Gewerbesteuer-substitution zu referieren. Dabei werden auch solche Möglichkeiten erörtert, welche die Gemeinden für sich in Anspruch nehmen können, z.B. durch die Einführung neuer kommunaler Steuern. Daneben wird die Ausweitung bestehender Anknüpfungspunkte, z.B. die erhöhte Beteiligung an bestehenden Gemeinschaftsteuern, geprüft. Ferner werden einige aktuelle Reformvorschläge, namentlich die Modernisierung oder Revitalisierung der Gewerbesteuer, diskutiert. Es wird sich zeigen, daß diese Vorschläge nicht weiter zu beachten sind, weil sie nur die Gewerbesteuer reformieren wollen. Im Teil D erfolgt eine Vorauswahl dahingehend, solche Vorschläge bereits im Vorfeld zu verwerfen, die an der Gewerbesteuer festhalten wollen. Sie werden im Teil E keiner weiteren Würdigung mehr unterzogen.

Im Teil E werden einige vom Verfasser ausgewählte Vorschläge für einen Gewerbesteuerersatz diskutiert und anhand der in Teil C entwickelten Kriterien bewertet. Im Zwischenfazit wird ein Votum für denjenigen Reformvorschlag stehen, der nach Meinung des Verfassers grundsätzlich am besten geeignet ist, diesen Kriterien gerecht zu werden. Ferner ist auf notwendige Korrekturen sowie auf das Procedere bei der Umsetzung des bevorzugten Reformvorschlags einzugehen. Die Ergebnisse der Untersuchung werden in Teil F in einer thesenförmigen Zusammenfassung dargestellt. Mit einem Ausblick auf die künftige Unternehmensbesteuerung schließt die Arbeit ab.

B. Die Gewerbesteuer als wichtigste Gemeindesteuer

I. Allgemeine Charakteristik

Die Gewerbesteuer ist die fiskalpolitisch heftigst umstrittene Steuer des gesamten Steuersystems¹. Sie ist eine Gemeindesteuer (§ 1 GewStG) und trägt im wesentlichen zur Finanzierung der Gemeindeausgaben bei. Während früher die Gewerbesteuereinnahmen in vollem Umfang der gemeindlichen Finanzautonomie unterlagen, gilt seit 1969 das sog. Umlageverfahren. Hiernach müssen die Gemeinden nach § 6 Abs. 1 Gemeindefinanzreformgesetz² einen bestimmten Anteil ihres Gewerbesteueraufkommens an Bund und Länder weiterleiten (sog. Gewerbesteuerumlage). Im Gegenzug erhalten sie dafür einen Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer nach § 1 Gemeindefinanzreformgesetz. Seit Abschaffung der Gewerbesteuer vom Kapital mit Wirkung zum 1.1.1998³ erhalten die Gemeinden ferner auch einen Anteil am Aufkommen der Umsatzsteuer⁴ (§ 5b Gemeindefinanzreformgesetz).

II. Einordnung in das System der Steuerarten

Für die Zuordnung einer Steuer zu den Steuerarten kommt es entscheidend auf den Steuergegenstand an, d.h. auf die Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, welche die zu beurteilende Steuer beim Steuerpflichtigen in Anspruch nimmt. Aufgrund der Anknüpfung an das Objekt „Gewerbebetrieb“ und der Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Betriebsinhabers, z.B. Familienstand, Alter, Zahl der Kinder, ist die Gewerbesteuer als Objektsteuer anzusehen⁵. Eine Besteuerung erfolgt lediglich aufgrund der wirtschaftlichen Kraft des Unternehmens⁶. Steuergegenstand ist letztlich die objektive Wirtschaftskraft, die in der wirtschaftlichen Ertragsfähigkeit eines Unternehmens zum Ausdruck kommt. Die Begriffe der Objektsteuer und der Realsteuer werden meist synonym verwendet⁷. Als Objektsteuer knüpft die Gewerbesteuer an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit an, die im Objekt Gewerbebetrieb zum Ausdruck kommt⁸.

¹ Arndt, Steuerrecht, 2001, S. 110; Montag, in: Tipke/Lang¹⁶, Steuerrecht, § 12 Rz. 40.

² Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzreformgesetz), BGBl. I 2001, 482.

³ BGBl. I 1997, 2590.

⁴ Derzeit 2,2%, vgl. § 1 S. 2 FAG (Gesetz v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3955).

⁵ Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 25; Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990, S. 101 ff., 106 ff.

⁶ BVerfGE 46, 224, 237; 21, 54, 64; 19, 119, 124; 26, 1, 8.

⁷ Lang, in: Tipke/Lang¹⁶, Steuerrecht, § 8 Rz. 21; Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 25; Zitzelsberger, Gewerbesteuer 1990, S. 99 f.

⁸ BVerfGE 13, 345; 21, 63; 28, 38.

Die Gewerbesteuer ist in ihrer heutigen Ausprägung als Gewerbeertragsteuer (Restgewerbesteuer) zugleich eine Ertragsteuer, weil ihre Bemessungsgrundlage an den einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn anknüpft.

In ihrer ursprünglichen Fassung als reichseinheitliche Steuer war die Gewerbesteuer als Realsteuer (Objektsteuer) konzipiert. Das Gewerbesteuergesetz 1936⁹ sah als Besteuerungsgrundlagen nebeneinander Gewerbeertrag, Gewerbekapital und Lohnsumme vor, wobei dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital die größere Bedeutung zukam¹⁰. Das Grundmuster blieb von 1936 bis 1978 erhalten. Mit dem Steueränderungsgesetz 1979¹¹ entfiel zunächst die Lohnsumme als Besteuerungsgrundlage, 1998 wurde die Gewerbekapitalsteuer abgeschafft¹². Durch die Anknüpfung an den einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn hat sich die verbliebene Gewerbeertragsteuer auf eine reine Ist-Größe reduziert, weil sie den Ist-Ertrag erfaßt¹³. Sämtliche Soll-Ertrags Elemente bei den Besteuerungsgrundlagen des Gewerbekapitals bzw. der Lohnsumme sind durch deren Abschaffung entfallen. Die bei der Gewerbesteuer vom Ertrag verbliebenen Soll-Ertrags Elemente, nämlich die Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen, wurden um die Hälfte vermindert. Des Weiteren hat sich durch die Einführung zusätzlicher Freibeträge sowie der Erhöhung der betragsmäßigen Intervallgrenzen für die Anwendung des Staffeltarifs die Gewerbesteuer von ihrem ursprünglichen Charakter als Realsteuer (Objektsteuer) nach verbreiteter Auffassung weit entfernt¹⁴. Sie wird häufig als reine¹⁵ bzw. zusätzliche¹⁶ Ertragsteuer bezeichnet. Würden aber auch noch die verbliebenen gewinnunabhängigen Elemente (insbesondere die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen) abgeschafft, ginge der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer verloren¹⁷.

Die Abgabenordnung definiert in § 3 Abs. 2 als Realsteuern die Grundsteuer und die Gewerbesteuer. Das Grundgesetz verwendete in Art. 106 Abs. 6 ebenfalls den Begriff der Realsteu-

⁹ RStBl. 1936, 1149.

¹⁰ RStBl. 1937, 693, 694.

¹¹ BGBl. I 1978, 1849.

¹² BGBl. I 1997, 2590.

¹³ Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990, S. 105 f.

¹⁴ Piltz/Rödler/Schaumburg, Gewerbesteuerreform, 2002, S. 70 ff.; Klotz, FS für Hans Flick, 1997, S. 15, 20; Buchloh, BB 1990, 33 f.; im Ergebnis auch Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990, S. 237; Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 53.

¹⁵ M.w.N. Gosch, DStZ 1998, 327, 328; Montag, in: Tipke/Lang¹⁶, Steuerrecht, § 12 Rz. 1.

¹⁶ Jachmann, BB 2000, 1432, 1434.

¹⁷ Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, 9. Aufl., Art. 106 Rn. 17c; Maunz, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 105 Rn. 53; Reiss/Schneider, BB 1995, 1265, 1266 Fn. 11.

ern. Mit dem Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 20.10.1997¹⁸ wurde der Oberbegriff der Realsteuern durch Nennung der Gewerbesteuer (neben der gleichfalls betroffenen Grundsteuer) ersetzt¹⁹. Hintergrund dieser Änderung waren die Befürchtungen, daß durch den Wegfall der Gewerkekapitalsteuer die Gewerbesteuer ihren Objektsteuercharakter verlöre, sich damit zu einer der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer gleichartigen Steuer wandelte, was dann letztlich dazu geführt hätte, daß die Gemeinden die Ertragshoheit für diese Restgewerbesteuer verlören²⁰. Als Konsequenz dieser Betrachtungsweise stellt sich die Frage, ob die Gewerbesteuer dem Äquivalenz- oder dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterliegt²¹.

Aufgrund der Identität von Steuerschuldner und Steuerträger zählt die Gewerbesteuer zu den direkten Steuern²². Als Kostensteuer ist die Gewerbesteuer grundsätzlich überwälzbar²³.

III. Finanzverfassungsrechtliche Kompetenzen

1. Gesetzgebungskompetenz

Der Bund hat gemäß Art. 105 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht. Der Begriff der „übrigen Steuern“ ergibt sich aus dem Umkehrschluß der im Grundgesetz ausdrücklich genannten Steuern²⁴. Die Gewerbesteuer wird in Art. 106 Abs. 6 GG genannt; gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 4 GG können Bund und Länder durch eine Umlage am Aufkommen der Gewerbesteuer beteiligt werden. Von dieser Bestimmung hat der Bundesgesetzgeber mit der sog. Gewerbesteuerumlage seit Inkrafttreten des Gesetzes zur Neuordnung der Gemeindefinanzen vom 8.9.1969 Gebrauch gemacht. Folglich hat der Bund nach Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 6 S. 4 GG die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz über die Gewerbesteuer.

2. Ertragskompetenz

Gemäß Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG steht das Aufkommen der Gewerbesteuer den Gemeinden zu. Jedoch führen die Gemeinden seit der Finanzverfassungsreform 1969 einen Teil ihres Gewer-

¹⁸ BGBl. I 1997, 2470.

¹⁹ BR-Drs. 385/97, S. 24; *Klotz*, FS für Hans Flick, 1997, S. 15, 20.

²⁰ *Reiss/Schneider*, BB 1995, 1265, 1266 Fn. 11.

²¹ *Gosch*, DSStZ 1998, 327, 329.

²² *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 26 f.

²³ *Kritisch Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 26.

²⁴ *Arndt*, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts, 1988, S. 48 f.

besteueraufkommens als sog. Gewerbesteuerumlage an Bund und Länder ab (Art. 106 Abs. 6 Sätze 4 bis 6 GG).

3. Verwaltungskompetenz

Die Verwaltungskompetenz über die Gewerbesteuer steht gemäß Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG den Landesfinanzbehörden zu. Gemäß Art. 108 Abs. 4 S. 2 GG können die Länder die Verwaltungshoheit ganz oder teilweise auf die Gemeinden übertragen²⁵. Im Falle der vollständigen Übertragung wären die Gemeinden für die Veranlagung der Gewerbesteuer verantwortlich. Tatsächlich wurde die Verwaltungskompetenz nur zum Teil auf die Gemeinden übertragen: Die Finanzämter als Teil der Landessteuerverwaltung (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 FVG) sind für die Festsetzung und Zerlegung der Steuermeßbeträge (§ 22 Abs. 1 AO), die Gemeinden dagegen für die Anwendung der Hebesätze, die Berechnung der endgültigen Steuerschuld sowie die Erhebung der Gewerbesteuer beim Steuerschuldner zuständig.

IV. Grundlagen der Besteuerung

1. Steuergegenstand

Steuergegenstand ist gemäß § 2 Abs. 1 GewStG jeder im Inland stehende Gewerbebetrieb. Zur Definition des Gewerbebetriebes wird auf § 15 Abs. 2 S. 1 EStG zurückgegriffen. Danach liegt ein Gewerbebetrieb vor, wenn eine selbständige nachhaltige Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sie sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Zur Begründung der Gewerbesteuerpflicht müssen sämtliche Voraussetzungen erfüllt sein und es darf sich nicht um eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, selbständige Arbeit oder Vermögensverwaltung handeln. Die wirtschaftliche Betätigung der Kapitalgesellschaften gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 GewStG). Die Gewerbesteuer ist damit eine Sondersteuer für gewerbliche Unternehmen.

2. Bemessungsgrundlage

Mit ihrer Ausgestaltung als Realsteuer bleiben die persönlichen Verhältnisse des Betriebsinhabers oder die Art und Weise der Unternehmensfinanzierung unberücksichtigt. Die Bemessungsgrundlage knüpft am Gewerbeertrag an (§ 6 GewStG), welcher sich aus der einkommen-

²⁵ Kritisch *Schmidt-Bleibtreu/Klein*, GG, 9. Aufl., Art. 108 Rn. 12.

oder körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung ergibt und durch spezielle gewerbsteuerliche Kürzungen bzw. Hinzurechnungen (§§ 8, 9 GewStG) korrigiert wird (§ 7 GewStG). Die gewerbsteuerlichen Korrekturen dienen dazu, den in der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung vorherrschenden Subjektcharakter für Zwecke der Gewerbesteuer zu objektivieren, d.h. die persönlichen Verhältnisse, beispielweise eines Einzelunternehmers, unberücksichtigt zu lassen²⁶.

3. Besteuerungsverfahren

Als Ausgangsgröße für die Berechnung der Gewerbesteuer ist zunächst der Steuermeßbetrag zu ermitteln (§ 11 GewStG). Durch Multiplikation des Steuermeßbetrages mit dem Hebesatz ergibt sich die festzusetzende Gewerbesteuer (§ 16 GewStG).

Die Verwaltung der Gewerbesteuer ist in der Weise aufgeteilt, daß die **Finanzämter** die steuerrelevanten Sachverhalte (z.B. Einkünfte aus Gewerbebetrieb) ermitteln und im Anschluß daran durch Anwendung der Steuermeßzahl auf die Besteuerungsgrundlagen den Steuermeßbetrag durch Steuermeßbescheid festsetzen²⁷. Neben der Festsetzung obliegt der Finanzbehörde die Zerlegung der hierfür benötigten Steuermeßbeträge (§§ 22 i.V.m. 18 Abs. 1 Nr. 2 AO). Die Zerlegung ist in den §§ 28 ff. GewStG geregelt und dient dem Zweck, das Gewerbesteueraufkommen eines Betriebes, dessen Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden unterhalten werden, auf die Gemeinden zu verteilen, die durch den Betrieb bzw. dessen Teilbetriebe mit Aufwendungen belastet sind. Als Zerlegungsmaßstab nennt § 29 GewStG das Verhältnis der Arbeitslöhne. Führt dies aber zu einem offenbar unbilligen Ergebnis, ist gemäß § 33 Abs. 1 GewStG nach einem Maßstab zu zerlegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt.

Für die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer einschließlich Stundung, Erlaß und Niederschlagung sowie die Beschlußfassung über die Höhe des Hebesatzes ist die Gemeinde zuständig (§§ 16 ff. GewStG). Das Finanzamt teilt den zuständigen **Gemeinden** den Steuermeßbetrag durch Steuermeßbescheid mit, die Gemeinden wenden hierauf den jeweiligen **Hebesatz** an. Die (Landes-)Finanzbehörden sind an der Verwaltung der Gewerbesteuer deshalb beteiligt, weil sie zum einen für die Einkommen- und Körperschaftsteuer die Einkünfte

²⁶ *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 6 Anm. 2.

²⁷ *Schaller*, Finanzwirtschaft 2000, 104, 106.

aus Gewerbebetrieb ohnehin feststellen müssen und weil die Gemeinden zum anderen oft nicht über geeignetes Personal verfügen.

V. Wichtige historische Änderungen des Gewerbesteuerrechts

1. Einführung der Gewerbesteuerumlage und Beteiligung an der Einkommensteuer

Mit der Gemeindefinanzreform 1969 wurden die Gemeinden verpflichtet, einen Teil ihres Gewerbesteueraufkommens (Gewerbesteuerumlage) an Bund und Länder abzuführen (Art. 106 Abs. 6 S. 4 und S. 5 GG i.V.m. § 6 Gemeindefinanzreformgesetz). Im Gegenzug erhielten die Gemeinden eine Beteiligung an der Einkommensteuer (Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, Art. 106 Abs. 5 S. 1 und S. 2 GG i.V.m. § 1 Gemeindefinanzreformgesetz). Auf diese Weise sollten unerwünschte Finanzkraftunterschiede zwischen den Gemeinden ausgeglichen werden²⁸. Hintergrund war die gestiegene Bedeutung der Gewerbesteuer, die sich aufgrund des Wirtschaftswachstums in der Nachkriegszeit zur bedeutendsten Einnahmequelle der Gemeinden entwickelte²⁹. Damit verbunden war jedoch eine einseitige Orientierung der Gemeinden an der Industrieansiedlung. Hierdurch entstanden große Industriezentren, die Schaffung von Wohngebieten trat in den Hintergrund. Seit der Reform 1969 ruhte das Gemeindesteuersystem auf zwei etwa gleichgewichtigen Hauptsäulen, also der Gewerbesteuer und dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer. Für die Gemeinden war diese Regelung günstig, weil sich aus der Differenz aus Gemeindeanteil an der Einkommensteuer und Gewerbesteuerumlage stets Überschüsse ergaben³⁰.

2. Wegfall der Lohnsummensteuer

Die Lohnsummensteuer war die umstrittenste der drei Teilgewerbesteuern. Als Besteuerungsgrundlagen sah das GewStG 1936³¹ nebeneinander Gewerbeertrag, Gewerbekapital und Lohnsumme vor, wobei dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital die größere Bedeutung zukam. Die Erhebung der Lohnsummensteuer war fakultativ, weshalb sie lediglich von 10% der Gemeinden erhoben wurde³². Demzufolge ungleichgewichtig war ihre finanzwirtschaftli-

²⁸ Schaller, Finanzwirtschaft 2000, 104, 107.

²⁹ Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990, S. 50 f.; Karrenberg, Gewerbesteuer, 1985, S. 33 f.; Heni, Historische Analyse, 1991, S. 119; Will, Äquivalenzprinzip, 1967, S. 18 ff.; Kröll, Gewerbesteuer, 1959, S. 29 ff., 32 ff.; Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 1 Anm. 4.

³⁰ Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990, S. 51, Tabelle 1.

³¹ RStBl. 1937, 693, 694.

³² Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990, S. 53 f.

che Bedeutung. Sie wurde heftigst kritisiert, da lohnintensive Betriebe höher belastet wurden als kapitalintensive. Dennoch blieben zahlreiche Verfassungsklagen ohne Erfolg³³.

Durch Belastung der Arbeitnehmerbeschäftigung mit einer Unternehmenssteuer wirkte die Lohnsummensteuer beschäftigungsfeindlich³⁴. Aufgrund der anhaltenden Massenarbeitslosigkeit wurde sie durch das Steueränderungsgesetz 1979³⁵ letztlich aus arbeitsmarkt- und konjunkturpolitischen Gründen abgeschafft. Als Ausgleich wurde der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer erhöht sowie die Gewerbesteuerumlage um ein Drittel gesenkt. Im Ergebnis erwuchs den Gemeinden durch diese Kompensationsmaßnahmen ein einmaliger finanzieller Vorteil zu Lasten von Bund und Ländern.

Auch die Abschaffung der Lohnsummensteuer war heftiger Kritik ausgesetzt, u.a. aus Sicht der Gemeinden, weil sich fortan die Ertragsabhängigkeit der kommunalen Steuereinnahmen erhöhte bzw. aus wirtschaftspolitischer Sicht, weil die Eignung von Gemeindesteuern als Instrument der Konjunkturpolitik bezweifelt wurde³⁶.

3. Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer

Traditionell ging in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer auch das Kapital des Betriebes in einer ebenfalls durch Hinzurechnungen und Kürzungen modifizierten Form ein. Dies sollte das Steueraufkommen der Gemeinden verstetigen und von Konjunkturschwankungen unabhängiger machen. Nachdem die Gewerbekapitalsteuer in den neuen Bundesländern schon von deren Beitritt an nicht erhoben wurde, ist sie mit Wirkung zum 1.1.1998³⁷ auch in den alten Bundesländern abgeschafft worden. Im Gegenzug erhielten die Gemeinden einen Anteil am Aufkommen der Umsatzsteuer³⁸ (§ 5b Gemeindefinanzreformgesetz).

Maßgeblich für die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer waren Bestrebungen, die gewinnunabhängige Steuerbelastung der Unternehmen, die in Konjunkturschwächen zu einer Substanzbesteuerung führen konnte, abzubauen³⁹. Auslöser waren die Beschlüsse des Bundesver-

³³ BVerfG v. 21.12.1966, BVerfGE 21, 54.

³⁴ Birk, Steuerrecht, 2002, S. 346 Rn. 1124-1126; Institut „Finanzen und Steuern“, Gewerbesteuer, 1981, S. 4.

³⁵ BGBl. I 1978, 1849.

³⁶ Karrenberg, Gewerbesteuer, 1985, S. 61 ff.; Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990, S. 56 f.

³⁷ BGBl. I 1997, 2590.

³⁸ Derzeit 2,2%, vgl. § 1 S. 2 FAG (Gesetz v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3955).

³⁹ Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 6 Anm. 1.

fassungsgerichts vom 22.6.1995⁴⁰, in denen es um die Besteuerung des einheitswertgebundenen Vermögens bei der Vermögen- und Erbschaftsteuer ging. Aufsehen erregte die Tatsache, daß der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts seine Entscheidung zur Einheitsbewertung zum Anlaß genommen hat, weit über diese Problematik hinausgehende steuersystematische Überlegungen zur Substanzbesteuerung anzustellen. Das Bundesfinanzministerium nahm diese Gelegenheit wahr und forderte, das Steuerrecht deutlich zu vereinfachen und die Steuerstruktur zu verbessern. Mit dem Abbau der Gewerkekapitalsteuer würden Investitionen erleichtert und damit der Wirtschaftsstandort Deutschland verbessert werden⁴¹.

Mit der Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer war der Weg für die Restgewerbesteuer vorgezeichnet: Das kommunale Steueraufkommen war fortan sehr stark konjunkturabhängig⁴². In der Literatur wurde dieser Schritt als Initialzündung für den restlosen Abbau der Gewerbesteuer angesehen⁴³, weil wesentliche Kernaussagen des Bundesverfassungsgerichts zum Halbteilungsgrundsatz als für die Gewerbeertragsteuer relevant angesehen wurden⁴⁴.

4. Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG

§ 35 EStG versucht die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes bei Kapitalgesellschaften über eine Neutralisierung der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung bei Personengesellschaften zu kompensieren⁴⁵. Die Gewerbesteuer wird zwar weiter erhoben, ihre Belastungswirkung soll aber durch den Abzug als Betriebsausgabe und die neue Steuerermäßigung im Ergebnis neutralisiert werden. Dazu ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt, um das 1,8fache des Gewerbesteuermeßbetrages. Damit wird lediglich eine pauschale Entlastung gewerblicher Einkünfte von der Gewerbesteuer erreicht.

⁴⁰ BVerfG, Beschlüsse v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 ff. sowie v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165 ff.; BStBl. II 1995, 655, 671, BB-Beilage 13/1995 zu Heft 36.

⁴¹ BMF, Finanznachrichten Nr. 1/96, S. 2, www.bundesfinanzministerium.de.

⁴² Diese Konsequenz war dem historischen Gesetzgeber bekannt; vgl. RStBl. 1937, 693, 694.

⁴³ Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 6 Anm. 5.

⁴⁴ Wosnitza, BB 1996, 1465, 1467.

⁴⁵ Herzig/Lochmann, DB 2000, 540; Herzig/Lochmann, DB 2000, 1192; Herzig/Lochmann, DB 2000, 1728; Kollruss, Stbg 2000, 559, Meinhövel, StuB 2000, 974, Neu, DStR 2000, 1933; Ritzer/Stangel, INF 2000, 641; Schön, StuW 2000, 155; Stuhmann, FR 2000, 550; Wendt, FR 2000, 1173; Glanegger, FR 2001, 949; Korezkij, BB 2001, 333, 389 ff.; Korezkij, DStR 2001, 1642; Schiffers, Stbg 2001, 403; Schneider, SteuerStud 2001, 16; Siegel, BB 2001, 701; Thiel, Stbg 2001, 1 ff.; Thiel, StuW 2000, 413, Lang, in: Tipke/Lang¹⁷, Steuerrecht, § 9 Rz. 753.

VI. Entwicklung und Bedeutung der Gewerbesteuer

In den vergangenen Jahrzehnten hat sich das Gewerbesteueraufkommen stetig erhöht⁴⁶. Weder die Abschaffung der Lohnsummen- noch der Gewerbekapitalsteuer⁴⁷ machten sich im Gewerbesteueraufkommen bemerkbar. Entgegen den Befürchtungen vieler Gemeinden stiegen die Einnahmen nach Abschaffung der Lohnsummensteuer in 1980 gegenüber 1979 um 8,1% bzw. nach Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer in 1998 gegenüber 1997 um 3,9%⁴⁸. Bis zum Jahr 1999 entwickelte sich das Steueraufkommen weiter stetig steigend, in 2000 stagnierte es. Im Jahr 2001 gingen die Gewerbesteuereinnahmen der westdeutschen Kommunen um 11,3% zurück, die der ostdeutschen Kommunen um 11,7%⁴⁹. Insgesamt betrug das Steueraufkommen aus der Gewerbesteuer 24,5 Mrd. € Bei der insgesamt negativen Entwicklung gab es in 2001 jedoch auch Kommunen mit einer positiven Entwicklung⁵⁰.

Auslöser der derzeitigen Diskussion zu den Kommunal финанzen sind die teilweise drastischen Rückgänge bei den Gewerbesteuereinnahmen in verschiedenen Städten. Populärstes Beispiel aus dem Jahr 2002 ist die Stadt München, die bereits im Juli 2002 eine Haushaltssperre erließ. Die in der aktuellen öffentlichen Diskussion häufig beklagte „Finanznot“ der Gemeinden kann jedoch nicht in erster Linie auf die Gewerbesteuer zurückgeführt werden. Der Einbruch des Jahres 2001 auf 24,5 Mrd. € erfolgte von einem historischen Höchststand von ca. 27,0 Mrd. € in den Jahren 1999 und 2000⁵¹.

Das *BMF* führt dazu weiter aus: „Der Rückgang der Gewerbesteuereinnahmen im Jahre 2001 steht in keinem Zusammenhang mit der Steuerreformpolitik der Bundesregierung. Er beruht vielmehr auf den besonderen Verhältnissen in einzelnen Wirtschaftszweigen: So führte bei den Energieversorgern ein verstärkter Wettbewerb partiell zu einem Preisverfall. Bei den Banken verschlechterte sich die Gewinnsituation in einzelnen Geschäftszweigen drastisch

⁴⁶ *BMF*, Steueraufkommen 2003, S. 254-266.

⁴⁷ Aus Sicht des *BMF* erzielten die Kommunen in 1998 aufgrund der überraschend konstanten Entwicklung der Gewerbesteuer hohe Steuermehreinnahmen, die wegen des Wegfalls der Gewerbekapitalsteuer zum 1.1.1998 nicht erwartet wurden. Vgl. *BMF*, Finanzbericht 2002, S. 169 f.

⁴⁸ *BMF*, Steueraufkommen 2003, S. 258, 265.

⁴⁹ *Karrenberg/Münstermann*, Gemeindefinanzbericht 2002, 84, 87; *Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 237; vgl. auch *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 169, 185.

⁵⁰ *Karrenberg/Münstermann*, Gemeindefinanzbericht 2002, 94 ff. Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes gingen die Einnahmen aus der Gewerbesteuer im Jahr 2001 in Gesamtdeutschland im Vorjahresvergleich um 9,2% auf 24,5 Milliarden Euro zurück. Vgl. Handelsblatt v. 8.8.2002. Dem *Institut „Finanzen und Steuern“* zufolge waren es lediglich 1,6%. Vgl. *Institut „Finanzen und Steuern“*, Realsteuerhebesätze 2001, S. 12; vgl. auch *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 169.

⁵¹ *Deutsche Bundesbank*, Monatsbericht 11/02, S. 54.

(Investmentbereich, Wertpapierhandel). Im Baubereich findet ein Abbau von Überkapazitäten statt. Neben diesen Folgen von Strukturanpassungen schlägt die weltwirtschaftlich bedingte schwache Konjunkturentwicklung bei den Gewerbesteuereinnahmen voll durch. Es gibt auch keine Einzelregelungen der Steuerreform, mit denen sich der Rückgang der Gewerbesteuereinnahmen begründen ließe. Die gelegentlich genannte Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen ist erst ab 2002 wirksam und kann sich bisher noch gar nicht so stark auswirken. Daß die Bundesregierung die kommunalen Interessen berücksichtigt, belegt auch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, das zu Mehreinnahmen bzw. zur Sicherung eines Gewerbesteueraufkommens von mehr als 1 Mrd. Euro führt⁵². Dies zeigt, wie stark das Aufkommen aus der Gewerbesteuer seit dem Wegfall der Gewerbekapitalsteuer vom Konjunkturverlauf abhängig ist. Ferner erhöht sich die Abhängigkeit der Gemeinden von der Steuergesetzgebung. Durch die Anknüpfung der gewerbeertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage an den einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn schlägt sich jede Änderung des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetzes unmittelbar auf die Gewerbesteuer und damit auf die Gewerbesteuereinnahmen der Gemeinden nieder.

Im Hinblick auf das Gesamtsteueraufkommen ist die Gewerbesteuer mit ca. 24,5/27,0 Mrd. Euro (2001/2000) die viertgrößte Steuerquelle nach der Lohn- und Einkommensteuer mit ca. 171,0/168,7 Mrd. Euro (2001/2000), der Umsatzsteuer - ohne Einfuhrumsatzsteuer - mit ca. 104,4/107,1 Mrd. Euro (2001/2000) und der Mineralölsteuer mit ca. 40,7/37,8 Mrd. Euro (2001/2000)⁵³. Betrachtet man die Entwicklung der Gewerbesteuer im prozentualen Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt, so ergeben sich für 1999 1,37%, für 2000 1,33% sowie für 2001 1,18%. Nach den Angaben des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom November 2001 werden für 2002 1,19% prognostiziert⁵⁴.

Aus Sicht der **Gemeinden**⁵⁵ stellt die Gewerbesteuer nach dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer die zweitwichtigste Einnahmequelle aus Steuern dar⁵⁶. Die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer mit Wirkung zum 1.1.1998, steuerliche Begünstigungen für Unternehmen, welche die Bemessungsgrundlage für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und

⁵² E-Mail Pressenachricht des Bundesministeriums der Finanzen v. 31.7.2002: Kommunale Finanzsituation.

⁵³ *BMF*, Steueraufkommen, 2002, S. 1 ff., vgl. auch BT-Drs. 14/9492, S. 23; *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 169, 185; *Deutsche Bundesbank*, Monatsbericht 11/02, S. 54.

⁵⁴ BT-Drs. 14/9492, S. 26 ff.

⁵⁵ *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 65 ff.; *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 20 ff.; *Pfaffernoschke*, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 31 f.

⁵⁶ *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 169, 185; *BMF*, Finanzbericht 2000, S. 177 f.

damit auch für die Gewerbesteuer weiter aushöhlten, sowie die nachlassende Konjunktur trugen dazu bei, daß sich das Gewerbesteueraufkommen verstetigte oder gar verminderte. Zum Ausgleich von Steuermindereinnahmen ist es für die Gemeinden deshalb wichtig, die Höhe des Gewerbesteueraufkommens in bestimmten Grenzen durch Variation des Hebesatzes selbst zu bestimmen. Auf diese Weise wirkt das Hebesatzrecht der Gewerbesteuer wie ein „Ausgleichsventil“, weil es - abgesehen von Kreditaufnahmen - den nicht durch Einnahmen gedeckten Finanzbedarf der Gemeinden flexibel kompensieren kann⁵⁷.

Für die **Unternehmen** ist die Gewerbesteuer die bedeutendste direkte Steuer, auch wenn sie als Betriebsausgabe von der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehbar bzw. nach § 35 EStG anrechenbar ist. Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25%⁵⁸ und des Einkommensteuer-Spitzensatzes auf 48,5% verstärken noch die relative Bedeutung der Gewerbesteuer als aufkommensstärkste Unternehmenssteuer. Mittlerweile liegt die Belastung der Unternehmen mit Gewerbesteuer bei ca. 13% der Unternehmensgewinne und erreicht damit auch eine standortpolitisch bedenkliche Größenordnung⁵⁹.

VII. Rechtfertigung der Gewerbesteuer

1. Äquivalenzprinzip

Das Problem der Rechtfertigung der Gewerbesteuer stellt sich in der heutigen Form, seitdem diese durch die Miquel'sche Finanz- und Steuerreform 1891 bis 1893 im Grundsatz ihre heutige Gestalt als eine Gemeindeertragsteuer in einem System der Einkommensbesteuerung erhalten hat⁶⁰. Seit dieser Zeit wurde die Gewerbesteuer mit dem Äquivalenzprinzip begründet⁶¹. Eine zentrale Rolle spielte dabei die Tatsache, daß sich die Gewerbesteuer mit der Miquel'schen Reform von einer Staatssteuer zu einer Gemeindesteuer entwickelte. Dies geschah primär im Interesse der Gemeinden; es wurde damit bezweckt, diesen „selbständige Steuerquellen zu erschließen, welche sie nach den aus der Natur der Gemeinde folgenden Gesichtspunkten und nach ihren besonderen Bedürfnissen zu benutzen und unter Verantwortung ihrer eigenen Organe zu bewirtschaften“ hätten⁶². Zugleich sollte dem Umstand Rech-

⁵⁷ *Courage*, Gewerbesteuer, 1991, S. 8 ff.; *Courage*, Gewerbesteuerreform, 1995, S. 8 ff.

⁵⁸ Bzw. 26,5% für das Jahr 2003 (vorübergehende Erhöhung zur Finanzierung der Kosten der Flutkatastrophe, Flutopfersolidaritätsgesetz v. 26.8.2002, BGBl. I 2002, 3651).

⁵⁹ *Huber*, Volkswirtschaftliche Korrespondenz, Nr. 7/2002, S. 1 ff.

⁶⁰ *Will*, Äquivalenzprinzip, 1967, S. 3 ff., 21 ff.; *Littmann*, Gewerbesteuer, 1980, S. 610.

⁶¹ *Miquel*, Denkschrift, 1893, S. 308 ff.

⁶² Ebenda, S. 318 ff.

nung getragen werden, daß das Äquivalenzprinzip im 19. Jahrhundert nicht zuletzt deswegen in Verruf geraten war, weil es angesichts der sprunghaft wachsenden Staatstätigkeit immer schwieriger wurde, konkrete Leistungs- und Gegenleistungsbeziehungen herzustellen. Dem sollte durch eine Kommunalisierung der Besteuerung und der dadurch eintretenden Lokalisierung sowohl des Besteuerungsobjektes als auch der staatlichen Ausgaben entgegengewirkt werden. Nur im Rahmen einer Gemeinde sei es möglich, durch die kommunalen Ausgaben bedingte Sondervorteile zu ermitteln. Gerade die Grund- und die Gewerbesteuer als Real- bzw. Objektsteuern seien hierfür gut geeignet⁶³.

Besondere Bedeutung erlangte das Äquivalenzprinzip bei einer Steuer auf gewerbliche Aktivitäten durch die sog. Reproduktivitätstheorie, wie sie vor allem in Deutschland im 19. Jahrhundert insbesondere durch *Lorenz von Stein* vertreten wurde⁶⁴. Im Rahmen dieser Theorie wurden die von Unternehmen gezahlten Steuern als Entgelte für die Mitwirkung des Staates an der privaten Produktion angesehen⁶⁵. Entscheidend war demnach, daß Gewerbebetriebe (neben den Grundbesitzern) ein besonderes wirtschaftliches Interesse am Zustand des Gemeindewesens hätten. Daher erscheine es „als ein Gebot der Gerechtigkeit, zur Entlastung der steuerpflichtigen Allgemeinheit diejenigen besonders heranzuziehen, denen der Vorteil gemeindlicher Tätigkeit in steigenden Einnahmen zufließt“⁶⁶.

Als man erkannte, daß in der Beziehung zwischen der Gemeinde und dem Gewerbe nicht nur ökonomische Interessen eine Rolle spielten, wurde die Reproduktivitätstheorie zu einer allgemeinen Interessentheorie bei der Unternehmensbesteuerung ausgeweitet⁶⁷. Danach rechtfertigte sich die Gewerbesteuer dadurch, daß mit ihrer Hilfe die Interessen der Gemeinde, der Bevölkerung und der ortsansässigen Gewerbebetriebe ausgeglichen werden könnten.

Neue Impulse erhielt diese Vorstellung durch das Gutachten von *Popitz* zum Finanzausgleich aus dem Jahre 1932⁶⁸, das die Neuordnung der Realsteuergesetzgebung im Jahre 1936 beeinflusste⁶⁹. Bei der Formulierung seiner „Grundsätze für ein brauchbares Gemeindesteuer-

⁶³ Ebenda, S. 309 ff.

⁶⁴ *Vogel*, Rechtfertigung, in: *Der Staat*, Bd. 25 (1986), S. 481, 497 ff.

⁶⁵ *Stein*, Finanzwissenschaft, 1878, S. 401 f.

⁶⁶ *Eheberg*, Finanzwissenschaft, 1920, S. 583.

⁶⁷ *Miquel*, Denkschrift, 1893, S. 309 ff.; *Pfaffernoschke*, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 154 ff.; *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 150 ff.

⁶⁸ *Popitz*, Finanzausgleich, 1932, S. 89 ff.

⁶⁹ Begründung zum GewStG 1936, RStBl. II 1937, 689 ff., 696.

system“, konkretisierte *Popitz* die Vorstellung einer allgemeinen (gruppenbezogenen) Äquivalenz zwischen den Gewerbebetrieben und der Gemeinde⁷⁰. Im Gewerbesteuerengesetz vom 1.12.1936⁷¹ findet die „Gewerbesteuer (...) ihre innere Rechtfertigung (...) in dem Äquivalenzprinzip, also in der Überlegung, daß der Gewerbebetrieb über einen pauschalierten Beitrag zur Deckung der durch ihn verursachten Lasten heranzuziehen ist“⁷². Zweifel an der Tragfähigkeit dieses Ansatzes wurden aber schon früh, insbesondere durch *Schanz* und *Helpenstein*, geäußert: Sie wiesen darauf hin, daß der eigentliche Kostenverursacher für die Gemeinden der Mensch und nicht der Betrieb sei⁷³. Generell sei es nicht möglich, Zusammenhänge zwischen gemeindlichen Ausgaben und einem Vorteil einzelner nachzuvollziehen. Soweit man aber im Sinne einer Gruppenäquivalenz auf Vorteile der Gewerbebetriebe insgesamt abstelle, rechtfertige dies allenfalls eine Gewerbebesteuerung insgesamt, nicht aber eine Besteuerung nach dem einzelnen Interesse. Das Gegenleistungsprinzip als Rechtfertigungsgrund kollidiere zudem mit dem Steuerbegriff als einer Geldleistung, weil die Steuer gerade nicht als Gegenleistung für eine besondere Leistung angesehen werden kann⁷⁴.

2. Leistungsfähigkeitsprinzip

In der Frühzeit der Gewerbesteuer ging man davon aus, daß durch diese die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen erfaßt werde⁷⁵. Die Rechtfertigung der Gewerbesteuer durch das Leistungsfähigkeitsprinzip wurde aber auch nach Einführung der Einkommensteuer nicht vollständig aufgegeben. Gemäß der damals vorherrschenden Opfertheorie⁷⁶ wurde zur Begründung einer besonderen Steuer nach der Leistungsfähigkeit, neben der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit durch die Einkommensteuer, in der Finanzwissenschaft die sog. Fundustheorie⁷⁷ entwickelt. Danach seien gewerbliche Erträge durch Zusammenfassung der Produktionsfaktoren Kapital und Arbeit besonders sicher und ertragreich. Die sich so

⁷⁰ *Popitz*, Finanzausgleich, 1932, S. 112 ff.

⁷¹ Gewerbesteuerengesetz v. 1.12.1936, RGBI. I 1936, 979 ff.

⁷² BT-Drs. 6/3418, S. 50 ff.

⁷³ *Schanz*, Gemeindesteuern, in: FA, Bd. 32 (1915), S. 54, 56 ff.; *Helpenstein*, Gewerbesteuer, 1926, S. 11 ff.

⁷⁴ *Helpenstein*, Gewerbesteuer, 1926, S. 9 ff.; vgl. zum allgemeinen Steuerbegriff: § 3 AO.

⁷⁵ *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 5 ff.

⁷⁶ *Will*, Äquivalenzprinzip, 1967, S. 8 ff.

⁷⁷ Ebenda, S. 21 ff.

ergebende zusätzliche Leistungsfähigkeit rechtfertigt es, Einkommen aus einer derart „fundierten Quelle“, das eine entsprechend größere Steuerkraft besitzt, zu belasten⁷⁸.

3. Gegenwärtiger Diskussionsstand

Das uneinheitliche Bild der finanzwissenschaftlichen Aussagen über die Rechtfertigung der Gewerbesteuer hat sich bis heute fortgesetzt. Weitere Differenzierungen haben die Komplexität eher noch erhöht. Nach wie vor stark vertreten ist die Rechtfertigung durch das Äquivalenzprinzip⁷⁹. Soweit dabei noch das Leistungs-/Gegenleistungsverhältnis gesehen wird, wird nicht mehr auf eine konkrete und individuelle Kosten-/Nutzen-Beziehung abgestellt, sondern auf eine Gruppenäquivalenz, nach der die Gewerbebetriebe als Gesamtheit betrachtet werden⁸⁰. Zunehmend wird der Äquivalenzgedanke von der rein ökonomischen Kompensation im Sinne einer erweiterten Interessentheorie auf politische Zusammenhänge erweitert⁸¹. So plädierte der *Wissenschaftliche Beirat* dafür, es solle „versucht werden, zwischen den Interessen des örtlichen Gewerbes und jenen der Wohnbevölkerung einen Ausgleich herzustellen, daß das Gewerbe die von ihm verursachten Nachteile für die Wohnbevölkerung durch erhöhte Anteile an der Finanzierung der Kommunalausgaben oder durch eine Erhöhung der Kommunaleinnahmen kompensiert, die zu zusätzlichen Leistungen der Gemeinde führen. Durch die Steuerzahlungen eines Betriebes könnte beispielsweise eine Kommune erst in die Lage versetzt werden, eine Sportanlage oder ein Gemeindezentrum zu errichten“⁸².

Viele Autoren sehen die Gewerbesteuer durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt⁸³. Dabei wird entweder auf die erhöhte Leistungsfähigkeit der Bezieher gewerblicher Einkünfte⁸⁴ oder, in Ablehnung an die Fundustheorie, auf die „Leistungsfähigkeit des Unternehmens“⁸⁵ abgestellt. Eine Minderheit vertritt die Ansicht, die Gewerbesteuer könne in ihrer heutigen Form nicht mehr gerechtfertigt werden. Sie lehnt eine selbständige steuerliche Leis-

⁷⁸ Kröll, Gewerbesteuer, 1959, S. 39; Schanz, Gemeindesteuern, in: FA, Bd. 32 (1915), S. 54, 67 ff.; Helpenstein, Gewerbesteuer, 1926, S. 2 ff.

⁷⁹ Hansjürgens, Äquivalenzprinzip, 2001, S. 211; Hey, StuW 2002, 314, 319; Pfaffermoschke, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 72 ff.; BMF, Steuerreformkommission, 1971, S. 731, Ziffer 144; Fuest/Huber, Steuern als Standortfaktor, 1999, S. 13.

⁸⁰ Haller, Äquivalenzprinzip, in: FA, Bd. 21 (1961), 248, 251 ff.

⁸¹ Littmann, Gewerbesteuer, 1980, S. 626 ff.

⁸² *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 33 ff., 35.

⁸³ Will, Äquivalenzprinzip, 1967, S. 131; Hansmeyer, Gewerbesteuer, 1981, S. 623, Petzold, Gewerbesteuer, 1991, S. 1, 23.

⁸⁴ Petzold, Gewerbesteuer, 1991, S. 1.

⁸⁵ Hansmeyer, Gewerbesteuer, 1981, S. 623.

tungsfähigkeit von Unternehmen ab, sieht aber die heutige Gewerbesteuer auch nicht als vom Äquivalenzprinzip getragen an⁸⁶.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, daß zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer vielfältige Theorien entwickelt wurden. Darüber, welche Theorie die letztlich vorherrschende ist, ist bis heute keine Einigung erzielt worden. Diese Uneinheitlichkeit zeigt sich auch in der nachfolgend aufgeführten Kritik an der Gewerbesteuer.

VIII. Kritik an der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist die in der rechtspolitischen Diskussion mit Abstand am intensivsten diskutierte Steuer. Die Kritik an der Gewerbesteuer ist nicht verstummt, seit diese Ende des letzten Jahrhunderts dem Grundsatz nach ihre heutige Gestalt angenommen hat⁸⁷. Es kam zu einer bis heute anhaltenden, breit geführten Debatte über eine Reform oder gar Abschaffung der Gewerbesteuer⁸⁸. Trotz dieser anhaltenden Kritik hat die Gewerbesteuer bis heute überlebt. Nach wie vor ist sie eine bedeutende Stütze der gemeindlichen Finanzautonomie und hat daher gerade auf kommunaler Ebene viele Fürsprecher⁸⁹. Seit dem 1.1.1998 ist aufgrund des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform die Besteuerung nach dem Gewerbekapital entfallen. Die Besteuerung erfolgt seit diesem Zeitpunkt ausschließlich auf der Basis des Gewerbeertrages. Da sich viele Kritikpunkte auf die Gewerbesteuer vom Kapital bezogen, erscheint es angebracht, nur diejenige Kritik darzustellen, die nach Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer weiter Bestand hat⁹⁰. Die bisherige Kritik⁹¹ an der Gewerbesteuer soll lediglich in kurzer Form dargestellt werden, um die Kriterien zu finden, die für die nachfolgende

⁸⁶ *Strauß*, Substituierung der Gewerbesteuer, 1984, S. 23 ff.

⁸⁷ *Heni*, Historische Analyse, 1991, S. 57 ff.

⁸⁸ *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 1 Anm. 50; *Kommission für die Finanzreform*, Gutachten über die Finanzreform, 1966, S. 83 ff.; *Strauß*, Substituierung der Gewerbesteuer, 1984, S. 1 ff.; *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 1 ff.; *Clemens/Held*, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 21 ff.; *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 292 ff.

⁸⁹ *Dziadkowski*, FR 1995, 425 ff.; *Dziadkowski*, StuW 1987, 330 ff.

⁹⁰ Viele Kritikpunkte, die bisher der Gewerbekapitalsteuer galten, können im Rahmen solcher Reformmodelle, die eine Ausweitung der ertragsunabhängigen Besteuerung fordern, wieder auftauchen.

⁹¹ *Montag*, in: Tipke/Lang¹⁶, Steuerrecht, § 12 Rz. 1 ff.; *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 55 f.; *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 241 ff., 292 ff.; *Schemmel*, Kommunale Steuereautonomie, 2002, S. 99 ff.; *Schemmel*, Ersatz der Gewerbesteuer, 1984, S. 16 ff.

Beurteilung der aufgezeigten Reformvorschläge verwendet werden. Neuere Kritikpunkte ergeben sich insbesondere aus der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG⁹².

1. Kritik aus Sicht der Gewerbebetriebe

a) Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte

Die Gewerbesteuer vom Ertrag knüpft gemäß § 7 GewStG an den einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn an. Da eine Überwälzung der Gewerbesteuer nur teilweise möglich ist, führt die Besteuerung zu einer zusätzlichen Belastung der Gewinne und damit zu einer Verringerung der unternehmerischen Gewinne. Die Gewerbesteuer wird deshalb mit dem Vorwurf konfrontiert, sie führe zu einer Mehrfachbelastung gleicher ökonomischer Tatbestände⁹³ und so zu einer Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte⁹⁴.

b) Substanzbesteuerung und Krisenverschärfung

Die Gewerbesteuer kann im Einzelfall zu einer Besteuerung führen, die nicht mehr aus dem Gewinn entrichtet werden kann und somit die Substanz des Gewerbebetriebes aufzehrt⁹⁵. Ursache hierfür sind die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG in Form ertragsunabhängiger Elemente zur Ermittlung des Gewerbeertrages. Es wird vorgebracht, daß aufgrund der im Zeitverlauf erfolgten Reduzierung der Hinzurechnungen, insbesondere der Schuld-, Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 1 GewStG), ein derartiger Substanzeingriff heute den Ausnahmefall bilden soll⁹⁶. Dem muß aber entgegnet werden, daß die Gewerbesteuer gerade dann die Gefahr der Substanzbesteuerung birgt, wenn die Gewinne niedrig und die Schulden hoch sind⁹⁷, insbesondere bei neu gegründeten Unternehmen bzw. in Zeiten schlechter Konjunktur. Damit verbunden ist ebenso eine Krisenverschärfung, die den Fortbestand oder gar die Entstehung eines Gewerbebetriebes gefährden kann.

⁹² Gosch, in: Kirchhof, EStG, 2003, § 35 Rn. 2; BT-Drs. 14/7569, Tz. 375; BDI, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 11 f.; Schemmel, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 103 ff.

⁹³ Institut „Finanzen und Steuern“, Gewerbesteuer, S. 21 ff.

⁹⁴ Wellisch, Besteuerung von Erträgen, 2002, S. 960 ff.; Broer, DStZ 2001, 622.

⁹⁵ Clemens/Held, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 28.

⁹⁶ Ebenda, S. 28 ff.

⁹⁷ Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 30 f.

c) **Beeinflussung unternehmerischer Entscheidungen**

Die Unternehmen sind in der Lage, durch ihr Verhalten die gewerbsteuerliche Belastung zu beeinflussen. Zu einer Verminderung der Steuerschuld können Investitionsentscheidungen führen, beispielsweise die Wahl eines Standortes in einer Gemeinde mit niedrigen Hebesätzen⁹⁸. Bedeutsam ist hierfür aber auch die Wahl der Rechtsform. So sind juristische Personen gemäß § 2 Abs. 2 GewStG unabhängig von der Art ihrer Betätigung steuerpflichtig; ein Freibetrag steht lediglich natürlichen Personen und Personengesellschaften zu. Die Staffelung der Steuermeßzahlen erfolgt ebenfalls nur für natürliche Personen und Personengesellschaften, wohingegen Kapitalgesellschaften einer höheren Steuermeßzahl unterliegen (§ 11 Abs. 1 und 2 GewStG). Die Begünstigung der natürlichen Personen und Personengesellschaften wird damit begründet, daß die gewerblichen Einkünfte der Gesellschafter zusätzlich der Einkommensteuer unterliegen, deren Spitzensteuersatz den Körperschaftsteuersatz überwiegt. Damit soll die Begünstigung der natürlichen Personen und Personengesellschaften bei der Gewerbesteuer die höhere Belastung bei der Einkommensteuer ausgleichen.

Tatsächlich wird in vielen Untersuchungen eine völlige Kompensation widerlegt, da der idealtypische Ausgleich von vielen Variablen abhängig ist, so z.B. vom persönlichen Einkommensteuertarif, der Höhe der Steuermeßzahl sowie der Höhe des kommunalen Hebesatzes. Daneben hat die Finanzierungsart Einfluß auf die unternehmerischen Entscheidungen, weil die hälftige Hinzurechnung der Zinsen auf Dauerschulden bzw. auf Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Gründung des Betriebes stehen, fremdfinanzierte Betriebe begünstigt. Demgegenüber werden eigenkapitalfinanzierte Gewerbebetriebe dadurch diskriminiert, daß ihre rechnerische Kapitalverzinsung in voller Höhe im Gewerbeertrag enthalten ist⁹⁹. Weiterhin kann durch Verlagerung von Investitionen bzw. Teilbetrieben oder ganzer Betriebe ins Ausland die Gewerbesteuer gänzlich vermieden werden, weil die Gewerbesteuer lediglich inländische Gewerbebetriebe erfaßt (§ 2 Abs. 1 GewStG).

⁹⁸ Zum Einfluß der unterschiedlichen Höhe der Hebesätze auf die Standortwahl; *Pfaffernoschke*, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 83 ff.

⁹⁹ *Pfaffernoschke*, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 87.

d) Einwirkung auf den Wettbewerb

Die Tatsache, daß die Gewerbesteuer eine unterschiedliche Steuerbelastung je nach Standort (keine Gewerbesteuer im Ausland¹⁰⁰, unterschiedliche Höhe der Hebesätze je nach Gemeinde¹⁰¹) oder Rechtsform bewirkt, hat nicht nur Einfluß auf unternehmerische Entscheidungen. Soweit die Unternehmen in einem Wettbewerbsverhältnis miteinander stehen, wird dieses durch die Belastungsunterschiede verändert¹⁰². Da die Gewerbesteuer nur inländische Aktivitäten belastet, kann die Besteuerung darüber hinaus auch im internationalen Vergleich zu Wettbewerbsnachteilen für deutsche Betriebe führen¹⁰³. Eine Schlechterstellung deutscher Unternehmen ergibt sich beispielsweise aus der Nichtanrechenbarkeit der Gewerbesteuer nach Doppelbesteuerungsabkommen im Gegensatz zur Einkommen- und Körperschaftsteuer¹⁰⁴. Ferner findet, anders als bei der Umsatzbesteuerung, an der Grenze beim Export keine Entlastung bzw. bei Importen nach Deutschland keine Nachbelastung mit Gewerbesteuer statt (fehlende internationale Neutralisierung mangels Grenzausgleich)¹⁰⁵.

Die Gewerbesteuer führt zu nationalen und internationalen Wettbewerbsverzerrungen. Nationale Wettbewerbsverzerrungen ergeben sich aus der Belastung in Abhängigkeit von der Tätigkeit (gewerblich oder nichtgewerblich), der Rechtsform (Personen- oder Kapitalgesellschaft) oder der Finanzierungsart (Eigen- oder Fremdfinanzierung). Internationale Wettbewerbsverzerrungen ergeben sich aus der Sonderbelastung deutscher Unternehmen mit Gewerbesteuer, die es in vergleichbarer Form im Ausland nicht gibt¹⁰⁶. Hinsichtlich des europäischen Binnenmarktes bestehen Bedenken, ob die Gewerbesteuer gegen den Grundsatz des freien Warenverkehrs verstößt¹⁰⁷. Übrigens stünde die Beibehaltung der Gewerbesteuer den europäischen Harmonisierungsbestrebungen in der Unternehmensbesteuerung entgegen.

¹⁰⁰ Zu den der Gewerbesteuer vergleichbaren ausländischen Steuern: *Institut „Finanzen und Steuern“*, Gewerbesteuer im internationalen Vergleich, 1992, S. 14 ff.

¹⁰¹ Zur Streuung der Hebesätze: *Karrenberg/Münstermann*, Gemeindefinanzbericht 2002, 81 ff.

¹⁰² *Stumpfe*, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967, S. 44 ff.

¹⁰³ *Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 2003, S. 351; *Clemens/Held*, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 27; *Spanakakis*, Reform der Gewerbesteuer, 1974, S. 37.

¹⁰⁴ *Broer*, DStZ 2001, 622.

¹⁰⁵ *Pfaffernoschke*, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 87 ff.; *Buchloh*, BB 1990, 33 f.

¹⁰⁶ BT-Drs. 14/7569, Tz. 374; *Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 2003, S. 351; *Krebs*, Wirtschaftsstandort Deutschland, 1996, S. 220 f.; *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 121; *Institut „Finanzen und Steuern“*, Gewerbesteuer im internationalen Vergleich, 1992, S. 12, 150; *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 13 ff.

¹⁰⁷ Vgl. das beim *BFH* anhängige Verfahren unter dem Aktenzeichen XR 2/00, EFG 2000, 184.

e) Sondersteuer für Großbetriebe

Gesetzgeberische Eingriffe, insbesondere die in der Vergangenheit erfolgte Erhöhung der Freibeträge sowie der Intervallgrenzen für die Anwendung der gestaffelten Steuermaßzahlen und die damit verbundene Verminderung der Bemessungsgrundlage, führten dazu, daß sich der Kreis der Steuerpflichtigen weiter verringert hat, weil immer mehr Unternehmen von der Gewerbesteuer befreit wurden¹⁰⁸. Schätzungen zufolge unterliegen gegenwärtig ca. 30% aller Gewerbebetriebe der Gewerbebeertragsteuer¹⁰⁹. Im Jahr 1995 zahlten von den rund 2,1 Millionen gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen fast 60% überhaupt keine Gewerbesteuer. Rund 75% der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage entfiel auf nur 2,5% der Unternehmen. Dabei handelte es sich um größere Unternehmen mit einem Gewerbeertrag über 1 Mio. DM. Dieser selektive Charakter der Gewerbesteuer als Großbetriebssteuer ist mit einer Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip kaum zu vereinbaren¹¹⁰.

2. Kritik aus Sicht der Gemeinden

a) Finanzausstattung der Gemeinden

Die Gewerbesteuer ist nach wie vor ein wichtiger Bestandteil der Gemeindefinanzen. Je nach Wirtschaftsstruktur kann dies zu einer unterschiedlichen Finanzausstattung in den einzelnen Gemeinden führen¹¹¹. Darüber hinaus kann das Gewerbesteueraufkommen einer einzelnen Gemeinde aufgrund deren Konjunktorempfindlichkeit erheblichen Schwankungen unterliegen¹¹². Die Konjunkturabhängigkeit hat sich mit der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer noch verstärkt, was einerseits aus Sicht der Unternehmen einen Vorteil darstellt, für die Gemeinden jedoch stark abnehmende Einnahmen in der Rezession und ausgeprägte Zuwächse in der Hochkonjunktur zur Folge hat. Unter Berücksichtigung der einkommenorientierten Ausgabentätigkeit der Gemeinden kann dies zu prozyklischen Wirkungen führen, wenn in Zeiten

¹⁰⁸ Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 54; Clemens/Held, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 29; Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim, Gewerbesteuer, 1992, S. 5.

¹⁰⁹ Hansmann, Kommunalfinanzen, 2000, S. 254; Pfaffernoschke, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 80 ff.; BDI, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 9; vgl. auch Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim, Gewerbesteuer, 1992, S. 2, 20.

¹¹⁰ Wissenschaftlicher Beirat, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 135.

¹¹¹ Institut „Finanzen und Steuern“, Gemeindefinanzen, 1989, S. 44; Dziadkowski, StuW 1987, 330, 334 f.; Pfaffernoschke, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 90 ff.

¹¹² Institut „Finanzen und Steuern“, Gemeindefinanzen, 1989, S. 43 ff.; Institut „Finanzen und Steuern“, Gewerbesteuer, 1981, S. 24 ff.; Pfaffernoschke, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 98 ff. Die Konjunktorempfindlichkeit war dem historischen Gesetzgeber bereits bekannt, der - um dies zu vermeiden - die Besteuerungsgrundlagen um die der Lohnsumme und des Gewerbekapitals ausweitete; vgl. RStBl. 1937, 693, 694.

der Hochkonjunktur kräftig investiert wird, dagegen in Zeiten abflauender Konjunktur die Investitionstätigkeit sinkt¹¹³. Das macht ökonomisch keinen Sinn und hat die Verstärkung von Konjunktursprüngen zur Folge¹¹⁴. Andererseits muß eingeräumt werden, daß die Gemeinden keine gezielte antizyklische Konjunkturpolitik betreiben können, weil sie von der Größenordnung und den rechtlichen Grenzen ihrer Haushaltsführung her nur begrenzt gegensteuern können¹¹⁵. Ihre Konjunkturabhängigkeit stellt damit die anhaltende Sicherung der Gemeindefinanzen in Frage, was zugleich den kommunalen Handlungsspielraum begrenzt.

b) Abhängigkeit von wenigen Großbetrieben

Zur Sicherung ihrer Finanzen sind die Gemeinden auf die Ansiedlung leistungsstarker Unternehmen angewiesen. Dadurch erhalten gerade Großbetriebe einen überproportionalen Einfluß auf die Entscheidungen der Gemeinde¹¹⁶. Daraus folgen mittelbar regionale Unterschiede in den Lebensbedingungen der Gemeinden, je nachdem, ob genügend leistungsstarke Gewerbebetriebe für die Prosperität der Gemeinden vorhanden sind. Hieraus ergibt sich ein mangelndes Interesse der Gemeinden an der Ansiedlung mittelständischer Gewerbebetriebe, woraus unterschiedliche Gewerbestrukturen mit größeren Aufkommensunterschieden in verschiedenen Gemeinden resultieren¹¹⁷. Umgekehrt bedeutet dies in Zeiten rückläufiger Konjunktur, soweit sich die Gemeinde um die Ansiedlung vormals prosperierender Großunternehmen aus bestimmten Wirtschaftszweigen bemüht hat, daß sich die kommunale Finanzsituation parallel zur Finanzlage ihrer ortsansässigen Unternehmen verschlechtert. In den Städten bestimmt gerade oftmals die wirtschaftliche Situation einiger weniger Unternehmen das Gewerbesteueraufkommen und damit die Entwicklung der Gemeindefinanzen. Der jüngste Einbruch bei den Gewerbesteuereinnahmen in Städten wie etwa München betont diese fatale Abhängigkeit. Aufgrund stark vermindelter Gewerbesteuereinnahmen verhängte die Stadt München bereits Mitte des Jahres 2002 eine Haushaltssperre. Die finanzielle Schieflage wurde im wesentlichen damit begründet, daß bei den Energieversorgern ein verstärkter Wettbewerb zu einem Preis-

¹¹³ Hansmann, Kommunal финанzen, 2000, S. 255; Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 55; Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990, S. 296.

¹¹⁴ Ideal wäre eine sog. antizyklische Ausgabenpolitik, bei welcher in der Hochkonjunktur ein gewisser nicht dringender erforderlicher Investitionsbedarf auf Zeiten schlechterer Konjunktur verschoben wird unter Zurückbehaltung der dazu erforderlichen Mittel. Dies führte zu einer gewissen Glättung des Konjunkturverlaufs. Zum Ideal einer antizyklischen Finanzpolitik vgl. Peffekoven, Anforderungen, 2002, S. 13, 18.

¹¹⁵ Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 58. Gerade dieses Argument wird für die Berechtigung der Gemeinden angeführt, verstärkt gewinnunabhängige Steuern zu erheben.

¹¹⁶ Dziadkowski, StuW 1987, 330, 334 f.; Pfaffernoschke, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 89 ff.

¹¹⁷ Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 54.

verfall führte, bei den Banken sich die Gewinnsituation einzelner Geschäftszweige drastisch verschlechtert habe bzw. im Baubereich Überkapazitäten abgebaut würden¹¹⁸.

3. Kritik aus Sicht der Wissenschaft

a) Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip

Es wird angeführt, daß das Äquivalenzprinzip, das früher zur Begründung der Gewerbesteuer herangezogen wurde, nicht mehr zeitgemäß sei¹¹⁹. Dies resultiert einerseits aus dem selektiven Charakter der Gewerbesteuer als Großbetriebssteuer, welcher in der einseitigen Belastung von Großbetrieben gegenüber Kleinbetrieben, die schließlich ebenfalls von den kommunalen Leistungen profitieren, zum Ausdruck kommt. Andererseits wird die vorherrschende Unterscheidung zwischen Gewerbebetrieben, Freiberuflern sowie Land- und Forstwirten zunehmend kritisiert. Auch ist der Einbezug der Freiberufler zu hinterfragen, weil die Umwandlung von einer Produktions- zu einer Dienstleistungsgesellschaft bisher bei der Gewerbesteuer unberücksichtigt blieb. Dienstleistungsunternehmen sind neben der kommunalen Infrastruktur insbesondere auf kommunale Angebote wie Kindergärten, Schulen und Wohngebiete angewiesen, um geeignete Mitarbeiter gewinnen und in einem ansprechenden Umfeld arbeiten zu können. Letztlich verstößt der selektive Charakter der Gewerbesteuer als Großbetriebssteuer gegen das Äquivalenzprinzip, weil die Zahl derer, die von den kommunalen Leistungen profitieren, um ein Vielfaches die Zahl derjenigen übersteigt, die hierfür steuerlich belastet werden. Dagegen wird den Gemeinden eine Äquivalenzbesteuerung aber auch dadurch erschwert, daß sie mangels anderer Einnahmequellen gezwungen sind, die Gewerbesteuer zur Finanzierung allgemeiner kommunaler Aufgaben heranzuziehen. Dies zeigt sich auch im Anstieg der Gewerbesteuerhebesätze der Jahre 1990 bis 1999¹²⁰.

b) Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip

Es wird vorgebracht, daß die Gewerbesteuer gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt, da sie als Objektsteuer zwar die Erträge des Gewerbebetriebes besteuert, die persönlichen Lebensverhältnisse des Betriebsinhabers sowie weitere Einkünfte nicht berücksichtigt¹²¹.

¹¹⁸ E-Mail Abonnement des Bundesministeriums der Finanzen, Artikel v. 31.7.2002, Kommunale Finanzsituation, Thema: Finanz- und Wirtschaftspolitik; *Karrenberg/Münstermann*, Gemeindefinanzbericht 2002, 17.

¹¹⁹ *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, *GewStG*, 5. Aufl. 2002, § 1 Anm. 11 ff. In diesem Zusammenhang wird oftmals auch von der sog. fiskalischen Äquivalenz gesprochen; vgl. *Zimmermann*, *Kommunalfinanzen*, 1999, S. 38, 123, 139, 154, 161, 255.

¹²⁰ *Institut „Finanzen und Steuern“*, Realsteuerhebesätze im Jahresvergleich der Jahre 1990 bis 1999.

¹²¹ *Schemmel*, *Kommunale Steuerautonomie*, 2002, S. 107. Hiergegen muß eingewendet werden, daß es gerade dem Zweck einer Objektsteuer entspricht, persönliche Verhältnisse unberücksichtigt zu lassen. Ebenso

Dahinter steht die Erkenntnis, daß das heute vorherrschende Personensteuersystem, welches auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruht, die Realsteuern, die sich am Äquivalenzprinzip orientieren, quantitativ und qualitativ überholt hat. Ein weiterer Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt sich durch die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, wenn die Einkommensteuer niedriger ist als die anzurechnende Gewerbesteuer. Ursache hierfür sind die Hinzurechnungsregelungen des § 8 GewStG. In diesen Fällen kommt es zu Anrechnungsüberhängen, die weder vor- noch zurückgetragen werden dürfen¹²².

c) Komplizierung des Steuerrechts

Die Gewerbesteuer führt zu einer unnötigen Komplizierung des Steuerrechts, insbesondere verschärft durch die Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG, die viele klärungsbedürftige Anwendungsprobleme mit sich bringt und die vom Gesetzgeber vorgegebenen Ziele, insbesondere der Rechtsformneutralität, verfehlt¹²³. Schließlich wird auch kritisiert, daß die Gewerbesteuer mit ihrer komplizierten Steuererhebung einen unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand für die Betriebe und die Behörden verursache¹²⁴.

4. Kritik an der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG

a) Hintergrund für die Einführung des § 35 EStG

Der Grund für die Einführung der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG war die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25%¹²⁵. Die damit verbundene Begünstigung der Kapitalgesellschaften gegenüber den Personengesellschaften mußte eine korrespondierende Steuerentlastung für Personengesellschaften zur Folge haben¹²⁶. Dies hat bereits die Brühler Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung bewogen, Vorschläge für eine Entlastung von Personenunternehmen zu machen¹²⁷, von denen der Gesetzgeber letztlich zwei aufgegriffen hat¹²⁸. Nachdem das sog. Optionsmodell, das Personengesellschaften ein

Gosch, in: Kirchhof, EStG, 2003, § 35 Rn. 23; *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 55; *Pfaffernoschke*, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 72 Fn. 86 m.w.N.

¹²² *Siegel*, BB 2001, 701, 703; *Ottersbach*, StB 2001, 242, 245.

¹²³ *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 2003, § 35 Rn. 2, 23; *Ottersbach*, StB 2001, 242; *Wesselbaum-Neugebauer*, DStR 2001, 180, 186, 188; BT-Drs. 14/7569, Tz. 375.

¹²⁴ *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 55.

¹²⁵ *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Empfehlungen, 1999, S. 89 ff.

¹²⁶ *Wellisch*, Besteuerung von Erträgen, 2002, S. 960 ff.; *Thiel*, Stbg 2001, 1 ff.; *Lang*, DStJG 24 (2001), S. 49, 102 f.; *Hey*, FR 2001, 870 f.

¹²⁷ *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Empfehlungen, 1999, S. 72 ff.; kritisch *Reiß*, DStR 1999, 2011, 2018.

¹²⁸ BT-Drs. 14/2683, S. 97 f.

Wahlrecht einräumte, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen, im weiteren Gesetzgebungsverfahren entfallen ist, blieb nur noch die sog. pauschale Gewerbesteueranrechnung übrig¹²⁹. Sie bildet - zusammen mit der allgemeinen Tarifsenkung bis zum Jahr 2005 - den Kernpunkt der steuerlichen Entlastung von Personengesellschaften.

b) Regelungsgehalt

Durch § 35 EStG sollen Einzelunternehmer und Personengesellschaften von der Gewerbesteuer entlastet werden. Dies wird erreicht, indem die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe weiterhin abzugsfähig bleibt¹³⁰. Hinzu kommt eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer. Dabei wird das 1,8fache des Gewerbesteuermeßbetrags pauschal von der zu entrichtenden Einkommensteuer abgezogen¹³¹.

Der Gewerbesteuermeßbetrag wird nach § 11 Abs. 1 GewStG dadurch ermittelt, daß auf den Gewerbeertrag, der wiederum an die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes anknüpft, die Steuermeßzahl (§ 11 Abs. 2 GewStG) anzuwenden ist. Sieht man vereinfachend von Freibetrag und Staffeltarif ab, beträgt die Steuermeßzahl 5%. Der Steuermeßbetrag wird durch Anwendung dieses Prozentsatzes auf den Gewerbeertrag ermittelt und beträgt 5% des Gewerbeertrags¹³². Die tatsächlich zu entrichtende Gewerbesteuer ergibt sich durch Anwendung des gemeindlichen Hebesatzes (§ 16 GewStG) auf den ermittelten Steuermeßbetrag. Nach § 35 Abs. 1 EStG können Einzelunternehmer das 1,8fache dieses Steuermeßbetrags auf ihre Einkommensteuer anrechnen. Zusammen mit dem Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer im Rahmen der Einkunftsermittlung soll damit die zusätzliche Belastung durch die Gewerbesteuer ausgeglichen werden. Dabei tritt die Regelung des § 35 EStG an die Stelle der Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften nach § 32c EStG, die durch das Steuersenkungsgesetz¹³³ gestrichen wurde¹³⁴.

¹²⁹ BT-Drs. 14/3366.

¹³⁰ BT-Drs. 14/2683, S. 97; *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1728 f.

¹³¹ Übersicht in *Korezkij*, BB 2001, 333, 335; *Neu*, DStR 2000, 1933 ff.; *Stuhrmann*, FR 2000, 550 f.

¹³² *Scheipers/Schulz*, Unternehmenssteuerreform, 2000, S. 81.

¹³³ Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433, BStBl. I 2000, 1428.

¹³⁴ *Schmidt*, EStG, 22. Aufl. 2003, § 35 Rn. 2; *Lang*, in: *Tipke/Lang*¹⁷, Steuerrecht, § 9 Rz. 754.

c) Probleme

aa) Anrechnungsbetrag und effektive Belastung

Folgende Tabelle liefert einen Überblick über die Wirkung der Gewerbesteueranrechnung bei unterschiedlichen Hebesätzen. Freibetrag und Staffeltarif nach § 11 GewStG werden vernachlässigt. Es wird der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer ab dem Veranlagungszeitraum 2005 in Höhe von 42% unterstellt. Der Solidaritätszuschlag bleibt unberücksichtigt.

	Hebesatz in %			
	500	400	300	0
Gewinn vor Steuern	100	100	100	100
- Gewerbesteuer ¹³⁵	20	16,67	13,04	0
= Gewerbliche Einkünfte	80	83,33	86,96	100
- tarifliche Einkommensteuer (42%)	33,6	35	36,52	42
+ Ermäßigung nach § 35 EStG ¹³⁶	7,2	7,5	7,83	9
= Einkünfte nach Steuern	53,6	55,83	58,27	67
△ Steuerbelastung (in %)	46,4	44,17	41,73	33
△ Differenz zum ESt-Satz von 42%	(+ 4,4)	(+ 2,17)	(- 0,27)	(- 9)

Tabelle: Auswirkungen unterschiedlicher Hebesätze auf die Einkommensteuer; in Anlehnung an: *Biermann u.a.*, Unternehmenssteuerreform 2001, S. 96.

Die Anrechnung nach § 35 EStG bewirkt bei Hebesätzen von 310,5% (ab Veranlagungszeitraum 2005), daß die Gesamtbelastung mit Ertragsteuern etwa dem Einkommensteuersatz entspricht. Hier kompensiert die einkommensteuerliche Entlastung – i.V.m. mit der weiterhin als Betriebsausgabe abziehbaren Gewerbesteuer – die gewerbesteuerliche Belastung. Hebesätze über 310,5% führen zu unzureichenden Entlastungen. Liegt der Hebesatz jedoch unter 310,5%, kommt es zu einer Überkompensation, d.h., die Gesamtbelastung mit Ertragsteuern liegt unter dem Einkommensteuersatz. In den Veranlagungszeiträumen 2001 und 2002 liegt dieser kritische Hebesatz bei 349,5%, in den Veranlagungszeiträumen 2003 und 2004 bei 339,5%¹³⁷. Liegt der jeweilige Hebesatz unterhalb dieser Werte, ist die Entlastungswirkung der Anrechnung deutlich höher als die tatsächliche gewerbesteuerliche Belastung. Bei einem

¹³⁵ Die Gewerbesteuer berechnet sich nach folgender Formel:

$$\text{Gewerbeertrag vor GewSt} \times \frac{\text{Hebesatz}}{2000 + \text{Hebesatz}}$$

¹³⁶ Der Anrechnungsbetrag berechnet sich nach der Formel: Gewerbliche Einkünfte x 0,05 x 1,8.

¹³⁷ *Biermann u.a.*, Unternehmenssteuerreform 2001, S. 101; weitere Beispiele in *Kollruss*, Stbg 2000, 559, 560 f.; zur Berechnung des kritischen Hebesatzes *Kollruss*, Stbg 2000, 559, 570.

Hebesatz von 0% beträgt die tatsächliche Gesamtbelastung 33% und liegt damit 9 Prozentpunkte unter dem Einkommensteuersatz von 42%¹³⁸.

Dies beruht darauf, daß § 35 EStG nicht an die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer, sondern an den Gewerbesteuermeßbetrag anknüpft. Damit ist die Entlastung nach § 35 EStG unabhängig von der tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung¹³⁹, die wesentlich vom gemeindlichen Hebesatz abhängt¹⁴⁰. Zwar lag der durchschnittliche Hebesatz der Gemeinden im Jahr 2001 bei 428%¹⁴¹, so daß gerade in den wirtschaftlich bedeutenden Städten eine vollständige Kompensation gar nicht erfolgen konnte. Gleichwohl sind Hebesätze unterhalb dieser kritischen Werte bis hin zu 0% möglich¹⁴². Gerade Gemeinden in den neuen Bundesländern versuchen zunehmend, Unternehmen mit niedrigen Hebesätzen anzulocken. Diese Sichtweise ergibt sich auch aus der Begründung zum Steuersenkungsgesetz und legt den Schluß nahe, daß § 35 EStG als Förderungsmaßnahme für strukturschwächere Regionen gesehen werden kann¹⁴³. Mit der Hebesatzgestaltung können Gemeinden grundsätzlich die Steuerlast ihrer ortsansässigen Unternehmen senken, so daß niedrige Hebesätze durch ihren Effekt auf Gewerbe- und Einkommensteuer künftig noch interessanter werden¹⁴⁴.

bb) Verursachung von Anrechnungsüberhängen

Die Entlastung durch § 35 Abs. 1 EStG setzt voraus, daß positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden und daß überhaupt eine tarifliche Einkommensteuer entsteht¹⁴⁵. Da § 35 EStG nur zu einer Anrechnung und nicht zu einer Erstattung der Gewerbesteuer führt, ist das Bestehen einer Einkommensteuerschuld notwendig. Zudem darf nach § 35 Abs. 1 EStG eine Anrechnung nur anteilig in der Höhe erfolgen, in der gewerbliche Einkünfte im zu versteu-

¹³⁸ Ähnlich Rödder, DStR 2002, 939, 940.

¹³⁹ Korezkij, BB 2001, 333, 336.

¹⁴⁰ Köplin/Niggemeier, NWB 2001, Fach 3, 11479, 11480.

¹⁴¹ Institut „Finanzen und Steuern“, Realsteuerhebesätze 2001, S. 31 f.

¹⁴² Horlemann, DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 39, 49; Paus, NWB 2001, Fach 5, 1467, 1472; Korezkij weist auf das konkrete Beispiel der Gemeinde Norderfriedrichskoog in Schleswig-Holstein hin: Korezkij, BB 2001, 333, 336; ebenso Neufang, BB 2000, 1913, 1918.

¹⁴³ BT-Drs. 14/2683, S. 97.

¹⁴⁴ Neuerdings beträgt der Mindesthebesatz 200%; vgl. dazu unter C.II.3. in dieser Arbeit, S. 64 f.

¹⁴⁵ Förster, FR 2000, 866, 868 f.; Kollruss, Stbg 2000, 559, 561 ff.; Stuhmann, FR 2000, 550, 552; Herzig/Lochmann, DB 2000, 1728, 1731 ff.

enden Einkommen enthalten sind. Daraus ergibt sich folgende Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages¹⁴⁶:

$$\text{Anteilige Steuer} = \frac{\text{gewerbliche Einkünfte}}{\text{zu versteuerndes Einkommen}} \times \text{tarifliche Einkommensteuer}$$

Aus dieser Formel ergibt sich, daß eine Anrechnung dann nicht erfolgen kann, wenn keine gewerblichen Einkünfte, kein zu versteuerndes Einkommen oder keine tarifliche Einkommensteuer gegeben sind¹⁴⁷. Die Hinzurechnungsvorschriften der Gewerbesteuer können dazu führen, daß zwar Gewerbesteuer, aber keine Einkommensteuer anfällt. Trotz positiver Gewerbesteuermeßbeträge und tatsächlich bezahlter Gewerbesteuer unterbleibt dann eine Anrechnung. Dabei sind generell drei Fälle zu unterscheiden, in denen § 35 EStG fehlschlägt.

(1) Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen

Die einkommensteuerlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie der Gewerbeertrag als gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage können voneinander abweichen. Dies ergibt sich aus den Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften der §§ 8 und 9 GewStG. Besondere Bedeutung erlangt dabei die hälftige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen¹⁴⁸.

Beispiel:

Eine Personengesellschaft erzielt vor Ertragsteuern einen Gewinn von 0 €. Das Unternehmen wird teilweise fremdfinanziert, so daß Dauerschuldzinsen den Gewinn zunächst gemindert haben.

Nach § 8 Nr. 1 GewStG sind die Entgelte für Dauerschuldzinsen zur Hälfte wieder hinzuzurechnen, so daß sich ein positiver Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG (Gewerbeertrag) ergibt. Übersteigt der Hinzurechnungsbetrag den Freibetrag von 24.500 €, ist Gewerbesteuer zu zahlen. Einkommensteuerlich bleibt es dabei, daß kein Gewinn aus Gewerbebetrieb erzielt wird. Nach Abzug der Gewerbesteuer fällt sogar ein Verlust an. Eine Einkommensteuerschuld entsteht folglich nicht.

¹⁴⁶ *Ottersbach*, StB 2001, S. 242, 243. In der Literatur existieren derzeit 10 Berechnungsmethoden. Hinzu tritt die von der Finanzverwaltung in ihrem Anwendungsschreiben modifizierte Formel. Vgl. *Korezkij*, BB 2002, 2099, 2100 f. Fn. 12; *Korezkij*, BB 2001, 333, 340; a.A. *Brandenberg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 181.

¹⁴⁷ *Herzig*, WPg 2001, 253, 262; *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1192, 1196 ff.; *Wendt*, FR 2000, 1173, 1177; *Kollruss*, Stbg 2000, 559, 561 f.

¹⁴⁸ *Köplin/Niggemeier*, NWB 2001, Fach 3, 11479, 11480.

In diesem Beispiel existieren keine gewerblichen Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Trotz tatsächlich entrichteter Gewerbesteuer, besteht keine tarifliche Einkommensteuerschuld, auf welche die Gewerbesteuer angerechnet werden könnte¹⁴⁹.

(2) Horizontaler Verlustausgleich und Verlustabzug

Eine Anrechnung unterbleibt ferner, wenn negative Einkünfte aus anderen Gewerbebetrieben im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs insgesamt keine positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben¹⁵⁰. Die Gewerbesteuerbelastung derjenigen Betriebe, die Gewinne erzielen, wird nicht ausgeglichen. § 35 Abs. 1 EStG erfordert, daß im zu versteuernden Einkommen positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb enthalten sind¹⁵¹. Durch den horizontalen Verlustausgleich werden diese Gewinne aus der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage neutralisiert. Das gilt auch für den Verlustabzug nach § 10d EStG. Zwar kann nach § 10d Abs. 1 S. 7 EStG auf einen Verlustrücktrag verzichtet werden, einen Verzicht auf den Verlustvortrag gibt es dagegen nicht. Wird in den Folgejahren eines Verlustjahres Gewinn erzielt, ist dieser mit Gewerbesteuer belastet, wenn man von einem gewerbesteuerlichen Verlustvortrag nach § 10a GewStG absieht, der nicht mit dem Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG identisch sein muß und regelmäßig geringer ist. Der Verlustvortrag kann dann dazu führen, daß die gewerblichen Einkünfte in den Folgejahren negativ sind, so daß die Gewerbesteueranrechnung trotz tatsächlich entrichteter Gewerbesteuer unterbleibt¹⁵².

(3) Vertikaler Verlustausgleich

Trotz tatsächlich gezahlter Gewerbesteuer schlägt eine Gewerbesteueranrechnung auch dann fehl, wenn aufgrund von Verlusten aus anderen Einkunftsarten ein vertikaler Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG erfolgt. Denn § 35 EStG setzt neben positiven Einkünften auch eine positive Einkommensteuerschuld voraus. Ist die Summe der Einkünfte aber negativ oder liegt das zu versteuernde Einkommen besonders nach Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen im Bereich des Grundfreibetrags, entsteht keine tarifliche Einkommen-

¹⁴⁹ *Ritzer/Stangl*, INF 2000, 641 f.; zu weiteren Problemen *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1192, 1199 f.; *Schiffers*, Stbg 2001, 403, 412; Beispiel in *Brandenburg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 184.

¹⁵⁰ Kritisch *Brandenburg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 183.

¹⁵¹ Beispiele in *Korezkij*, BB 2001, 333, 338; *Förster*, FR 2000, 866, 868 f.; *Kollruss*, Stbg 2000, 559, 562 f.

¹⁵² *Ritzer/Stangl*, INF 2000, 641, 646. Weitere Beispiele für den Verlust von Anrechnungspotential durch den horizontalen Verlustausgleich finden sich bei *Diener/Schulte*, in: Erle/Sauter, Reform, 2000, S. 116, 128; *Brandenburg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 184.

mensteuer, auf welche die Gewerbesteuer angerechnet werden kann¹⁵³. Auch in diesem Fall geht trotz tatsächlicher entrichteter Gewerbesteuer Anrechnungspotential verloren¹⁵⁴.

cc) Anrechnung bei Mitunternehmerschaften

Da nach § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG die Personengesellschaft selbst Schuldnerin der Gewerbesteuer ist, enthält das Gewerbesteuergesetz keine Aufteilungsregelung des Gewerbesteuermeßbetrags auf die Mitunternehmer. Damit ist eine entsprechende Aufteilung des Meßbetrags bei Mitunternehmerschaften im Rahmen des § 35 EStG notwendig. Nach § 35 Abs. 3 S. 2 HS 1 EStG ist ausschließlich der gesellschaftsvertraglich festgelegte Gewinnverteilungsschlüssel maßgeblich. Vorabgewinne oder Sondervergütungen bleiben bei der Aufteilung des Gewerbesteuermeßbetrags unberücksichtigt (§ 35 Abs. 3 S. 2 HS 2 EStG).

Beispiel¹⁵⁵:

A und B sind OHG-Gesellschafter und zu gleichen Teilen am Gewinn beteiligt. A verpachtet ein Grundstück an die OHG und erhält dafür Pachtzahlungen von insgesamt 100.000 €

Die Pachtzahlungen stellen als Sondervergütung einen Teil des Gewerbeertrags vor Gewerbesteuer dar. Sie unterliegen der Gewerbesteuer und erhöhen den Gewerbesteuermeßbetrag. Dennoch wird der verteilungsfähige Gewinn entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel durch die Sondervergütung gemindert. Hat die OHG einen Gewinn nach Abzug der Gewerbesteuer in Höhe von 150.000 € erwirtschaftet, wird hiervon zunächst die Sondervergütung in Höhe von 100.000 € an A abgeführt. Der nach dem Gewinnverteilungsschlüssel verteilungsfähige Gewinn der OHG beträgt dann noch 50.000 €, so daß auf A und B jeweils 25.000 € entfallen. Daher wird der Gewerbesteuermeßbetrag von 5.075 € (nach Anwendung von Freibetrag und Staffeltarif) hälftig auf A und B verteilt. A und B können daher $2.537,50 \text{ €} \times 1,8 = 4.567,50 \text{ €}$ auf ihre Einkommensteuerschuld anrechnen. Durch die Sondervergütung betragen die Einkünfte des A, die mit Gewerbesteuer belastet sind, 125.000 €, die des B 25.000 €

Obgleich die Einkünfte des A aus Gewerbebetrieb höher sind als die des B, kommt es aufgrund des Gewinnverteilungsschlüssels zur hälftigen Aufteilung des Gewerbesteuermeßbetrags. Die Sondervergütung, die ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegt, bleibt unberücksichtigt¹⁵⁶. Dadurch entstehen unter Umständen Anrechnungsüberhänge bei B, die zum end-

¹⁵³ *Korezkij*, BB 2001, 333, 339 f.; *Breithecker/Klapdor/Zisowski*, Unternehmenssteuerreform, 2001, S. 53.

¹⁵⁴ Beispiele in *Förster*, FR 2000, 866, 869 ff.; *Kollruss*, Stbg 2000, 559, 563 f.; *Brandenburg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 184.

¹⁵⁵ In Anlehnung an *Schmidt*, EStG, 22. Aufl. 2003, § 35 Rn. 26; weitere Beispiele in *Söffing*, DB 2000, 688, 689 ff.; *Kollruss*, Stbg 2000, 559, 566 f.; *Brandenburg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 184 ff.; weitere Beispiele finden sich in *Neu*, DStR 2000, 1933, 1937 f.

¹⁵⁶ *Kollruss*, Stbg 2000, 559, 565 f.; *Köplin/Niggemeier*, NWB 2001, Fach 3, 11479, 11481; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 2003, § 35 Rn. 35 ff.; *Dorozala*, Anrechnung, in: *Arthur Andersen*, Steuerreform, 2001, S. 133;

gültigen Verlust von Anrechnungspotential führen können. Erzielt B beispielsweise keine weiteren Einkünfte, liegt sein zu versteuerndes Einkommen nahe am Grundfreibetrag. Es fällt also keine oder nur sehr wenig Einkommensteuer an. Die Anrechnung nach § 35 EStG ist aber auf die Höhe der anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer beschränkt, so daß die Gewerbesteueranrechnung zum Teil mißlingt.

Würde die Gewerbesteuer vertraglich aber nach der „Verursachung“ zugerechnet – gesellschaftsrechtlich geschieht dies durch einen internen Ausgleich der Gewerbesteuer, die auf die Sondervergütung entfällt¹⁵⁷ –, trüge A tatsächlich die Gewerbesteuer, die auf die bezogene Sondervergütung und seinen Anteil am Gesamthandsgewinn entfällt. Obwohl A demnach effektiv mit dieser deutlich höheren Gewerbesteuer belastet wäre, gewährt ihm § 35 EStG nur den hälftigen Gewerbesteuermeßbetrag. Während die Gewerbesteuerbelastung des B also vielleicht überkompensiert wird und deshalb sogar leerlaufen kann, wird die Gewerbesteuerbelastung des A unterkompensiert¹⁵⁸.

dd) Zusammenfassung

Die Anrechnung nach § 35 EStG ist in mehrfacher Hinsicht problematisch: Weil der Anrechnungsbetrag nicht an die tatsächliche Gewerbesteuerschuld, sondern an den Gewerbesteuermeßbetrag anknüpft, fällt die einkommensteuerliche Entlastung nicht direkt mit der tatsächlichen gewerbesteuerlichen Belastung zusammen. Indem die Anrechnung unabhängig von der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer ist, kommt es bei niedrigen Hebesätzen zu einer Über- und bei hohen Hebesätzen zu einer Unterkompensation¹⁵⁹. Eine Entlastung unterbleibt, wenn zwar Gewerbesteuer gezahlt wurde, aber - etwa aufgrund eines Verlustausgleiches mit anderen negativen Einkünften oder eines Verlustabzugs nach § 10d EStG - kein zu versteuerndes Einkommen vorhanden ist. Solche Anrechnungsüberhänge bleiben auch in künftigen Perioden unberücksichtigt. Das Ausmaß der Überkompensation hängt aber nicht nur von der Höhe der Hebesätze ab, sie wächst auch mit der Höhe der gewerblichen Gewinne und kann beachtliche Ausmaße erreichen. Dies ergibt sich aus der mit steigendem Gewinn abklingenden Schonung

kritisch *Brandenburg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 186 f. In ihrem Anwendungsschreiben weicht die Finanzverwaltung bei den gewinnabhängigen Vorabgewinnanteilen und Sondervergütungen vom Gesetzeswortlaut ab: *BMF* v. 15.5.2002, BStBl. I 2002, 533, Rz. 19 ff.; zustimmend *Korezkij*, BB 2002, 2099, 2102; a.A. *Neu*, DStR 2002, 1078, 1079.

¹⁵⁷ *Wesselbaum-Neugebauer*, DStR 2001, 180, 186 m.w.N.

¹⁵⁸ *Ottersbach*, DStR 2002, 2023, 2025.

¹⁵⁹ *Wellisch*, Besteuerung von Erträgen, 2002, S. 962 (Tabelle 4.1).

durch Freibetrag und niedrigere Eingangsstaffel der Gewerbesteuer und der damit verbundenen höheren Entlastung bei der Einkommensteuer¹⁶⁰. Hieraus kann sich eine Entlastung von bis zu 9% bei der Einkommensteuer ergeben¹⁶¹. In diesem Zusammenhang wirkt § 35 EStG als „Steuersparmodell“, zum einen durch Verlagerung von Einkünften in den gewerblichen Bereich, zum anderen in Gestalt einer „Option“ zur Gewerbesteuerpflicht für bislang nicht gewerbesteuerpflichtige Unternehmen in Gemeinden mit niedrigen Hebesätzen¹⁶².

Ebenso mißlingt die Anrechnung nach § 35 EStG in vielen Fällen, in denen tatsächlich Gewerbesteuer angefallen ist. Die Mängel dieses Mechanismus treten insbesondere auf, wenn:

- (1) bei hohen Dauerschuldzinsen (oder anderen Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG) Verluste entstehen und trotz negativer oder geringer Einkünfte aus Gewerbebetrieb dennoch Gewerbesteuer anfällt, oder
- (2) sich Gewinne und Verluste aus verschiedenen Betrieben gegenüberstehen (horizontaler Verlustausgleich) und sich in der Summe keine oder nur geringe Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben¹⁶³, oder
- (3) angesichts von Verlusten aus anderen Einkunftsarten (vertikaler Verlustausgleich) insbesondere aufgrund von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen sich das zu versteuernde Einkommen im Bereich des Grundfreibetrags bewegt und damit keine oder nur eine niedrige tarifliche Einkommensteuer entsteht¹⁶⁴.

Ferner kann es bei Mitunternehmerschaften zu einer Aufteilung des Gewerbesteuermeßbetrags kommen, die nicht mit der tatsächlichen gewerbesteuerlichen Belastung einhergeht¹⁶⁵. Dies beruht darauf, daß bei der Aufteilung des Steuermeßbetrags nicht die Sondervergütungen und Vorabgewinne, sondern der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel maßgebend ist. In diesen Fällen gelingt es § 35 EStG nicht, Gewerbetreibende, die der Gewerbesteuer unterliegen und tatsächlich mit Gewerbesteuer belastet sind, im Rahmen der Einkommensteuer zu

¹⁶⁰ Ritter, Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001, S. 457, 464 ff.; Meinhövel, StuB 2000, 974, 976 f.

¹⁶¹ Hey, FR 2001, 870, 872; Neufang, BB 2000, 1913, 1918 ff.; Wendt, FR 2000, 1173, 1175, 1176; Kollruss, Stbg 2000, 559, 569 f.; Thiel, StuW 2000, 413, 414.

¹⁶² Paus, NWB 2001, Fach 5, 1467; Herzig/Lochmann, DB 2000, 1192, 1199; Kollruss, Stbg 2000, 559, 570.

¹⁶³ Förster, FR 2000, 866, 868.

¹⁶⁴ Ebenda, 869 f.

¹⁶⁵ Rödder, DStR 2002, 939, 940.

entlasten. Im Extremfall kann sogar Anrechnungspotential in Form positiver Gewerbesteuermeßbeträge vernichtet werden, weil keine Vortragsmöglichkeit existiert.

§ 35 EStG kann steuersystematisch nicht überzeugen¹⁶⁶. Die Vorstellung, eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes durch Anrechnung der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer von Personengesellschaften auszugleichen, verstößt gegen die ursprüngliche Zielsetzung der Unternehmenssteuerreform¹⁶⁷. Denn durch Senkung des Körperschaftsteuersatzes und die Gewerbesteueranrechnung wurden die rechtsformspezifischen Unterschiede verschärft¹⁶⁸. Aus wirtschaftlicher Sicht würde der Gewerbesteuerabbau bei Angleichung des Körperschaftsteuer- mit dem Einkommensteuerspitzensatz einer rechtsformneutralen Besteuerung näherkommen bei erheblich geringerem Verwaltungsaufwand¹⁶⁹. Es macht keinen Sinn, zunächst die Gewerbesteuer durch Anknüpfung an den einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn zu ermitteln, um sie dann bei der Einkommensteuer wieder anzurechnen, weil gewerbliche Einzel- und Mitunternehmer durch die Kumulation von Einkommen- und Gewerbesteuer grundsätzlich gegenüber Kapitalgesellschaften benachteiligt werden. Der damit verursachte Verwaltungsaufwand läßt sich nicht mit dem Postulat einer rechtsformneutralen Besteuerung rechtfertigen. Darüber hinaus birgt § 35 EStG ein hohes Risiko für die steuerberatenden Berufe, weil hier schnell Ermäßigungspotential verlorengehen kann¹⁷⁰.

5. Zwischenfazit

Die unterschiedlichen Interessen der von der Gewerbesteuer Betroffenen führt dazu, daß sich die Kritik an dieser Steuer teilweise widerspricht. Eine in sich geschlossene Kritik anhand einzelner, auf ein Ziel ausgerichteter Kriterien (ertragsunabhängige oder ertragsabhängige Besteuerung, Äquivalenzprinzip oder Leistungsfähigkeitsprinzip) ist nicht erkennbar. Gegen die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG bestehen erhebliche Einwände, welche den

¹⁶⁶ Schön, StbJb 2001/02, 53 ff., 60; Schön, StuW 2000, 151, 155 ff.; Hey, BB 1999, 1192, 1197.

¹⁶⁷ Wellisch, Besteuerung von Erträgen, 2002, S. 962; Hey, BB 1999, 1192, 1197; Reiß, DStR 1999, 2011, 2018.

¹⁶⁸ Hüttemann, DStJG 25 (2002), S. 123, 128 ff.; Horlemann, DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 39 ff., 42, 44 ff.; Balmes, DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 25, 36.

¹⁶⁹ Wellisch, Besteuerung von Erträgen, 2002, S. 962; vgl. auch das Anwendungsschreiben zu § 35 EStG, das aufgrund der komplexen Regelung erst nach fast eineinhalb Jahren nach Inkrafttreten des § 35 EStG von der Finanzverwaltung veröffentlicht wurde; BMF v. 15.5.2002, IV A 5-S2296a-16/02, BStBl. I 2002, 533, DStR 2002, 906. Zum Begriffschaos des Gesetzgebers Korezkij, BB 2002, 2099 f.

¹⁷⁰ Brandenburg, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 192.

Fortbestand dieser Vorschrift in Frage stellen¹⁷¹. Es ist anzumerken, daß die Gewerbesteueranrechnung nicht zu der einst angestrebten Verwirklichung von Rechtsformneutralität führt, sondern sich weiter von diesem Ideal entfernt hat¹⁷². Die rechtsformabhängigen Besteuerungsunterschiede haben sich durch die Senkung des Körperschaftsteuersatzes und die Anrechnung der Gewerbesteuer verschärft¹⁷³. Deshalb darf § 35 EStG allenfalls eine Übergangslösung¹⁷⁴ bis zum längst überfälligen Gewerbesteuerabbau bleiben.

IX. Verfassungsrechtliche Problematik

1. Gewerbesteuer

In der Vergangenheit wurden schon mehrfach verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Gewerbesteuer erhoben¹⁷⁵; u.a. ist die Gewerbesteuer als einseitige Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte dem Vorwurf des Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz¹⁷⁶ ausgesetzt. Weitere verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich aus dem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip¹⁷⁷, das aus dem Gleichheitssatz abgeleitet wird. Was den Kreis der Steuerpflichtigen anbelangt, so ist die Gewerbesteuerfreiheit der freien Berufe seit Bestehen der Gewerbesteuer umstritten¹⁷⁸. Das Bundesverfassungsgericht hat hierzu in zwei Nichtannahmebeschlüssen¹⁷⁹ zu verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Erhebung der Gewerbesteuer

¹⁷¹ In der Literatur wird die Gewerbesteueranrechnung deshalb auch als Zwischen- oder Notlösung für eine restlose Abschaffung der Gewerbesteuer deklariert; vgl. auch *Brandenberg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 192; *Jachmann*, NJW 2001, 1840.

¹⁷² *Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 2003, S. 351; *Wesselbaum-Neugebauer*, DStR 2001, 180, 188; *Pasch*, Wissenschaft, in: *Ernst & Young/BDI*, Unternehmenssteuerreform, 2000, S. 88 Rn. 64; *König/Sureth*, StuB 2001, 117, 121.

¹⁷³ *Horlemann*, DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 39 ff., 42, 44 ff.; *Balmes*, DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 25, 36.

¹⁷⁴ Zum Problem von Übergangslösungen *Hey*, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 416, insbesondere Fn. 789.

¹⁷⁵ Auf eine ausführliche Auseinandersetzung mit den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Gewerbesteuer soll verzichtet werden; stattdessen werden einige wenige Punkte erwähnt, die für den weiteren Verlauf dieser Arbeit von Bedeutung sind. Im übrigen sei auf die umfassende Literatur bzw. Kommentierung verwiesen. Statt aller *Rodi*, Rechtfertigung von Steuern, 1994, S. 121 ff., 209 ff.; *Jachmann*, NJW 2001, 1840 f.

¹⁷⁶ *Jachmann*, Steuergesetzgebung, 2000, S. 111 ff.; *Jachmann*, BB 2000, 1432 ff.; *Ritter*, Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001, S. 457, 462 ff.; *Wendt*, BB 1987, 1257 ff.; *Klotz*, FS für Hans Flick, 1997, S. 15 ff.; *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 141 ff.; *Schemmel*, Ersatz der Gewerbesteuer, 1984, S. 16 ff.; a.A. *Rodi*, Rechtfertigung von Steuern, 1994, S. 212 f.

¹⁷⁷ *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 141; *Lenski/Steinberg*, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 9. Aufl. 1995, § 1 Anm. 9; *Wendt*, BB 1987, 1257 ff.; *Gabriel*, StuB 2002, 945 ff.

¹⁷⁸ Ausführlich *Rodi*, Rechtfertigung von Steuern, 1994, S. 217 f.

¹⁷⁹ *BVerfG* v. 14.2.2001 – 2 BvR 460/93, NJW 2001, 1853 = StRK EStG 1975 § 18 Abs. 1 R. 73a; *BVerfG* v. 14.2.2001 – 2 BvR 1488/93, FR 2001, 367 = StRK GewStG 1978 § 2 Abs. 1 GewBetr. R. 40.

er auf seine Entscheidung vom 25.10.1977¹⁸⁰ verwiesen, mit der die Verfassungsmäßigkeit der Belastung gewerblicher Unternehmen mit Gewerbesteuer festgestellt wurde.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken, die einst gegen die Gewerbekapitalsteuer erhoben wurden, werden gegenwärtig teilweise auch gegen die Gewerbeertragsteuer erhoben. Auslöser waren die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995¹⁸¹, in denen es zwar um die Besteuerung des einheitswertgebundenen Vermögens ging, jedoch darüber hinaus auch steuersystematische Überlegungen angestellt werden. In der Literatur wurde die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer als Initialzündung für den restlosen Abbau der Gewerbesteuer angesehen¹⁸², weil die wichtigsten Aussagen des Bundesverfassungsgerichts auch als für die Gewerbeertragsteuer relevant angesehen werden¹⁸³. Ferner kann es in Verlustjahren infolge der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften zu einer übermäßigen Besteuerung kommen. Hieraus können sich Verstöße gegen den Halbteilungsgrundsatz ergeben, welcher aus Art. 14 GG abgeleitet wird¹⁸⁴. Zwar liegt die obere Grenzsteuerbelastung nach den Angaben des *BMF* bei 51%¹⁸⁵. Jedoch kann § 35 EStG unter Berücksichtigung nicht anrechenbarer Anrechnungüberhänge bzw. verlorener Anrechnungspotentiale in bestimmten Fällen eine höhere effektive Steuerbelastung ergeben, die letztlich dazu führt, daß die 50%-Grenze als Obergrenze des Halbteilungsgrundsatzes beträchtlich überschritten wird¹⁸⁶.

Zwar wurden die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Gewerbesteuer bereits im Schrifttum¹⁸⁷ und in Richtervorlagen¹⁸⁸ deutlich und überzeugend dargelegt. Dennoch hat das Bundesverfassungsgericht trotz der ihm hierzu in den letzten Jahren mehrfach gebotenen

¹⁸⁰ *BVerfG* v. 25.10.1977 - 1 BvR 15/75, *BVerfGE* 46, 224, 233 ff., 239 f.

¹⁸¹ *BVerfG*, Beschluß v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91 sowie Beschluß v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91; *BStBl.* II 1995, 655, 671, *BB*-Beilage 13/1995 zu Heft 36.

¹⁸² *Güroff*, in: *Glanegger/Güroff*, *GewStG*, 5. Aufl. 2002, § 6 Anm. 5.

¹⁸³ *Wosnitza*, *BB* 1996, 1465, 1467; *Gosch*, *DStZ* 1998, 327, 330; *Arndt*, *BB* 1996, Beilage 7, S. 3 ff., 5.

¹⁸⁴ *Keß*, *FR* 2000, 695, 700.

¹⁸⁵ „1998 lag die obere Grenzsteuerbelastung des selbstständigen Mittelstandes bei 69 Prozent. Diese Zahl erhält man, wenn man den Spitzensteuersatz, der damals bei 53 Prozent lag, den Solidaritätszuschlag von 5,5 Prozent und 13 Prozent Gewerbesteuer addiert. Jetzt liegt die obere Grenzsteuerbelastung des selbstständigen Mittelstandes bei 51 Prozent. Sie ist also im Vergleich zu 1998 um 18 Prozentpunkte gesunken. Das war möglich, weil inzwischen die Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer verrechnet werden kann und weil der Spitzensteuersatz auf 48,5 Prozent gesunken ist“; so der *BMF*, in: *BMF*, E-Mail Abo (Rede) BM Hans Eichel anlässlich der Aussprache zur Regierungserklärung vor dem Deutschen Bundestag.

¹⁸⁶ *Gosch*, *DStZ* 1998, 327, 330.

¹⁸⁷ Statt aller *Paus*, *NWB* 2001, Fach 5, 1467 ff.; *Gosch*, *DStZ* 1998, 327 ff.

¹⁸⁸ *FG Niedersachsen* v. 24.6.1998 - IV 317/91, *FR* 1998, 1041 = *EFG* 1998, 1428; vgl. dazu die Anmerkungen von *Seer*, *FR* 1998, 1022 ff.

Gelegenheit die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer bisher nicht beanstandet¹⁸⁹. Einer Entscheidung in der Sache ist es dabei jedoch ausgewichen, so daß weder das in jüngerer Zeit veränderte tatsächliche Erscheinungsbild gewerblicher Tätigkeit berücksichtigt wurde, noch die massiven gesetzgeberischen Eingriffe des letzten Jahrzehnts¹⁹⁰.

Lang zieht daraus den Schluß, daß das Bundesverfassungsgericht die Problematik einer möglichen Verfassungswidrigkeit der Gewerbesteuer offenbar nicht mehr aufgreifen will¹⁹¹. *Hey* ist der Ansicht, daß das Bundesverfassungsgericht einer Entscheidung in der Sache aus gutem Grund ausgewichen ist¹⁹². *Jachmann* geht davon aus, daß das letzte Wort in Sachen Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer noch nicht gesprochen ist¹⁹³. Ob sich das Bundesverfassungsgericht noch mit der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer an sich befaßt, kann dahingestellt bleiben. Praktisch bedeutsamer sind deshalb die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die gewerbesteuerliche Anrechnung gemäß § 35 EStG, weil sich hieraus Rückwirkungen auf die Gewerbesteuer selbst ergeben können¹⁹⁴.

2. Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG

Die pauschalierte gewerbesteuerliche Anrechnung gemäß § 35 EStG führt zu Verknüpfungen zwischen Gewerbe- und Einkommensteuer. Weil dies nicht für Kapitalgesellschaften gilt, ist diese Norm auf ihre Rechtsformneutralität zu prüfen. Zugleich muß Belastungsgleichheit zwischen den sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes bestehen. Auch darauf muß der Entlastungsmechanismus, der nur für Einkünfte aus Gewerbebetrieb gilt, untersucht werden. Zudem darf die Norm nicht zu willkürlichen Entlastungs- und Belastungsergebnissen führen. Sich dabei ergebende Ungleichbehandlungen sind zu rechtfertigen.

¹⁸⁹ Das Bundesverfassungsgericht weicht der Sachentscheidung aus, indem es Richtervorlagen und Verfassungsbeschwerden bereits an der Zulässigkeit scheitern läßt; vgl. aus jüngerer Zeit den als unzulässig verworfenen (*BVerfG* v. 5.5.1998 – 1 BvL 23, 24/97, BB 1998, 1292 = StRK GG Art. 100 R. 29; *BVerfG* v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, BStBl. II 1999, 509 = StRK GG Art. 3 Gewerbesteuer R. 18) Vorlagebeschuß des Niedersächsischen Finanzgerichts v. 23.7.1997 – IV 317/91, BB 1997, Beilage 16, und v. 24.6.1998 – IV 317/91, FR 1998, 1041; ferner die durch Kammerbeschuß v. 14.2.2001 – 2 BvR 460/93, NJW 2001, 1853 = StRK EStG 1975 § 18 Abs. 1 R. 73a, und v. 14.2.2001 – 2 BvR 1488/93, NJW 2001, 1854 = StRK GewStG 1978 § 2 Abs. 1 GewBetr. R. 40, verworfenen Verfassungsbeschwerden.

¹⁹⁰ *Jachmann*, NJW 2001, 1840 ff.

¹⁹¹ Handelsblatt v. 7.3.2001, S. 5.

¹⁹² *Hey*, StuW 2002, 314, 316.

¹⁹³ *Jachmann*, NJW 2001, 1840 f.

¹⁹⁴ Ähnlich *Paus*, NWB 2001, Fach 5, 1467, 1468 f.

Die Zulässigkeit einer Verknüpfung von Einkommen- und Gewerbesteuer erfordert eine Betrachtung des Verhältnisses beider Steuern zueinander. Der zunehmende Ertragsteuercharakter der Gewerbesteuer wirft generell die Frage nach deren Verfassungsmäßigkeit auf. Zugleich bedarf die Verknüpfung von Gewerbe- und Einkommensteuer eines finanzverfassungsrechtlichen Maßstabes für die gegenseitige Wechselwirkung. Neben diesen allgemeinen Überlegungen muß sich § 35 EStG auch an den gleichheitsrechtlichen Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG messen lassen.

a) Finanzverfassungsrechtliche Betrachtung

Das Ziel der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG ist die Entlastung Gewerbetreibender von der Gewerbesteuer, die sich zur Einkommensteuerbelastung addiert¹⁹⁵. Dies war auch Sinn für die Einführung der Vorgängernorm des § 32c EStG, der eine Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften vorsah. Beide Normen erfüllen denselben Zweck auf unterschiedliche Art und Weise. Ebenso sind beide Normen dem gleichen Vorwurf ausgesetzt, lediglich „Second best“-Lösungen¹⁹⁶ zu sein. Denn durch die Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer zum 1.1.1998 hat sich die Gewerbesteuer von ihrem Objektsteuercharakter weiter entfernt. Deshalb kommt zunehmend die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer in ihrer derzeitigen Form auf¹⁹⁷. Anstelle der Anrechnungsregelung wäre der Gewerbesteuerabbau sicherlich der beste Weg gewesen, jedoch war dies zum damaligen Zeitpunkt mangels geeigneter Kompensationsmodelle für die Gemeinden politisch nicht durchsetzbar¹⁹⁸.

¹⁹⁵ *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Empfehlungen, 1999, S. 89; BT-Drs. 14/2683, S. 142 ff.

¹⁹⁶ *Hidien*, BB 2000, 485, 486; *Thiel*, StuW 2000, 413, 420; *Meinhövel*, StuB 2000, 974, 977; BT-Drs. 14/2683, S. 145 ff.: „Der Gesetzgeber hat die pauschale Anrechnung gerade einer konkreten Anrechnung bevorzugt, um verfassungsrechtlichen Bedenken aus dem Weg zu gehen“; kritisch *Ritter*, Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001, S. 467 f.; Bedenken gegen eine konkrete Anrechnung hat *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 208.

¹⁹⁷ *Wosnitza*, BB 1996, 1465; *Paus*, NWB 2001, Fach 5, 1467.

¹⁹⁸ *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Empfehlungen, 1999, S. 95; *Herzig/Lochmann*, DB 2000, 540.

aa) Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer und Verhältnis zur Einkommensteuer

In seinen beiden Entscheidungen aus den Jahren 1969 und 1977 hat das Bundesverfassungsgericht die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer deutlich zum Ausdruck gebracht¹⁹⁹. Die in den letzten Jahren vorgebrachten Verfassungsbeschwerden, die sich gegen den Einbezug Selbständiger zur Gewerbesteuer wandten, wurden mit Verweis auf die Entscheidung von 1977 ebenso abgewiesen²⁰⁰ wie eine Vorlage des Finanzgerichts Niedersachsen zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer²⁰¹. Gleichwohl werden diese Entscheidungen mittlerweile nicht mehr als endgültig angesehen²⁰². Gerade das Anrechnungsmodell des § 35 EStG läßt viele Argumente, die das Bundesverfassungsgericht für die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer angeführt hat, obsolet erscheinen. So kann die Gewerbesteuer nicht mehr als Ausgleich für die zusätzliche finanzielle Belastung der Gemeinden durch die ansässigen Gewerbebetriebe gesehen werden. Denn diese Belastung geht auch von Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften aus. Durch die Gewerbesteueranrechnung werden jedoch nur Einzelunternehmen und Personengesellschaften entlastet²⁰³.

Aufgrund der Negierung persönlicher Merkmale des Steuersubjekts und dessen persönlicher Beziehung zum Steuerobjekt sieht der Bundesfinanzhof die Gewerbesteuer auch weiterhin als Objektsteuer (Sollertragsteuer) an²⁰⁴. Als Sollertragsteuer muß sich die Gewerbesteuer aber unter Beachtung von Art. 14 GG auf die Ertragskraft des Eigentums beschränken, die sich vorrangig im tatsächlich erzielten Ertrag ausdrückt. Sonst hätte die Steuer konfiskatorische Wirkung²⁰⁵. Dies gilt um so mehr, als sie neben die einkommen- und körperschaftsteuerliche Belastung tritt und deshalb nach dem „Halbteilungsgrundsatz“ in die Gesamtbetrachtung der Belastungswirkungen verschiedener Steuerarten einzubeziehen ist²⁰⁶. Als Sollertragsteuer dürfte die Gewerbesteuer folglich gar nicht erhoben werden, sondern wäre bei Einführung der Einkommen- und Körperschaftsteuer abzuschaffen gewesen²⁰⁷. Es ist schwer einzusehen, worin der Zugriff auf einen andersartigen Steuergegenstand gesehen werden kann, wenn die

¹⁹⁹ *BVerfG* v. 13.5.1969 – 1 BvR 25/65, *BVerfGE* 26, 1, 7; *BVerfG* v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, *BVerfGE* 46, 224, 236.

²⁰⁰ *BVerfG* v. 14.2.2001 – 2 BvR 460/93, *DStRE* 2001, S. 472; *BVerfG* v. 14.2.2001 – 2 BvR 1488/93, *DStRE* 2001, S. 473.

²⁰¹ *BVerfG* v. 17.11.1998 – 1 BvL 10/98, *BStBl. II* 1999, 508.

²⁰² *Hey*, *StuW* 2002, 314, 316; *Jachmann*, *NJW* 2001, 1840 f.

²⁰³ *Paus*, *NWB* 2001, Fach 5, 1467, 1469.

²⁰⁴ *BFH* v. 24.2.1999 – X R 171/96, *BStBl. II* 1999, 450, 459.

²⁰⁵ *Jachmann*, *Steuergesetzgebung*, 2000, S. 114.

²⁰⁶ *BVerfG* v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, *BVerfGE* 93, 121, 138.

²⁰⁷ *Kruse*, *BB* 1996, 717, 720.

Gewerbsteuer im wesentlichen die gleiche Bemessungsgrundlage wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer erfaßt²⁰⁸. Die Gewerbsteuer ist danach als Zusatzbelastung gewerblicher Ertragszielung anzusehen. Betrachtet man die Ertragsteuerbelastung von Gewerbetreibenden in ihrer Gesamtheit, ergibt sich durch die Erfassung der Gewerbsteuerbelastung im Rahmen der Einkommensteuer keine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Einkunftsarten, weil letztere nicht mit Gewerbsteuer belastet sind. Ein Ausgleich der Gewerbsteuer bei der Einkommensteuer wäre bei gleichheitsrechtlicher Ausgestaltung der Anrechnungsnorm nach dieser Ansicht geradezu geboten.

Dagegen dürfte die gegensätzliche Meinung, daß Gewerbe- und Einkommensteuer auf verschiedene Steuergegenstände zugreifen, mit einer Anrechnung der einen Steuer auf die Steuerbelastung der anderen Steuer nicht zu vereinbaren sein. Denn im Rahmen der Einkünfteermittlung nach § 2 EStG wäre zu bedenken, ob § 35 EStG gewerbliche Einkünfte gegenüber anderen Einkünften unzulässig begünstigt. Sieht man in der Gewerbsteuer eine Steuer eigener Art, die nur von Gewerbetreibenden zu leisten ist, ist nicht einzusehen, warum neben der Abzugsfähigkeit der Gewerbsteuer als Betriebsausgabe zusätzlich noch eine Anrechnung auf die Einkommensteuer erfolgen soll. Vielmehr führt die Anrechnung auf die tarifliche Einkommensteuer zu einer doppelten Begünstigung Gewerbetreibender, die bei verschiedenen Steuergegenständen nicht gerechtfertigt ist²⁰⁹. Denn mit dem Betriebsausgabenabzug wird der Gewerbsteuerbelastung in gleicher Weise Rechnung getragen wie jeder anderen Betriebsausgabe auch²¹⁰. Schließlich widerspricht es den verfassungsrechtlichen Geboten der Folgerichtigkeit und Widerspruchsfreiheit²¹¹, wenn der Gesetzgeber zwei verschiedene Steuergegenstände besteuert, die Belastung teilweise aber wieder auffängt²¹². Darüber hinaus stellt sich dann noch die Frage, warum die Gewerbsteuer überhaupt noch erhoben wird²¹³. Denn eine Steuer ohne jeden fiskalischen Effekt ist nicht zu rechtfertigen²¹⁴. Folgerichtig und systematisch einfacher wäre es gewesen, die Gewerbsteuer vollends abzuschaffen²¹⁵. Sollte sich das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zu § 32c EStG ebenfalls auf den Standpunkt stellen, die Gewerbsteuer erfasse einen anderen Steuergegenstand als die Einkommen-

²⁰⁸ So aber *BFH* v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 459.

²⁰⁹ *Sydow*, DB 1999, 2435, 2439; ebenso *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 2003, § 35 Rn. 2.

²¹⁰ *BFH* v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, 459.

²¹¹ *BVerfG* v. 7.5.1998 - 2 BvR 1876/91, BVerfGE 98, 83; *BVerfG* v. 7.5.1998 - 2 BvR 1991/95, BVerfGE 98, 106.

²¹² *Sydow*, DB 1999, 2435, 2440.

²¹³ *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 208.

²¹⁴ *Hüttemann*, DStJG 25 (2002), S. 123, 128 f.

²¹⁵ *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 2003, § 35 Rn. 1.

und Körperschaftsteuer, kann die Vorschrift des § 35 EStG ebensowenig Bestand haben wie § 32c EStG²¹⁶. Denn die einst vom Bundesfinanzhof²¹⁷ gegen § 32c EStG erhobenen Einwände sind nur teils durch Einführung des § 35 EStG entfallen²¹⁸.

Folgt man der hier vertretenen Gesamtbetrachtung von Einkommen- und Körperschaftsteuer, wie sie auch vom Gesetzgeber unter ausdrücklichem Hinweis auf den Halbteilungsgrundsatz in der Begründung zum Steuersenkungsgesetz vertreten wird²¹⁹, kann die Belastung mit Gewerbesteuer zwar grundsätzlich durch eine Entlastung bei der Einkommensteuer kompensiert werden. Im Hinblick auf die Gesamtbelastung Gewerbetreibender ist eine solche Entlastungsregel geboten, solange der Gewerbesteuerabbau politisch nicht durchsetzbar ist. Dabei gilt zu beachten, daß die Anrechnung verfassungskonform ausgestaltet sein muß.

bb) Gewerbesteueranrechnung und Finanzverfassungsrecht

Über die Anknüpfung an den Gewerbesteuermeßbetrag beeinflusst § 35 EStG die Höhe der tariflichen Einkommensteuer. Damit reduziert die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld das Einkommensteueraufkommen. Hiervon direkt betroffen sind nach Art. 106 Abs. 3 und 5 GG Bund, Länder und Gemeinden als Ertragsberechtigte. Art. 106 GG bildet die Basis für die Steuerertragsverteilung, die der Gesetzgeber zur Rücksichtnahme auf die Funktionsfähigkeit dieses Verteilungssystems zu beachten hat²²⁰.

Die Anknüpfung zweier unterschiedlicher Steuern auf die gleiche Steuerquelle bewirkt Steuerertragskonkurrenzen. Verkürzt der Steuergesetzgeber das Steueraufkommen zweier in Ertragskonkurrenz stehender Steuern derart, daß Steuertatbestand oder Steuerrechtsfolgen miteinander verknüpft werden, kommt es zu finanzausgleichsrechtlichen Berührungspunkten. Stehen die betrachteten Steuern unterschiedlichen Ertragsberechtigten zu, führt ein höheres Steueraufkommen bei einer Steuer zu Steuerausfällen beim Ertragsberechtigten der anderen Steuer²²¹. Auf diese Weise kommt es zu einer Verschiebung des Steueraufkommens zwischen

²¹⁶ *Scheipers/Schulz*, Unternehmenssteuerreform, 2000, S. 89.

²¹⁷ *BFH* v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 ff.

²¹⁸ *Hey*, FR 2001, 870, 875 ff.; *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 207; *Hidien*, BB 2000, 485; *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1435 ff.; *Schön*, StuW 2000, 413; *Lang* hält § 35 EStG für genauso verfassungswidrig wie die Vorgängervorschrift des § 32c EStG: *Lang*, in: *Tipke/Lang*¹⁷, Steuerrecht, § 9 Rz. 754.

²¹⁹ BT-Drs. 14/2683, S. 98.

²²⁰ *BVerfG* v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333, 338.

²²¹ *Hidien*, BB 2000, 485, 486; *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1436.

den Gebietskörperschaften²²². Dabei zieht das Bundesverfassungsgericht die Grenze bei der sog. Ertragsaushöhlung²²³, wonach es dem Gesetzgeber generell untersagt ist, von der Vorstellung des Grundgesetzes zum Charakter einer Steuer abzuweichen. Hierfür wäre eine Änderung des Grundgesetzes erforderlich²²⁴. Es gilt zu beachten, daß Art. 106 GG nur die zentralen Merkmale der genannten Steuertypen festlegt, dem Gesetzgeber aber einen weiten Gestaltungsspielraum bei der Konkretisierung der einzelnen Steuertypen läßt. Folglich ist eine Ertragsaushöhlung entgegen Art. 106 GG nur dann anzunehmen, wenn die Steuer nicht mehr unter einen der aufgeführten Steuertypen gefaßt werden kann²²⁵. § 35 EStG führt zwar zu einer Steuerbetragsermäßigung, welche die Struktur und Systematik der Einkommensteuer unberührt läßt, verändert aber das Verhältnis von Einkommen- und Gewerbesteuer.

Durch die Anrechnung erhält die Gewerbesteuer den Charakter einer „Vorsteuer“²²⁶ bzw. „Vorauszahlung“²²⁷ auf die Einkommensteuer, d.h., Bund und Länder beteiligen die Gemeinden an einem Teil des Einkommensteueraufkommens²²⁸. Aus wirtschaftlicher Sicht wird damit dasselbe erreicht wie bei einem Gewerbesteuerabbau gegen eine direkte Gemeindebeteiligung an der Einkommensteuer. Eine solche Umverteilung des Steueraufkommens setzt aber nach Art. 106 GG eine Änderung der verfassungsrechtlichen Ertragskompetenz voraus²²⁹. Keinesfalls jedoch statuiert Art. 106 GG eine Erhebungspflicht oder Bestandsgewähr für die Gewerbesteuer, noch für ein bestimmtes Einkommensteueraufkommen²³⁰. Ebenso gut hätte der Gesetzgeber die Gewerbesteuer abschaffen, durch eine andere wirtschaftskraftbezogene Steuer nach Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG ersetzen²³¹ sowie die Einkommensteuerbelastung senken können. Denn die Gewerbesteuer genießt keinen Bestandsschutz in ihrer konkreten Ausgestaltung. Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG garantiert den Gemeinden eine Steuerquelle mit Hebesatzrecht, jedoch nicht unbedingt die Gewerbesteuer in ihrer traditionellen Form²³².

²²² *Wendt*, FR 2000, 1173, 1182; *Hüttemann*, DStJG 25 (2002), S. 123, 126.

²²³ *BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69*, BVerfGE 32, 333, 338.

²²⁴ *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 238 f.; *Schön*, StuW 2000, 151, 156.

²²⁵ *BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69*, BVerfGE 32, 333, 338.

²²⁶ *Hüttemann*, DStJG 25 (2002), S. 123, 126.

²²⁷ *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Empfehlungen, 1999, S. 94; dieser Einwand wurde zwar in der Kommission aufgegriffen, aber nicht weiterverfolgt.

²²⁸ *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 238 f.

²²⁹ *Hüttemann*, DStJG 25 (2002), S. 123, 126.

²³⁰ *Hidien*, BB 2000, 485, 486.

²³¹ *Hey*, FR 2001, 870, 878; *Birk*, Steuerrecht, 2002, S. 187 Rn. 568.

²³² *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1434; *Paus*, NWB 2001, Fach 5, 1467, 1470; *Wendt*, FR 2000, 1173, 1182.

b) Gleichheitsrechtliche Betrachtung

Die Gewerbesteueranrechnung muß dem Gleichheitsgrundsatz und dem daraus abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzips entsprechen. Problematisch erscheint die Anknüpfung an eine pauschale Größe sowie die Nichtberücksichtigung von Anrechnungsüberhängen.

aa) Anknüpfung an den Gewerbesteuermeßbetrag

Obgleich eine gewerbesteuerliche Belastung nicht vorliegen muß, kann die pauschale Gewerbesteueranrechnung zu beachtlichen Entlastungen bei der Einkommensteuer führen. Da § 35 EStG nicht an der tatsächlichen gewerbesteuerlichen Belastung, sondern am Gewerbesteuermeßbetrag ansetzt, kann es zu einkommensteuerlichen Entlastungen kommen, obwohl tatsächlich keine Gewerbesteuer entrichtet wurde. Dagegen kann die Anrechnung fehlschlagen und zum endgültigen Verlust von Anrechnungspotential führen, obwohl tatsächlich Gewerbesteuer anfällt. Dies widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Denn die objektive Leistungsfähigkeit als Grundlage für die Bemessung der Einkommensteuer wird nicht durch den gemeindlichen Hebesatz, sondern durch den erzielten Gewinn bestimmt²³³. Nur Gewerbebetriebe, die in Gemeinden mit einem Hebesatz von 349,5% (in VZ 2003 und 2004: 339,5%; ab VZ 2005: 310,5%²³⁴) angesiedelt sind, werden vollständig entlastet. Gewerbebetriebe in Gemeinden mit Hebesätzen oberhalb dieses Wertes werden dagegen steuerlich benachteiligt. In Gemeinden mit niedrigeren Hebesätzen wirkt die Anrechnung wie eine einkommensteuerliche Vergünstigung. Dadurch hängt die tatsächliche Steuerbelastung nicht mehr vom erzielten Gewinn, sondern vom jeweiligen kommunalen Hebesatz ab. Die Anknüpfung an den Gewerbesteuermeßbetrag führt zu einer Entkoppelung der Einkommensbesteuerung von der objektiven Leistungsfähigkeit und zur Ungleichbehandlung gleicher wirtschaftlicher Sachverhalte. Bei der Gesamtbetrachtung von Einkommen- und Gewerbesteuer erscheint die Belastungsgleichheit mit anderen Einkunftsarten fraglich.

Für das Abweichen vom Leistungsfähigkeitsprinzip muß ein besonderer, sachlicher Grund vorliegen²³⁵. Freilich darf der Gesetzgeber pauschalisieren und typisieren. Die Typisierung muß aber einer möglichst weiten, die große Masse realitätsgerecht abbildenden Bandbreite ent-

²³³ Birk, Steuerrecht, 2002, S. 181 Rn. 568.

²³⁴ Biermann, u.a., Unternehmenssteuerreform 2001, S. 101.

²³⁵ BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280, 290.

sprechen²³⁶. Der Einbezug einer möglichst großen Gruppe Betroffener und die Benachteiligung einer verhältnismäßig kleinen Anzahl von Personen ist eine Voraussetzung dafür, daß die vom Gesetzgeber vorgenommene Verallgemeinerung verfassungsrechtlich zulässig ist²³⁷. Will der Gesetzgeber Gewerbetreibende aber von der zusätzlichen Belastung mit Gewerbesteuer entlasten, und wählt er dazu die Typisierung, muß dadurch auch die Mehrzahl der Betriebe entlastet werden. Andernfalls entspricht die Ausgestaltung des Entlastungsmechanismus nicht der Realität. Fraglich ist also, ob sich der Gesetzgeber innerhalb seines Pauschalierungs- und Typisierungsspielraums bewegt hat. Dazu müßte die Anrechnung des 1,8fachen Gewerbesteuermeßbetrags zusammen mit der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe die große Masse der Gewerbetreibenden vollständig entlasten. Wie dargestellt, führt aber nur ein Hebesatz von 349,5% (VZ 2003 und 2004: 339,5%; ab VZ 2005: 310,5%) zu einer vollständigen Entlastung. Im Erhebungszeitraum 2000 betrug der Durchschnittshebesatz der Gewerbesteuer aber 428%²³⁸. Besonders in Großstädten mit über 100 000 Einwohnern wird die völlige Entlastung bei der Gewerbesteuer nicht erreicht²³⁹. Damit kann nicht mehr von einer realitätsgerechten Abbildung einer möglichst großen Bandbreite gesprochen werden. Die Ungleichbehandlung von Gewerbetreibenden in Gemeinden mit unterschiedlichen Hebesätzen betrifft also gerade nicht nur Ausnahmefälle. Damit ist die vollständige Kompensation der Gewerbesteuerbelastung eher als Ausnahme zu sehen.

Auch die Ansicht, eine Anrechnung der tatsächlichen gewerbesteuerlichen Belastung sei technisch nicht möglich, ist kein Rechtfertigungsgrund²⁴⁰. Argumentiert man derart, eine punktgenaue Anrechnung der Gewerbesteuer führe dazu, daß die Gewerbesteuer zum durchlaufenden Posten ohne spürbare Belastung²⁴¹ für den Gewerbetreibenden würde, handelt es sich letztlich nur um eine rechtspolitische Rechtfertigung, die einen Gleichheitsverstoß nicht rechtfertigen kann. Dem Anreiz für die Gemeinden, ihre Hebesätze beliebig zu Lasten des Einkommensteueraufkommens von Bund und Ländern anzuheben, ohne sich dem Widerstand der Unternehmen ausgesetzt zu sehen²⁴², könnte auch mittels Gewerbesteuerersatzes durch

²³⁶ BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6.

²³⁷ BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, 360; BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1, 6; BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, 309.

²³⁸ Institut „Finanzen und Steuern“, Realsteuerhebesätze 2001, S. 31.

²³⁹ Freshfields Bruckhaus Deringer, NJW-Beilage zu Heft 51/2000, S. 1, 23; Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2001/02, BT-Drs. 14/7569, Tz. 375.

²⁴⁰ BT-Drs. 14/2683, S. 98.

²⁴¹ Anschaulich Homburg, Stbg 2002, 564, 566.

²⁴² Jachmann, BB 2000, 1432, 1435; a.A. Seer, StbJb 2000/01, 15, 30.

eine andere wirtschaftskraftbezogene Steuer begegnet werden²⁴³. Ebenso wenig kann einer punktgenauen Anrechnung entgegengehalten werden, ein Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe komme mangels effektiver Belastung dann nicht mehr in Betracht²⁴⁴. Dies hätte durch die Streichung des Betriebsausgabenabzugs vermieden werden können.

Die Überkompensation der Gewerbesteuer bei niedrigen Hebesätzen begründet der Gesetzgeber unter dem Aspekt der Regionalförderung²⁴⁵. Zwar wäre eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips unter lenkungspolitischen Gesichtspunkten zu rechtfertigen. Jedoch führte das Hebesatzrecht dazu, daß die Gemeinden den Umfang der Förderung selbst bestimmen könnten. Zudem müßte die Lenkungsnorm selbst gleichheitsrechtlich ausgestaltet sein²⁴⁶. Dies erscheint insofern zweifelhaft, als die pauschalierte Anrechnung in Gemeinden mit niedrigem Hebesatz nur zu einer Begünstigung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften führt. Können diese Unternehmen Beträge von ihrer tariflichen Einkommensteuer abziehen, die sie an Gewerbesteuer gar nicht gezahlt haben, werden sie gegenüber Freiberuflern bevorzugt, die der Tarifbelastung ohne Anrechnungsmöglichkeit unterliegen²⁴⁷. Die Anknüpfung an den Gewerbesteuermeßbetrag kann im Rahmen der Anrechnung also nur unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung erfolgen²⁴⁸. Damit verstößt die pauschalierte Anrechnung gegen das wirtschaftliche Leistungsfähigkeitsprinzip.

bb) Nichterfassung von Anrechnungsüberhängen

Durch die Anknüpfung von Gewerbe- und Einkommensteuer an unterschiedliche Bemessungsgrundlagen begegnet die pauschale Anrechnung weiteren Problemen. Obgleich eine gewerbesteuerliche Belastung nicht vorliegen muß, knüpft § 35 EStG an die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes an. Folglich kann es zu Anrechnungsüberhängen kommen, die mangels Vor- oder Rücktragsmöglichkeiten zum endgültigen Verlust

²⁴³ Birk, Steuerrecht, 2002, S. 187 Rn. 568.

²⁴⁴ So aber *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Empfehlungen, 1999, S. 90.

²⁴⁵ BT-Drs. 14/2683, S. 97.

²⁴⁶ BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, 148.

²⁴⁷ Paus, NWB 2001, Fach 5, 1467, 1472.

²⁴⁸ Kritisch hierzu Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 208, die bei einer exakten Anrechnung neben finanzverfassungsrechtlichen Bedenken auch einen Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sieht.

von Anrechnungspotential führen. Die Absicht des Gesetzgebers, die Gewerbesteuerbelastung auszugleichen, wird deshalb in vielen Fällen verfehlt²⁴⁹.

Als Pauschalierungs- und Typisierungsnorm muß sich § 35 EStG aber auch bezüglich seiner konkreten Anwendung innerhalb des verfassungsrechtlichen Rahmens zulässiger Pauschalierung und Typisierung bewegen. Insofern müßte es sich bei diesen Sachverhalten um Ausnahmefälle handeln, welche die überwiegende Mehrzahl der Gewerbetreibenden nicht betrifft. Dies muß aber bezweifelt werden, da weder der horizontale noch der vertikale Verlustausgleich bei der Einkünfteermittlung noch der Verlustabzug nach § 10d EStG ungewöhnliche Vorgänge darstellen. Aufgrund der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG ist es ebenso nicht ungewöhnlich, daß ein einkommensteuerlicher Verlustvortrag nicht gleichzeitig auch zu einem gewerbesteuerlichen Verlustvortrag führt²⁵⁰. Folglich besteht die Gefahr, daß Verluste in einem anderen Veranlagungszeitraum, einem anderen Betrieb oder einer anderen Einkunftsart Anrechnungspotential nach § 35 EStG vernichten²⁵¹. Letztlich führt dies zu einer Strafbesteuerung ausgewiesener Verluste²⁵². Der horizontale und vertikale Verlustausgleich sowie der intertemporale oder periodenübergreifende Verlustabzug nach § 10d EStG sind jedoch Ausprägungen des objektiven Nettoprinzips²⁵³, wobei die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch § 35 EStG durchbrochen wird²⁵⁴.

Diese Durchbrechung vermag auch die neueste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Beschränkung des vertikalen Verlustausgleichs in § 2 Abs. 3 EStG nicht zu rechtfertigen. Über die Totalperiode gesehen beachtet § 2 Abs. 3 EStG das Leistungsfähigkeitsprinzip und beschränkt aufgrund von Verlustvor- und Verlustrücktragsmöglichkeiten lediglich die sofortige Verlustverrechnung²⁵⁵. Selbst solch eine beschränkte Vor- oder Rücktragsmöglichkeit gewährt § 35 EStG nicht. Verstößt aber ein völliger Ausschluß der Verlustverrechnung gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG²⁵⁶, kann nichts anderes für die endgültige Nichtgewährung einer Steuerentlastung aufgrund von Verlusten gelten. In beiden Fällen wird die Verlustverrechnung über die Totalperiode gesehen ungleich behandelt.

²⁴⁹ *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 2003, § 35 Rn. 12; zu möglichen Gestaltungsmodellen mit dem Ziel, Anrechnungüberhänge zu vermeiden, vgl. *Kollruss*, GmbHR 2003, 709, 710.

²⁵⁰ *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 2003, § 35 Rn. 15.

²⁵¹ Ausführlich *Brandenburg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 182 ff.

²⁵² *Paus*, NWB 2001, Fach 5, 1467, 1473.

²⁵³ *BVerfG* v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88.

²⁵⁴ *Biermann, u.a.*, Unternehmenssteuerreform 2001, S. 104.

Bei Mitunternehmerschaften erscheint die Aufteilung des Gewerbesteuermeßbetrags willkürlich²⁵⁷, weil bereits durch den Aufteilungsmaßstab des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels Anrechnungspotential vernichtet werden kann. Denn bei der Ermittlung des Gewerbesteuermeßbetrags werden die Sondervergütungen und Vorabgewinne mit einbezogen, die Aufteilung des Meßbetrags nach § 35 EStG hingegen stellt nur auf die Verteilung des Gesamthandsgewinns ab. Trotz hoher gewerblicher Einkünfte kann es dann zu einer unverhältnismäßig niedrigen Zurechnung vom Anteil der Steuerermäßigung kommen²⁵⁸. Wird der Gesamthandsgewinn durch Sondervergütungen negativ, können dennoch positive Gewerbesteuermeßbeträge entstehen. Diese werden unter Umständen Mitunternehmern zugewiesen, die nur am Ergebnis der Gesamthand beteiligt sind und deshalb keine positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen²⁵⁹.

Solche Mängel beruhen auf der Verflechtung verschiedener Rechts- und Rechenwerke und führen zur Ausblendung von Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei der Ermittlung des Entlastungsbetrags²⁶⁰. Hier wäre der Einbezug von Vorab- und Sondervergütungen, wie sie anfänglich im Gesetzesentwurf geplant war, zutreffender gewesen²⁶¹. So aber kann erhebliches Anrechnungspotential vernichtet werden. Die Gewährung von Vorabvergütungen und der Einbezug von Sondereinnahmen stellen gerade keine Ausnahme dar, sondern entsprechen der gesellschaftsrechtlichen Praxis bei Personenunternehmen. Eine zulässige Pauschalierung kann in der bloßen Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ohne Einbeziehung von Sondervergütungen aber nicht gesehen werden. Die Entlastung durch § 35 EStG erfolgt daher für Mitunternehmerschaften willkürlich.

cc) Ungleichbehandlung gegenüber Kapitalgesellschaften

Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung soll Einzelunternehmen und Personengesellschaften einen Ausgleich für die günstige Thesaurierungsbelastung der Kapitalgesellschaften schaffen. Damit versucht der Gesetzgeber, durch Kombination von Körperschaftsteuer und nicht anrechenbarer Gewerbesteuer einerseits und Einkommensteuer unter Anrechnung der

²⁵⁵ *BFH* v. 9.5.2001 – XI B 151/00, *DStR* 2001, 1110.

²⁵⁶ *BVerfG* v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, *BVerfGE* 99, 88, 95.

²⁵⁷ *Gosch*, in: Kirchhof, *EStG*, 2003, § 35 Rn. 37 ff.

²⁵⁸ *Korezkij*, *BB* 2001, 389, 391; *Brandenberg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 184 f.

²⁵⁹ *Paus*, *NWB* 2001, Fach 5, 1467, 1474.

²⁶⁰ *Wendt*, *FR* 2000, 1173, 1179.

²⁶¹ *Korezkij*, *BB* 2002, 2099, 2101 f.; *Korezkij*, *BB* 2001, 389, 391.

Gewerbsteuer andererseits eine annähernde Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften zu erreichen²⁶². Es ist zu beachten, daß Kapitalgesellschaften mit Gewerbesteuer belastet sind und im Ausschüttungsfall nicht mehr begünstigt werden. Auf diese Weise wird die Gewerbesteuer zu einer Art „Sonderertragsteuer für Kapitalgesellschaften“²⁶³. Die Gewerbesteueranrechnung verfolgt gerade kein Konzept zur Begünstigung thesaurierter Gewinne²⁶⁴. Mangels Vorliegen einer systematischen Basis beider Begünstigungen kann eine entstehende Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt werden. Letztlich zeigt sich darin die Widersprüchlichkeit des Steuersenkungsgesetzes. Zwar soll die Thesaurierung von Gewinnen im Unternehmensbereich steuerlich gefördert²⁶⁵ und die Zusatzbelastung gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer gemildert werden. Zur konsequenten Umsetzung dieser Ziele konnte sich der Gesetzgeber aber nicht durchringen²⁶⁶. Zutreffender wäre gewesen, jede Unternehmensform bei der Gewinnthesaurierung zu begünstigen und gleichzeitig die Gewerbesteuer abzuschaffen²⁶⁷. Der kommunale Ausgleich hätte durch Erhebung einer gleichheitskonform ausgestalteten, wirtschaftskraftbezogenen Steuer erreicht werden können²⁶⁸.

dd) Unterschiedliche Belastung ausgeschütteter Gewinne mit Gewerbesteuer

Weitere verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Gewerbesteueranrechnung bestehen darin, daß nur gewerbliche Einkünfte entlastet werden, hingegen nicht Dividenden von Kapitalgesellschaften, welche auf Ebene der Kapitalgesellschaft ebenfalls mit Gewerbesteuer belastet wurden. Diese Bedenken wurden bereits gegen § 32c EStG erhoben²⁶⁹. Sieht man den Anknüpfungspunkt für die Gewerbesteueranrechnung in der Belastung der gewerblichen Einkünfte, sind diese mit den Dividendeneinkünften gleichzustellen. Denn auch nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wirkt die Körperschaftsteuer praktisch wie eine Vorauszahlung auf die individuelle Einkommensteuerschuld des Anteilseigners²⁷⁰. Die Benachteiligung von Dividendeneinkünften ist nicht damit zu rechtfertigen, daß auf der Ebene der Kapitalgesellschaft bereits durch den niedrigeren Körperschaftsteuersatz ein Ausgleich für die Gewerbe-

²⁶² Hey, FR 2001, 870, 871.

²⁶³ Ebenda, 871.

²⁶⁴ Ebenda, 879.

²⁶⁵ Zur Begünstigung thesaurierter Gewinne Paus, NWB 2001, Fach 5, 1467, 1471.

²⁶⁶ Hüttemann, DStJG 25 (2002), S. 123, 129.

²⁶⁷ Paus, NWB 2001, Fach 5, 1467, 1470 f.

²⁶⁸ Hey, StuW 2002, 314, 319 ff.; ähnlich Thiel, StuW 2000, 413, 420.

²⁶⁹ BFH v. 24.2.1999 - XR 171/96, BStBl. II 1999, 450, 461 ff.

²⁷⁰ Hüttemann, DStJG 25 (2002), S. 123, 128; A.A. Thiel, StuW 2000, 413, 417.

steuerbelastung geschaffen wurde²⁷¹. Denn die Vorteile des niedrigeren Körperschaftsteuersatzes werden bei Weiterausschüttung durch das Halbeinkünfteverfahren umgekehrt. Damit besteht aber kein hinreichender Grund dafür, Dividendeneinkünfte, soweit diese gewerbsteuerlich belastet wurden, gegenüber gewerblichen Einkünften zu benachteiligen.

c) Ergebnis

Die pauschale Anrechnung nach § 35 EStG stellt grundsätzlich eine Möglichkeit dar, die gewerbsteuerliche Zusatzbelastung zu beseitigen. Solange eine Abschaffung der Gewerbesteuer aus politischen Gründen nicht durchsetzbar ist, ist solch eine Kompensation sogar geboten. Denn gewerbliche Einkünfte unterliegen durch die Gewerbesteuer einer höheren Ertragsteuerbelastung als Einkünfte anderer Einkunftsarten. Wollte man die Gewerbesteuer dagegen weiterhin als Objektsteuer betrachten, die auf einen anderen Steuergegenstand als die Einkommensteuer zugreift, verstößt die pauschale Anrechnung wegen der gleichzeitigen Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil gewerbliche Einkünfte gegenüber anderen Einkunftsarten begünstigt werden.

Unter Berücksichtigung, daß die Gewerbesteuer zu einer zusätzlichen Ertragsteuerbelastung gewerblicher Einkünfte führt, muß der Ausgleich gleichheitsrechtliche Vorgaben erfüllen. Durch Anknüpfung an den Gewerbesteuermeßbetrag genügt die Pauschalierung diesen Anforderungen nicht. Die einkommensteuerliche Entlastung, die unabhängig von der gewerbsteuerlichen Belastung ist, verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Als willkürlich gelten die Entstehung von Anrechnungsüberhängen mit endgültigem Verlust des Entlastungspotentials im Verlustfall sowie bei Mitunternehmerschaften. Insgesamt gesehen führt § 35 EStG zu einer unnötigen Komplizierung. Bereits die Komplexität der Norm zeigt, daß die Ungleichbehandlungen, die durch sie verursacht werden, nicht durch Praktikabilitätsabwägungen gerechtfertigt werden können. Ferner ist die Vorschrift aufgrund des Umstandes, daß die gewerbsteuerliche Vorbelastung von Dividendeneinkünften nicht nach § 35 EStG kompensiert wird, mit dem allgemeinen Gleichheitssatz nicht vereinbar.

²⁷¹ Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 205 f.; a.A. Jachmann, BB 2000, 1432, 1436.

3. Zusammenfassung

Obgleich das Bundesverfassungsgericht die Gewerbesteuer bisher trotz erheblicher Einwände verfassungsrechtlich noch nicht beanstandet hat, steht sie seit Einführung der Gewerbesteueranrechnung zur Disposition. Denn § 35 EStG schafft keinen Ausgleich für Personengesellschaften. Zwischen der Tarifbegünstigung von Kapitalgesellschaften und der Gewerbesteuerentlastung von Personengesellschaften besteht keine gemeinsame steuersystematische Basis. Außerdem ist die Anrechnung der Gewerbesteuer ihrerseits gleichheitswidrig: Eine Entlastung bei der Einkommensteuer unabhängig von der Belastung mit Gewerbesteuer verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Schließlich ist der endgültige Verlust von Entlastungspotential willkürlich. Bereits die Komplexität der Norm schließt eine Rechtfertigung dieser Ungleichbehandlungen durch Praktikabilitätsabwägungen aus.

Die gleichheitswidrige Begünstigung von Kapitalgesellschaften bei thesaurierten Gewinnen kann auch nicht durch die gleichheitswidrige Begünstigung von Personengesellschaften bei der Gewerbesteuer kompensiert werden. Denn die Gewerbesteueranrechnung ist in sich gleichheitswidrig. Eine in sich gleichheitswidrige Norm kann aber nicht als Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung durch eine andere Norm herangezogen werden.

X. Europarechtliche Bedenken gegen die Gewerbesteuer

Europarechtliche Bedenken wurden bislang lediglich gegen einzelne Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG erhoben. Gründe hierfür sind u.a., daß die Gewerbesteuer aufgrund des ihr innewohnenden Territorialitätsprinzips grundsätzlich Auslandsberührung vermeidet²⁷² bzw. der Harmonisierungsprozeß im Hinblick auf die direkten Steuern noch nicht so erfolgreich war wie beispielsweise bei den indirekten Steuern²⁷³. Ferner bestehen europaweit erhebliche Unterschiede zwischen den Systemen der Unternehmensbesteuerung²⁷⁴. Im Schrifttum werden des weiteren ökonomische Bedenken genannt, die sich gegen eine Angleichung der

²⁷² Kluge, Steuerrecht, 2000, S. 951, 954; Spengel, Unternehmensbesteuerung, 2003, S. 288 f.

²⁷³ Arndt, Europarecht, 2001, S. 191; Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 86, 321; Kluge, Steuerrecht, 2000, S. 119; Mennel/Förster, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner I, Allgemeiner Teil, Rn. 92.

²⁷⁴ Spengel, Unternehmensbesteuerung, 2003, S. 268 ff.; Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 90, 95 ff.; Wendt, StuW 1992, 66, 67.

Unternehmensbesteuerung in Europa richten, u.a. weil die Wettbewerbssituation eines Unternehmens nicht nur von steuerlichen Faktoren abhängt²⁷⁵.

Konkrete europarechtliche Bedenken wurden erstmals gegen die Regelung des § 8 Nr. 7 GewStG zur hälftigen Hinzurechnung bestimmter Miet- und Pachtzinsen erhoben²⁷⁶. Besonders wurde die in Satz 2 vorgesehene Ausnahmeregelung in Frage gestellt, weil sie letztlich dazu führt, daß eine Hinzurechnung stets nur bei der Anmietung von einem ausländischen Vermieter erfolge, eben weil jeder andere inländische Konkurrent wegen Betreibens eines Gewerbebetriebes bereits der Gewerbesteuer unterliegt. Von dieser Vorschrift besonders betroffen war die Leasingbranche, insbesondere wirkte sich § 8 Nr. 7 S. 2 GewStG wie eine Sondersteuer zu Lasten der Leasinggeber anderer Mitgliedstaaten aus, wodurch der Zutritt zum deutschen Markt behindert wurde²⁷⁷.

Der Europäische Gerichtshof hat mit der sog. Eurowings-Entscheidung²⁷⁸ die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 7 GewStG bei einer Flugzeugvermietung aus Irland an ein deutsches Luftverkehrsunternehmen für unzulässig erklärt. Das Gericht stellte zunächst fest, daß Leasing eine Dienstleistung im Sinne von Art. 60 EGV (jetzt Art. 50 EG) darstellt und § 8 Nr. 7 GewStG gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 59 EGV (jetzt Art. 49 EG) verstößt. Die genannten Vorschriften knüpften zwar nicht förmlich an die Ausländereigenschaft des Leasinggebers an, betrafen aber in erster Linie gerade solche grenzüberschreitenden Vertragsgestaltungen. Damit bestehe die Gefahr, daß der freie Dienstleistungsverkehr innerhalb der EU behindert werde, da der inländische Leasingnehmer (Dienstleistungsnehmer) eher geneigt sei, mit einem inländischen als einem ausländischem Leasinggeber (Dienstleistungsgeber) Verträge abzuschließen, um der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 GewStG zu entgehen. Die Marktchancen des ausländischen Wettbewerbers gegenüber einem inländischen mit identischem Angebot würden hierdurch beschränkt, was zu einer Diskriminierung ausländischer Leasinggeber führe²⁷⁹.

²⁷⁵ *Kellersmann/Treichs*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 81.

²⁷⁶ Vorlagebeschluß des *FG Münster* an den *EuGH* v. 28.7.1997 - 9 K 3151/G, IWB, Fach 11a, S. 235.

²⁷⁷ *Kluge*, Steuerrecht, 2000, S. 960 ff.; *Gosch*, *DStZ* 1998, 327, 333 f.

²⁷⁸ *EuGH* v. 26.10.1999 - Rs. C-294/97, *Slg.* 1999, S. I-7447-7478; *BStBl.* II 1999, 851.

²⁷⁹ *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 695 ff.

Eine Rechtfertigung mittels des Kohärenzargumentes²⁸⁰ scheidet aus, weil kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Nichtinzurechnung beim Leasingnehmer und der Steuerpflicht der Leasingraten beim inländischen Leasinggeber bestehe. Vielmehr sei die Diskriminierung des ausländischen Anbieters als Teil des funktionalen Zusammenhangs des Systems der Hinzurechnung und Kürzung (§ 9 Nr. 4 GewStG) von Miet- und Pachtzinsen anzusehen²⁸¹. Daß die irische Leasinggesellschaft in Irland geringer besteuert werde als vergleichbare deutsche Unternehmen, könne die Ungleichbehandlung ebenfalls nicht rechtfertigen. *Saß* spricht in diesem Zusammenhang vom budgetären Interesse, weil es in diesem Fall um die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zahlungen gehe, die einem inländischen Dienstleistungsunternehmer lediglich deshalb versagt wird, weil das Entgelt an einen Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat abfließt²⁸².

Obwohl die direkten Steuern noch nicht harmonisiert worden seien und beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fielen, hätten die Mitgliedstaaten Gemeinschaftsrecht, hier in Gestalt der Dienstleistungsfreiheit, zu wahren. Die Entscheidung läßt im Ergebnis auch nicht den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer als Rechtfertigungsgrund gelten²⁸³.

Nach der Entscheidung dürften auch andere sich im grenzüberschreitenden Verkehr diskriminierend auswirkende Hinzurechnungsvorschriften wie die des § 8 Nr. 3 GewStG nicht mehr haltbar sein²⁸⁴. Dennoch ist es dem Gesetzgeber bis heute nicht gelungen, europarechtskonforme Regelungen zu schaffen. Im Rahmen des Regierungsentwurfs zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz²⁸⁵ war noch geplant, die Vorschrift des § 8 Nr. 7 GewStG als Reaktion auf die Eurowings-Entscheidung dergestalt zu ändern, daß ein Viertel der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden fremden Wirtschaftsgü-

²⁸⁰ Ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 699 f.

²⁸¹ *EuGH* v. 26.10.1999 - Rs. C-294/97, Slg. 1999, S. I-7447-7478; BStBl. II 1999, 851, 854; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 8 Nr. 7 Anm. 1; ausführlich und m.w.N. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 692 ff.; *Steibert*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 101 ff.; *Kluge*, Steuerrecht, 2000, S. 156; *Saß*, DB 2000, 176 f.; *Knebel/Born*, NWB, Fach 5, 1441.

²⁸² *Saß*, DB 2000, 176 f.

²⁸³ Kritisch und m.w.N. *Kluge*, Steuerrecht, 2000, S. 962.

²⁸⁴ *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 8 Nr. 3 Anm. 1; *Knebel/Born*, NWB, Fach 5, 1441. Daneben werden Bedenken dahingehend geäußert, ob die Gewerbesteuer gegen den Grundsatz des freien Warenverkehrs (Art. 3, Art. 9 ff. EG, vormalige Art. 95 ff. EGV) verstößt. Hierauf soll jedoch nicht näher eingegangen werden, weil das Finanzgericht von einer Vorlage an den *EuGH* abgesehen hatte. Vgl. *FG Baden-Württemberg*, Außensenate Stuttgart, Urteil v. 10.11.1999 - 9 K 261/99 - Revision eingelegt (Az. des *BFH*: X R 2/00), EFG 2000, 184.

²⁸⁵ BT-Drs. 14/6882, S. 17, 41 f.

ter des Anlagevermögens generell (unabhängig von der gewerbsteuerlichen Behandlung beim Miet- bzw. Pachtempfänger) hinzuzurechnen ist. Dieses Vorhaben wurde mit Hinweis auf notwendige weitere Untersuchungen über die finanzielle Tragweite der zu treffenden Regelung bereits vom Finanzausschuß fallengelassen²⁸⁶. Somit ist erneut ein Versuch der Angleichung der Norm an die europarechtlichen Vorgaben gescheitert. In bezug auf die ebenfalls europarechtlich zweifelhafte Vorschrift des § 8 Nr. 3 GewStG wurden bisher Änderungen durch den Gesetzgeber ebenfalls nicht für notwendig erachtet²⁸⁷.

Solange die Europäische Union weit davon entfernt ist, eine Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern zu erreichen²⁸⁸, können die Auswirkungen der nationalen Steuersysteme im innergemeinschaftlichen Verkehr nur anhand der Grundfreiheiten überprüft werden, die sich aus dem EG-Vertrag ergeben. Dies hat viele Steuerpflichtige mittlerweile dazu veranlaßt, sich auch gegenüber dem eigenen Staat auf EU-Grundfreiheiten zu berufen. Jedenfalls hat der Europäische Gerichtshof die an ihn im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens herangetragenen Zweifelsfragen genutzt, um auch auf dem Gebiet des Steuerrechts einen beachtlichen „effektiven Rechtsschutz“ zu entwickeln²⁸⁹. Insofern erweist sich der Europäische Gerichtshof erneut als „Motor der Integration“²⁹⁰, gehen die von ihm entwickelten Grundsätze doch weit über das hinaus, was die Mitgliedstaaten bei den begrenzten Harmonisierungsbestrebungen auf dem Gebiet der direkten Steuern erreicht haben²⁹¹.

Zwar hat auch die Kommission eine Reihe von Richtlinien erlassen, die zum Teil erhebliche Auswirkungen auf die Steuergesetzgebung und die Steuerverwaltung der Mitgliedstaaten haben. Gegenstand dieser Richtlinien sind jedoch in der Regel sehr spezielle Tatbestände²⁹², aus denen sich nur in begrenztem Umfang allgemeine Erkenntnisse ableiten lassen. Was die

²⁸⁶ BT-Drs. 14/7343, S. 40; BT-Drs. 14/7244, S. 12; *Rödler/Schumacher*, DStR 2002, 105, 113; *Ritzer/Stangl*, INF 2002, 131, 138.

²⁸⁷ Zu weiteren potentiell EG-rechtswidrigen Regelungen im Bereich der Gewerbesteuer vgl. *Keßler/Spengel*, DB 2003, Beilage Nr. 5, S. 2, 8.

²⁸⁸ Kritisch und m.w.N. *Kluge*, Steuerrecht, 2000, S. 962; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 10 ff.; 843 ff.

²⁸⁹ *Kluge*, Steuerrecht, 2000, S. 119.

²⁹⁰ *Arndt*, Europarecht, 2001, S. 51; *Weerth*, RIW 2003, 131, 137; zu den Auswirkungen der *EuGH*-Rechtsprechung auf den Integrationsprozeß vgl. *Arndt*, Europarecht, 2001, S. 51 f.

²⁹¹ *Weerth*, RIW 2003, 131, 137; kritisch *Kluge*, Steuerrecht, 2000, S. 962; *Kischel*, IWB, Fach 11a, 241.

²⁹² Vgl. beispielsweise die Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie des Rates 90/435/EWG v. 23.7.1990), welche die steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft regelt; vgl. *Kellersmann/Treich*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 208 ff.

Gewerbsteuer selbst angeht, so wurde bereits mehrfach ihre Abschaffung gefordert, um den Weg für eine europäische Unternehmensbesteuerung freizumachen²⁹³.

XI. Der Blick über die Grenze

Probleme bei der Auswahl von Vergleichsländern ergeben sich daraus, daß eine der in Deutschland erhobenen Gewerbesteuer vergleichbare Steuer in anderen Ländern - mit wenigen Ausnahmen - unbekannt ist bzw. abgeschafft wurde. Eine Vergleichbarkeit kann nur aufgrund der Anknüpfungsmerkmale, der Ertragshoheit bzw. der Stellung in der Finanzverfassung hergestellt werden²⁹⁴. Eine Gewerbesteuer, welche den Ertrag und die Substanz der Unternehmen besteuert, wird lediglich noch in Luxemburg erhoben. Daneben existieren in Frankreich und Italien gewerbesteuerähnliche Abgaben.

1. Frankreich

Die ursprünglich in Frankreich erhobene *contribution des patentes* galt als Vorbild für die deutsche Gewerbesteuer²⁹⁵. Die derzeit in Frankreich erhobene Gewerbesteuer (*taxe professionnelle*) wurde im Jahre 1976 eingeführt und löste die bis dahin geltende *contribution des patentes* ab. Als gewinnunabhängige Gemeindesteuer erfaßt die *taxe professionnelle* sowohl Gewerbebetriebe wie auch Freiberufler. Die Steuer wird jeweils in der Gemeinde erhoben, in welcher die gewerbliche bzw. freiberufliche Tätigkeit ausgeübt wird. Als Betriebsausgabe ist sie von der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehbar.

Die Bemessungsgrundlage der *taxe professionnelle* setzt sich aus dem Mietwert des Sachanlagenvermögens (*valeur locative*) bzw. einem Teil der Lohnsumme (*part salariale*) zusammen. Mit ihren beiden Bemessungsgrundlagen wurden sowohl Investitionen als auch die Schaffung neuer Arbeitsplätze erschwert. Dies führte zur Begrenzung der *taxe professionnelle* auf einen Prozentsatz der jährlichen Wertschöpfung, welche sich aus dem Saldo aus Gesamterlösen abzüglich Waren-, Materialeinsatz und Fremdleistungen (jeweils ohne Mehrwertsteuer)

²⁹³ 1992 legte die Ruding-Kommission ihren Bericht zur Unternehmensbesteuerung vor, in welchem erhebliche steuerliche Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten festgestellt wurden. Unmittelbare Konsequenz daraus waren beachtliche Wettbewerbsverzerrungen, weshalb u.a. die Abschaffung der Gewerbesteuer gefordert wurde. Vgl. *Kellersmann/Treich*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 90; *Wendt*, StuW 1992, 66, 67, 77 f.; *Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 2003, S. 351.

²⁹⁴ *Mennel/Förster*, in: *Mennel/Förster*, Steuern, Ordner I, Allgemeiner Teil, Rn. 38; zum allgemeinen Problem der Steuervergleiche *Schneider*, StuW 1989, 328, 332.

²⁹⁵ Ausführlich *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 81.

er) ergibt²⁹⁶. Ein Übergang zur Wertschöpfungssteuer war als weiterer Reformschritt vorgesehen, unterblieb letztlich aber aufgrund konjunktureller Schwierigkeiten²⁹⁷.

Der Anteil der Lohnsumme betrug durchschnittlich 35% der Bemessungsgrundlage französischer Gewerbesteuerpflichtiger²⁹⁸. Aufgrund der anhaltenden Belastung des Faktors Arbeit wurde der anzusetzende Prozentsatz der Lohnsumme seit dem Jahressteuergesetz 1999 progressiv vermindert²⁹⁹. Der französische Entwurf des Jahressteuergesetzes 2003 sieht nunmehr vor, ab dem Veranlagungszeitraum 2003 den Lohnsummenanteil völlig aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen. Ferner sind weitere Erleichterungen für Freiberufler, die weniger als fünf Arbeitnehmer beschäftigen, vorgesehen³⁰⁰. Neben der *taxe professionnelle* unterliegen Unternehmen noch einer Lohnsummensteuer (*taxe sur les salaires*) bzw. einer dieser Lohnsummensteuer ähnlichen Lehrlingssteuer (*taxe d'apprentissage*)³⁰¹.

2. Italien

Die bis Ende 1997 in Italien erhobene lokale Ertragsteuer ILOR (*imposta locale sui redditi*) wurde ab 1998 durch eine neue Steuer auf produktive Tätigkeiten, die sog. IRAP (*imposta regionale sulle attività produttive*) ersetzt³⁰². Damit verbunden wurden die Sozialversicherungsbeiträge gesenkt sowie die Vermögensteuer auf das unternehmerische Reinvermögen, die kommunale Grundsteuer auf Betriebsräume und einige Gebühren abgeschafft.

Die IRAP ist eine direkte Steuer mit Realsteuercharakter. Die Gesetzgebungshoheit liegt beim Zentralstaat, während die Ertrags- und Verwaltungshoheit bei den Regionen (unseren Bundesländern vergleichbar) liegt. Steuerpflichtig sind alle gewerblichen, landwirtschaftlichen und freiberuflichen Tätigkeiten. Steuerobjekt ist die beim Steuerpflichtigen anfallende Wertschöpfung (Betriebserfolg) laut Handelsbilanz. Das Steuerobjekt ist territorial begrenzt; die im Ausland anfallende Wertschöpfung unterfällt nicht der Steuerpflicht. Bei Gewerbebetrieben ergibt sich die Bemessungsgrundlage grundsätzlich durch Anknüpfung an die Handelsbilanz. Hinzugerechnet werden u.a. die Lohnkosten (einschließlich der Lohnnebenkosten) sowie die Vergütungen für ständige oder gelegentliche Mitarbeiter. Die IRAP ist weder bei der ein-

²⁹⁶ Institut „Finanzen und Steuern“, Gewerbesteuer im internationalen Vergleich, 1992, S. 37.

²⁹⁷ Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990, S. 84, insbesondere Fn. 52.

²⁹⁸ Richter, RIW 2002, 805, 806.

²⁹⁹ Tillmanns, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner I, Frankreich, Rn. 320, 322, 329.

³⁰⁰ Richter, RIW 2002, 805, 806.

³⁰¹ Tillmanns, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner I, Frankreich, Rn. 320, 334, 338.

³⁰² Lobis, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner I, Italien, Rn. 175-193.

kommen- noch bei der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig. Der Normalsteuersatz beträgt einheitlich 4,25%. Der Lohnsummenanteil bei der Bemessung der IRAP ist allerdings wegen des befürchteten negativen Arbeitsplatzeffektes sehr umstritten und wird vermutlich bei der geplanten Novellierung wegfallen.

3. Luxemburg

Die Gewerbesteuer in Luxemburg wurde ursprünglich nach dem deutschen Vorbild eingeführt. Sie ist eine staatlich geregelte Gemeindesteuer, die von Gewerbebetrieben erhoben wird. Auch in Luxemburg wurde bereits die Lohnsummen- (seit 1987) und die Gewerbekapitalsteuer (seit 1997) abgeschafft³⁰³. Als verbleibende Bemessungsgrundlage ergibt sich der Gewerbeertrag, der an den einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn anknüpft. Hinzurechnungen und Kürzungen erfolgen analog zum deutschen Recht. Die Gewerbesteuer ergibt sich aus der Multiplikation von Hebesatz und Steuermeßbetrag. Bei der Ermittlung des Steuermeßbetrages wird Einzelunternehmen und Personengesellschaften ein höherer Freibetrag gewährt als anderen Steuerpflichtigen³⁰⁴.

4. Österreich

Bis 1993 wurde in Österreich³⁰⁵ die aus dem deutschen Recht 1938 übernommene Gewerbesteuer erhoben. Ihr Steuergegenstand war der „Gewerbebetrieb“. Sie wurde ursprünglich von drei Besteuerungsgrundlagen - Gewerbeertrag, Gewerbekapital, Lohnsumme - bemessen. Die Gewerbesteuer von der Lohnsumme wurde als Lohnsummensteuer bezeichnet³⁰⁶.

Mit der Steuerreform 1986 wurde die Gewerbekapitalsteuer, mit der Steuerreform 1993 die Gewerbeertragsteuer abgeschafft. Lediglich die Lohnsummensteuer findet in der sog. „Kommunalsteuer“ ihre Fortsetzung³⁰⁷. Bemessungsgrundlage ist die Lohnsumme, d.h. die Summe der Arbeitslöhne, welche an die Arbeitnehmer der in der Gemeinde belegenen Betriebsstätte monatlich gezahlt wurde. Damit stimmt die Bemessungsgrundlage im wesentlichen mit derjenigen der Lohnsummensteuer überein. Der Kreis der Steuerpflichtigen wurde erheblich aus-

³⁰³ Fort, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner II, Luxemburg, Rn. 285 ff.

³⁰⁴ Ebenda, Rn. 285, 292 ff.

³⁰⁵ Der deutschen Gewerbesteuer unmittelbar vergleichbar sind nur die entsprechenden Steuern in Luxemburg und Österreich, welche dem deutschen Recht nachgebildet sind. Vgl. *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 13 ff.

³⁰⁶ *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, 1998, S. 475 ff.; vgl. auch im Internet unter www.bmf.gv.at/steuern/WeitereSteuern/Kommunalsteuer/_start.htm.

³⁰⁷ *Leitner*, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner II, Österreich, Rn. 240 ff.

geweitet. Einbezogen werden alle Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinn. Anders als bei der Lohnsummensteuer werden auch die freien Berufe sowie die Land- und Forstwirtschaft einbezogen. Der Steuersatz beträgt einheitlich 3%.

Die Kommunalsteuer ist finanzverfassungsrechtlich als ausschließliche Gemeindeabgabe zu klassifizieren. Neben der Ertragshoheit unterliegt auch die Verwaltungshoheit den Gemeinden; die Gesetzgebungshoheit obliegt dem Bundesgesetzgeber.

5. Schweiz

Weder der Bund noch die Kantone erheben eine Gewerbesteuer. Nur die Gemeinden des Kantons Genf sehen die Gewerbesteuer vor. Sie kann von natürlichen und juristischen Personen erhoben werden, die auf dem Gemeindegebiet eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, einen Handels-, Gewerbe- oder Industriebetrieb führen oder eine Betriebsstätte besitzen. Ausgenommen sind landwirtschaftliche Betriebe. Die Steuer wird aufgrund von Koeffizienten berechnet, die mit dem jährlichen Umsatz, den jährlichen Mietkosten für betriebliche Lokalitäten und der Anzahl Beschäftigter eines Betriebes verknüpft sind³⁰⁸. Daneben erheben die Kantone und Gemeinden Steuern vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, vom Gewinn und Kapital juristischer Personen sowie Kraftfahrzeugsteuern³⁰⁹.

XII. Ergebnis

1. Weitere Reformen oder Abschaffung der Gewerbesteuer?

Aus Sicht der Gemeinden reichten Reformen an der Gewerbesteuer aus, um die kommunale Finanzautonomie zu stärken. Diese liefen aber letztlich darauf hinaus, in der historischen Kette bisheriger Gewerbesteuerreformen zurückzuspringen. Die Gemeinden wollen die Gewerbesteuer verbessern, indem einerseits verstärkt ertragsunabhängige Elemente implementiert werden sollen und andererseits der Kreis der Steuerpflichtigen um die freien Berufe ausgeweitet wird³¹⁰. Dagegen wird von den gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen ihre Abschaffung gefordert. Man könnte sagen, daß dieser Interessengegensatz in der Vergangenheit schon immer bestand. Allerdings hat sich der Spalt der Interessengegensätze insbesonde-

³⁰⁸ Kolb, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner II, Schweiz, Rn. 325.

³⁰⁹ Ebenda, Rn. 4.

³¹⁰ *Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 237; *Karrenberg*, Gewerbesteuer, 1985, S. 92 f.

re durch die mißlungene Anrechnung des § 35 EStG weiter vergrößert, mit der Folge, daß nun auch Gemeinden an der derzeitigen Gewerbebesteuerung ihre Zweifel äußern. Auch von Seiten der Wissenschaft wird die Substitution der Gewerbebesteuerung gefordert.

Ihre gravierenden Mängel und die verfassungs- sowie europarechtliche Problematik machen die Abschaffung der Gewerbebesteuerung unumgänglich³¹¹. Viele Kritikpunkte betreffen die Auswirkungen vergangener Reformen³¹². Eine weitere Reform hätte - wenn überhaupt - nur marginale Verbesserungen³¹³ zur Folge; im Extrem könnte sich die Situation der Gewerbebesteuerung weiter verschlechtern, so wie es im Fall der Gewerbebesteueranrechnung geschah, die das Ziel der Rechtsformneutralität verfehlte. Bezüglich weiterer Reformen bleibt zu klären, was bei der derzeitigen (Rest-)Gewerbebesteuerung noch reformiert werden kann, ohne einen Schritt zurückzugehen³¹⁴. Besser wäre es, die Gewerbebesteuerung - auch aufgrund ihres Ertragsteuercharakters - in eine einheitliche Unternehmensbesteuerung zu integrieren³¹⁵.

Aus steuersystematischer Sicht hat sich der Ruf der Gewerbebesteuerung seit der Einführung des § 35 EStG weiter verschlechtert. Gegenüber dem Steuerpflichtigen kann die Gewerbebesteuerung als materielle Belastung nicht mehr gerechtfertigt werden. In der Literatur wird § 35 EStG als Zwischenlösung vor der eigentlichen Abschaffung der Gewerbebesteuerung angesehen³¹⁶. Im Hinblick auf die Steuerverteilung hat sich die Gewerbebesteuerung zu einer reinen Rechengröße entwickelt, weil sie nur noch eine finanztechnische Bedeutung als „bundesstaatliche Mittelzuweisung an die Gemeindehaushalte“³¹⁷ hat.

Soll die Systematik innerhalb der Unternehmensbesteuerung verbessert werden, ist der Gewerbebesteuerabbau ein notwendiger Schritt in die richtige Richtung³¹⁸. Umgekehrt muß man sich fragen, ob es nicht besser wäre, die Gewerbebesteuerung in die Unternehmensbesteuerung zu integrieren³¹⁹, so wie es bereits die *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung* in

³¹¹ *Sachverständigenrat*, Jahresgutachten 2001/02, BT-Drs. 14/7569, Tz. 379.

³¹² *Rogowski*, Wirtschaftsdienst 2002, 255, 256; zum Problem unausgegebener Reformen *Hey*, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 414 f.; 416 f.

³¹³ Zu den allgemeinen Problemen von Steuerreformen *Hey*, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 545 f.

³¹⁴ Es wäre politisch nicht opportun, bereits abgeschaffte Steuern oder Besteuerungsgrundlagen (Lohnsummen- bzw. Gewerkekapitalsteuer) wieder einzuführen. Anschaulich FAZ v. 15.3.2003, Nr. 63, S. 11.

³¹⁵ *Keß*, FR 2000, 695, 704; *Conradi*, Legitimation, 2001, S. 113 ff., 115; *Zitzelsberger*, DStR 2000, 2, 5.

³¹⁶ *Broer*, DStZ 2001, 622 f.; *Hey*, FR 2001, 870, 879 f.

³¹⁷ *Schön*, StbJb 2001/02, 53, 60.

³¹⁸ So auch *Peffekoven*, Anforderungen, 2002, S. 13, 31 f.; *Schön*, Unternehmer-Magazin 2000, 18 ff.

³¹⁹ *Wellisch*, Besteuerung von Erträgen, 2002, S. 963; *Zitzelsberger*, IStR 2001, 527, 533.

ihren Brühler Empfehlungen³²⁰ vorgeschlagen hatte, aber aus zeitlichen Gründen darauf verzichtet hat³²¹. Denn ein Abbau der Gewerbesteuer würde das Problem der rechtsformneutralen Besteuerung in Form der Tarifspreizung zwischen dem Körperschaftsteuer- bzw. Einkommensteuerspitzensatz wiederaufleben lassen³²².

Um als Vorbild für das Steuersystem unserer Nachbarländer³²³ gelten zu können, sollte der Blick von deutscher Seite über die Grenzen nicht gescheut werden. Österreich, das die Gewerbesteuer abgeschafft hat, kann dabei als Vorbild für Deutschland gelten. In Frankreich wird ab 2003 der Lohnsummenanteil in der Bemessungsgrundlage zur *taxe professionnelle* völlig abgeschafft. Italien nimmt die vorgenommene Ausweitung der ertragsunabhängigen Besteuerung teilweise wieder zurück. Dies spiegelt den internationalen Trend zur Abschaffung bzw. Rückführung ertragsunabhängiger Steuern im vergangenen Jahrzehnt wider³²⁴.

Im Ergebnis wäre der Gewerbesteuerabbau die einzig überzeugende Alternative³²⁵, auch im Hinblick auf den europäischen Harmonisierungsprozeß im Bereich der Unternehmensbesteuerung³²⁶. Der Gewerbesteuerabbau erhöhte die Transparenz der deutschen Unternehmensbesteuerung, führte aus Sicht potentieller ausländischer Investoren zu einer erhöhten Investitionsbereitschaft und verbesserte die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen.

2. Verfassungsrechtliche Garantie der Gewerbesteuer?

Die Kompetenz zur Abschaffung der Gewerbesteuer ergibt sich unmittelbar aus der Gesetzgebungskompetenz³²⁷. Aufgrund der konkurrierenden Gesetzgebung (Art. 105 Abs. 2 GG) ist die Abschaffung der Gewerbesteuer Sache des Bundes und der Länder. Einer Verfassungsänderung bedarf es nicht, solange der Wortlaut „Gewerbesteuer“ nicht aus dem Verfassungstext gestrichen wird (Art. 79 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 GG).

³²⁰ Abgedruckt in BB 1999, 1188.

³²¹ Ursprünglich sollte die Unternehmensbesteuerung reformiert und dabei die Gewerbesteuer in eine einheitliche Unternehmensbesteuerung integriert werden. Aufgrund mangelnder Kompensationsvorschläge für die Gemeinden und des Zeitdrucks wurde darauf verzichtet. Kritisch Hey, BB 1999, 1192, 1197.

³²² Brandenburg, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177, 178.

³²³ Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BB 1999, 1188, 1192.

³²⁴ Spengel, Unternehmensbesteuerung, 2003, S. 27.

³²⁵ Wosnitza, BB 1996, 1464, 1467.

³²⁶ Weide, Harmonisierung, 1991, S. 214 ff.; Ritter, BB 1984, 353, 359 f.; Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 90.

³²⁷ Bonk, FR 1999, 443, 447; Siekmann, in: Sachs, GG, 3. Aufl., Art. 105 Rn. 50 ff.

Alternativ könnte die Gewerbesteuer einfach nicht mehr erhoben werden³²⁸. Dagegen könnte eingewendet werden, daß sich aus der Nennung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG eine Bestandsgarantie ableiten lasse³²⁹. Dem ist jedoch zu entgegnen, daß Art. 106 Abs. 6 GG nur die Ertragshoheit regelt, eine institutionelle Garantie läßt sich daraus aber nicht ableiten³³⁰. Folglich ist ein bestimmtes Steueraufkommen aus diesen Quellen den Gemeinden verfassungsrechtlich nicht gewährleistet³³¹.

Im Ergebnis kann die Erhebung der Gewerbesteuer ohne Verfassungsänderung eingestellt werden³³². Die Einstellung der Erhebung bzw. die Abschaffung der Gewerbesteuer ist demzufolge auch gegen den Willen der Gemeinden möglich³³³. Zu beachten ist aber, daß die Abschaffung der Gewerbesteuer einen adäquaten Ersatz für die Gemeinden erfordert, der die Voraussetzungen des Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG erfüllt³³⁴.

³²⁸ Statt aller *Siekmann*, in: Sachs, GG, 3. Aufl., Art. 105 Rn. 50.

³²⁹ *Reiss/Schneider*, BB 1995, 1265, 1266 Fn. 11.

³³⁰ *Hey*, StuW 2002, 314, 318; BVerfGE 26, 172, 180, 184; *Siekmann*, in: Sachs, GG, 3. Aufl., Art. 105 Rn. 51, Art. 106 Rn. 38; *Dürig*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 106 Rn. 88; *Maunz*, in: Maunz/Dürig, Art. 28 Rn. 85d; Art. 106 Rn. 19, 21; *Rodi*, Rechtfertigung von Steuern, 1994, S. 172; a.A. *Hidien*, BB 2000, 485, 486.

³³¹ BFHE 168, 350; *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002, § 1 Anm. 3.

³³² So wie es z.B. bei der Vermögensteuer der Fall war. Obwohl sie nicht mehr erhoben wird, ist sie in Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG immer noch aufgeführt. Damit könnte sie jederzeit, wenn auch in einer verfassungsgemäßen Art, wieder erhoben werden. Zu ihrer endgültigen Abschaffung aus dem Grundgesetz, vgl. BR-Drs. 909/02.

³³³ Ausführlich *Rodi*, Rechtfertigung von Steuern, 1994, S. 168 ff.

³³⁴ *Bonk*, FR 1999, 443, 448; *Zitzelsberger*, ZKF 1991, 41, 43.

C. Anforderungen an eine Substitution der Gewerbesteuer

I. Ermittlung und Gewichtung relevanter Kriterien

In der Literatur wurden bereits viele Kriterienkataloge für die Beurteilung geeigneter Reformvorschläge entwickelt¹. Die meisten Kriterien ergeben sich aus der Kritik an der Gewerbesteuer bzw. aus den verfassungsrechtlichen, kommunalpolitischen oder unternehmerischen Vorgaben. Bevor eine Entscheidung über die Eignung eines Reformvorschlages gefällt werden kann, sind die einzelnen Kriterien zu gewichten. Dabei gilt zu beachten, daß sich abhängig vom zeitgeschichtlichen Hintergrund unterschiedliche Gewichtungen zu verschiedenen Zeitpunkten ergeben können. Beispielsweise wird das Kriterium einer gewinnunabhängigen bzw. substanzwertorientierten Besteuerung im Zeitraum einer boomenden Konjunktur weniger stark negativ gewichtet als in Zeiten einer nachlassenden Konjunktur, weil Steuern leichter aus Gewinnen als aus Verlusten entrichtet werden können.

Die Notwendigkeit der Kriterienbildung ergibt sich aus den unterschiedlichen Interessen der betroffenen Subjekte: Die Unternehmen, die derzeit Gewerbesteuer zahlen, möchten die Gewerbesteuerbelastung als Kostenfaktor minimieren oder gar gänzlich vermeiden. Die bisher nicht von der Gewerbesteuer belasteten Unternehmen möchten einer weiteren Steuerbelastung entgehen. Die Gemeinden wollen an den bestehenden Steuerquellen solange festhalten, bis ein aus ihrer Sicht geeigneter Ersatz geschaffen wird². Daraus ergibt sich, daß kommunalspezifische Beurteilungskriterien mit anderen Anforderungen an ein modernes Steuersystem und, was die Kriterien für eine wirtschaftsbezogene Kommunalsteuer betrifft, insbesondere mit den Zielen der Unternehmensbesteuerung in Konflikt stehen können³.

Bisher wurde die Reformdiskussion vorrangig vom kommunalen bzw. unternehmerischen Standpunkt aus geführt, weil beide Interessengruppen direkt von einem möglichen Gewerbesteuerersatz betroffen sind. Auch werden steuersystematische Argumente ins Feld geführt, die sich u.a. aus den durch die Gewerbesteuer verursachten Unterschieden bei der Unternehmensbesteuerung ergeben⁴. Mit der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG werden die Rufe

¹ Zimmermann, Kommunal финанzen, 1999, S. 149 ff., 151; Pfaffernoschke, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 196 ff.; Strauß, Substituierung der Gewerbesteuer, 1984, S. 63 f.; Strauß, Ökonomische Wirkungen, 1988, S. 15 ff.; Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 56 ff.

² Karrenberg, Gewerbesteuer, 1985, S. 91 ff.; Deutscher Städtetag, ZKF 2002, 146 ff.

³ Wissenschaftlicher Beirat, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, S. 41; Oberhauser, Wertschöpfungsteuer, 1984, S. 12, 13.

⁴ Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Empfehlungen, 1999, S. 33 ff.

nach Abschaffung der Gewerbesteuer lauter, weil die einst anvisierte Rechtsformneutralität weit verfehlt wird und die gestiegene Komplexität des Steuerrechts zu einer sinnlosen Beschäftigungsmaßnahme ausufert⁵. Weil die Gewerbesteuer die Unternehmensbesteuerung maßgeblich beeinflusst, darf ein möglicher Gewerbesteuerersatz einer Reform der Unternehmensbesteuerung nicht im Wege stehen. Denn mit dem Gewerbesteuerabbau vergrößert sich der Graben in der dualen Unternehmensbesteuerung. Deshalb werden die vormals durch den Gesetzgeber verkündeten Ziele der Unternehmenssteuerreform fortgeführt und Kriterien für einen Gewerbesteuerersatz abgeleitet. Um ein weiteres Ansteigen der Komplexität im Steuerrecht zu vermeiden, werden sowohl im Bereich der Unternehmensbesteuerung als auch in der Steuerverwaltung Vereinfachungsmöglichkeiten dargestellt.

II. Verfassungsrechtliche Vorgaben einer Neuordnung der Gemeindefinanzen

1. Kommunale Selbstverwaltungsgarantie

Die kommunale Selbstverwaltung ist in Art. 28 Abs. 2 GG verfassungsrechtlich garantiert. Ob sich hieraus auch Vorgaben für die Ausgestaltung des gemeindlichen Steuersystems ergeben, ist zweifelhaft⁶. Unterschieden werden muß zunächst zwischen den die Selbstverwaltungsgarantie konstituierenden Kernkompetenzen und dessen Randbereichen⁷. Nur der Kernbestand ist verfassungsrechtlich garantiert. Zum Kernbestand kommunaler Selbstverwaltung gehört zwar die kommunale Finanzautonomie⁸ und eine ausreichende Finanzausstattung⁹. Dieser Anspruch auf adäquate Ausstattung mit den zur Aufgabenerfüllung erforderlichen Mitteln richtet sich nach herrschender Auffassung jedoch nicht gegen den Bund, sondern nur gegen die Länder, denen die Gemeinden staatsorganisatorisch eingegliedert sind. Weder läßt sich aus Art. 28 Abs. 2 GG ein Steuererfindungsrecht entnehmen, noch eine Garantie der Gewerbesteuer¹⁰. Die Gemeinden sind in Art. 105 GG nicht erwähnt. Demzufolge besitzen sie kein originäres Steuererfindungsrecht bezüglich der dort aufgeführten Steuern. Das derzeit von ihnen wahrgenommene Steuererfindungsrecht ist vielmehr ein abgeleitetes Recht der Länder,

⁵ *Homburg*, Stbg 2002, 564, 566; *Homburg*, Stbg 2001, 8, 11, 16.

⁶ Allgemein *Hendler*, Selbstverwaltung, in: Handbuch des Staatsrechts, 1990, Bd. IV, S. 1133 ff., Rn. 55 ff.; *Kinzl*, Gemeindesteuerrecht, 1978, S. 41 f.; *Hegelau*, Gemeindesteuern, 1990, S. 22.

⁷ *Arndt*, JuS 1992, L 41, L 43 ff.

⁸ *Zitzelsberger*, ZKF 1991, 41, 43; *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 23.

⁹ *Schmidt-Bleibtrew/Klein*, GG, 9. Aufl., Art. 28 Rn. 9b; ausführlich *BVerfG*, Beschluß v. 10.6.1969 - 2 BvR 480/61, BVerfGE 26, 172, 174 f.; *BVerfG*, Beschluß v. 15.10.1985 - 2 BvR 1808, 1809, 1810/82, BVerfGE 71, 25, 37 ff.; *BVerfG*, Beschluß v. 7.2.1991 - 2 BvL 24/84, BVerfGE 83, 363, 381 ff.

¹⁰ Statt aller *Schmidt-Bleibtrew/Klein*, GG, 9. Aufl., Art. 28 Rn. 11a; *Hegelau*, Gemeindesteuern, 1990, S. 53 ff.; *Wendt*, BB 1987, 1677, 1679.

das sich auf Art. 105 Abs. 2a GG stützt und auf örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern beschränkt ist, soweit sie nicht bundesgesetzlichen Steuern gleichartig sind.

Im Rahmen einer Gemeindefinanzreform sollten die Kommunen nicht mit einem eigenen Steuerfindungsrecht ausgestattet werden. Wenn schon in der Abstimmung der Kompetenzen zwischen Bund und Ländern nach Art. 72 Abs. 2, 105 Abs. 2 GG zugunsten der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse die Steuergesetzgebungskompetenz der Länder hinter die des Bundes zurücktritt, so muß dies erst recht für die Kommunen gelten¹¹. Bei der Ausübung der auf die Kommunen delegierten Kompetenz der Länder zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern nach Art. 105 Abs. 2a GG zeigt sich zudem, daß sich örtlich differenzierte Steuern nur schwer in das bundesstaatliche Steuersystem einfügen lassen. Auch der Grundsatz der Verwaltungseffizienz spricht gegen eine Verlagerung von Steuergesetzgebungskompetenzen auf die Gemeinden, weil den Einnahmen unter Umständen höhere Verwaltungskosten gegenüberstehen sowie mögliche Doppelbesteuerungsprobleme hinsichtlich der Abgrenzung kommunaler Steuerhoheiten auftreten können.

2. Garantie einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle

Eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht ist den Gemeinden erst seit 1994 in Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG garantiert¹². In der ausdrücklichen Erwähnung des Hebesatzrechtes sah der Gesetzgeber lediglich eine Klarstellung des verfassungsrechtlichen Bestands der Selbstverwaltungsgarantie¹³. Dabei bedingt die Selbstverwaltung an sich kein eigenes Erhebungsrecht. Entscheidend ist allein die gesetzlich garantierte ausreichende Finanzausstattung¹⁴. Mit dem Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 20.10.1997¹⁵ hat der Gesetzgeber die Selbstverwaltung der Gemeinden dadurch gestärkt, daß er ausdrücklich zur finanziellen Eigenverantwortung eine mit Hebesatzrecht ausgestattete wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle zählt. Diese Anforderung wird gegenwärtig durch die Gewerbesteuer erfüllt. Damit wird aber nicht die Gewerbesteuer in ihrem Bestand garantiert. Ausreichend ist auch eine andere Steuer, die an die Wirtschaftskraft der am Wirtschaftsleben in der jeweiligen Gemein-

¹¹ *Arndt*, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts, 1988, S. 51 ff.; *Kinzl*, Gemeindesteuerrecht, 1978, S. 40 f.

¹² Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 27.10.1994, BGBl. I 1994, 3146.

¹³ BT-Drs. 12/6000, S. 16, 46 ff.; *Schmidt-Bleibtreu/Klein*, GG, 9. Aufl., Art. 28 Rn. 11a; *Nierhaus*, in: *Sachs*, GG, 3. Aufl., Art. 28 Rn. 69.

¹⁴ Ausführlich *BVerfG*, Beschluß v. 10.6.1969 - 2 BvR 480/61, BVerfGE 26, 172, 181 ff.

¹⁵ BGBl. I 1997, 2470 ff.

de Beteiligten anknüpft¹⁶. Weil Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG einer ersatzlosen Streichung der Gewerbesteuer entgegensteht, entfaltet die Vorschrift jedoch durchaus konstitutive Wirkung. Durch die Garantie einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle mit Hebesatzrecht ist Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG mehr als nur eine beliebige Regelung der Gemeindefinanzierung. Es geht nicht allein darum, den Gemeinden die zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendigen Haushaltsmittel zu sichern. Hierzu wäre die Ergänzung nicht erforderlich gewesen. Vielmehr weist Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG den Gemeinden ein Instrument der Standortpolitik zu¹⁷.

Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG enthält jedoch keine Garantie der Gewerbesteuer¹⁸. Vielmehr kann die Gewerbesteuer durch eine andere wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht ersetzt werden. Bei der Auslegung von Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG muß der Wille des historischen Gesetzgebers insofern berücksichtigt werden, als diesem bei der Ergänzung von Art. 28 Abs. 2 GG die Gewerbesteuer vor Augen schwebte. Eine alternative Steuerquelle muß dieser in Umfang und Bedeutung gleichwertig sein. Daher kommt derzeit als wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle anstatt der bisherigen Gewerbeertragsteuer nur die Einkommensteuer in Betracht¹⁹. Weil sich der Begriff Wirtschaftskraft nicht auf die Steuerschuldner, sondern auf die Produktivität der kommunalen Wirtschaftsräume bezieht, wäre es folgerichtig, auch die Körperschaftsteuer als wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle einzubeziehen²⁰. Obgleich dies einer Verfassungsänderung bedürfte, ließe sich die Einbeziehung der Körperschaftsteuer mit der Anknüpfung der körperschaftsteuerlichen an die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage bzw. mit dem Gedanken einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung begründen. Dafür spricht auch, daß Art. 28 Abs. 2 S. 3 HS 2 GG nur solche wirtschaftskraftbezogene Steuerquellen gewährleistet, die bundesrechtlich erhoben werden²¹.

3. Kommunales Hebesatzrecht

Bedeutend für die kommunale Steuerhoheit ist die gemäß Art. 28 Abs. 2 S. 3 HS 2 GG eigens anerkannte Befugnis, Hebesätze festzusetzen²². Hebesätze sind Vomhundertsätze, die an

¹⁶ Beschlußempfehlung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages v. 10.9.1997, BT-Drs. 13/8488, S. 8; *Schmidt-Bleibtrew/Klein*, GG, 9. Aufl., Art. 28 Rn. 11a.

¹⁷ *Hey*, FR 2001, 870, 872 f.; *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 150 ff.

¹⁸ *Nierhaus*, in: *Sachs*, GG, 3. Aufl., Art. 28 Rn. 70; *Scholz*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 28 Rn. 84d.

¹⁹ *Nierhaus*, in: *Sachs*, GG, 3. Aufl., Art. 28 Rn. 70; ähnlich *Bohmann*, Gemeindefinanzsystem, 1967, S. 41.

²⁰ Ähnlich *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 71.

²¹ *Nierhaus*, in: *Sachs*, GG, 3. Aufl., Art. 28 Rn. 70.

²² Ebenda.

gesetzlich bestimmte Steuermeßbeträge anknüpfen. Aus dem Produkt von Hebesatz und Steuermeßbetrag ergibt sich schließlich die Steuerschuld. Das Hebesatzrecht muß nach Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer und kann nach Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer eingeräumt werden²³.

Die Hebesätze für die Realsteuern weisen örtlich erhebliche Unterschiede auf und können regionalpolitisch bedeutsam sein. Bei der **Gestaltung des Hebesatzrechtes** sind gegenläufige Wirkungen zu beachten. Einerseits fördern niedrige Hebesätze die Ansiedlung von Unternehmen. Andererseits haben sich die Hebesätze im Zeitverlauf kontinuierlich erhöht²⁴. Eine Ursache des Anstiegs der Hebesätze liegt in der geschichtlichen Entwicklung der Gewerbesteuer. Denn mit der Anhebung der Freibeträge wurde zwar eine mittelstandsfreundliche Wirtschaftspolitik verfolgt, der damit verbundene Steuerausfall dagegen wurde den Kommunen nicht ersetzt. Mit der Entwicklung der Gewerbesteuer zu einer Großbetriebsteuer waren die Gemeinden gezwungen, den drohenden Einnahmefall durch Erhöhung der Hebesätze zu kompensieren. Diese Entwicklung sorgte für Unmut bei den Unternehmen und erschwerte Neuansiedlungen in Ballungsgebieten bzw. förderte Neuansiedlungen in Umlandgemeinden mit niedrigeren Hebesätzen. Allerdings ist zu beachten, daß bei der Standortwahl ein hoher Hebesatz vor allem ein psychologisches Problem darstellt und sich die tatsächliche Mehrbelastung in Grenzen hält. Ob sich für ein Unternehmen unter dem Aspekt der Gewerbesteuerersparnis der Umzug von der Kernstadt in das Umland lohnt, darf bezweifelt werden²⁵. Orientiert man die Standortwahl an der steuerlichen Vorteilhaftigkeit einer bestimmten Kommune, darf man jedoch die Möglichkeit der jährlichen Änderung der Hebesätze nicht unberücksichtigt lassen. Ferner korrespondiert die Höhe der Hebesätze mit dem kommunalen Angebot an Infrastruktur²⁶. Für die Gemeinden ist es im Rahmen ihrer Finanzplanung bzw. ihrer Ansiedlungspolitik unverzichtbar, die Höhe ihrer Hebesätze jährlich neu festzusetzen. Ein ursprünglich gedachter Steuervorteil kann sich daher über mehrere Perioden hinweg als Steuernachteil

²³ Zur historischen Darstellung des Hebesatzrechtes, vgl. *Zitzelsberger*, ZKF 1991, 41, 43.

²⁴ *Institut „Finanzen und Steuern“*, Realsteuerhebesätze im Jahresvergleich, Entwicklung von 1992 gegenüber 1991 bis 2000 gegenüber 1999. Nach vorläufigen Angaben des Statistischen Bundesamtes lag der durchschnittliche Hebesatz für die Gewerbesteuer im Jahr 2001 bei 385%. Das waren 4 Prozentpunkte weniger als in 2000: vgl. Pressemitteilung des Statistischen Bundesamtes Nr. 277 v. 8.8.2002, in: ZKF 2002, 237 f. Nach Angaben des Instituts „*Finanzen und Steuern*“ ist der durchschnittliche Hebesatz bei der Gewerbesteuer im Jahr 2001 gegenüber 2000 konstant geblieben, im Jahr 2002 hat sich der Gewerbesteuer-Hebesatz im gewogenen Mittel gegenüber 2001 um einen Prozentpunkt erhöht: vgl. *Institut „Finanzen und Steuern“*, Realsteuerhebesätze 2002, S. 37, 53; *Institut „Finanzen und Steuern“*, Realsteuerhebesätze 2001, S. 31.

²⁵ *Hansmann*, Kommunal финанzen, 2000, S. 255; *Littkemann*, BBK, Fach 10, 613, 614 f.

²⁶ *Zimmermann*, Kommunal финанzen, 1999, S. 178.

erweisen²⁷. Weit wichtiger für die unternehmerische Standortwahl erscheinen das Infrastrukturangebot sowie weitere unternehmensrelevante kommunale Leistungen. Dies zeigt auch die Entwicklung der Industriezentren, die trotz hoher Gewerbesteuerhebesätze eben durch positive Agglomerationseffekte für die Ansiedlung neuer Unternehmen attraktiver sind als die vergleichsweise günstigeren Umlandgemeinden²⁸.

Das Hebesatzrecht ist zwar **verfassungsrechtlich zementiert**; würde sich der Bundessteuergesetzgeber aber dazu entschließen, die Gewerbesteuer nicht mehr zu erheben (ohne Verfassungsänderung möglich) oder abzuschaffen (Verfassungsänderung notwendig, falls der Begriff „Gewerbesteuer“ aus der Verfassung gestrichen werden soll), liefe das Hebesatzrecht der Gemeinden ins Leere²⁹. Die Gemeinden würden zu „Kostgängern“ der Länder und des Bundes werden und wären auf diese Weise ihrer Finanzautonomie enthoben. Es verbliebe zwar noch das Hebesatzrecht an der Grundsteuer, eine Kompensation des Gewerbesteuerabbaus würde aber aufgrund des relativ geringen Volumens dieser Steuereinnahmen nicht ausreichen bzw. zu einer erdrückenden Belastung der Grundbesitzer führen. Vom Hebesatzrecht am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG) wurde bislang noch kein Gebrauch gemacht. Hier bestünde die Möglichkeit, eine Kompensation des Gewerbesteuerabbaus zu erreichen. Voraussetzung wäre lediglich ein Bundesgesetz, das hierzu nähere Regelungen enthielte (Art. 106 Abs. 6 S. 3 i.V.m. Abs. 6 S. 2 GG).

Im Rahmen der gegenwärtig diskutierten Ersatzmodelle sollte das kommunale Hebesatzrecht bestehen bleiben³⁰, weil es als Hebel für die kommunale Finanzautonomie wirksam eingesetzt werden kann. Die Einrichtung eines Hebesatzrechts an bundesstaatlichen Steuern als Gewerbesteuerersatz stärkte die fiskalische Äquivalenz zwischen Unternehmen, Bürger und Gemeinde, weil die Kosten kommunaler Leistungen über die Steuerbelastung von Unternehmen und Einwohner offenbart würden. Eine transparentere Gemeindepolitik wäre die Folge, weil sich sämtliche kommunalpolitische Entscheidungen in der Steuerbelastung der Unternehmen und Einwohner niederschlugen³¹. Durch verstärktes Engagement innerhalb der Kommunalpolitik könnten Bürger und Unternehmen ihre künftige Steuerbelastung eingrenzen. Damit stellt das Hebesatzrecht einen Anreiz zur umfassenden Beteiligung aller Bürger und Unternehmen

²⁷ Littkemann, BBK, Fach 10, 613, 615.

²⁸ Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990, S. 158.

²⁹ Petzold, Gewerbesteuer, 1991, S. 347.

³⁰ Wissenschaftlicher Beirat, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, S. 38.

³¹ So bereits Schnorr, Hebesatzrecht, 1973, S. 201 ff., 253 f., 270; ähnlich Ritter, BB 1983, 389, 395.

an der kommunalen Selbstverwaltung dar. Die Möglichkeit, zwischen zusätzlichen kommunalen Leistungen oder zukünftig geringerer Steuerlast abwägen zu müssen, fördert auf Seiten der Steuerzahler die Rationalität des Entscheidungsprozesses hinsichtlich kommunaler Prestigebauten, die meistens als Statussymbole kommunaler Vertreter angesehen werden³².

Die weitere Folge wäre ein Leistungswettbewerb zwischen den Gemeinden, der aus Sicht des steuerzahlenden Bürgers jedenfalls erstrebenswert wäre³³, von Seiten der Gemeindevertreter aber kaum geschätzt wird. Das ist verständlich, aber verfassungsrechtlich nicht maßgebend. Vielmehr muß dem Hebesatzrecht als ausdrücklich von der Verfassung vorgesehenem Instrument zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung **Vorrang** vor allen anderen Maßnahmen, wie beispielsweise eine höhere Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern unter Wegfall des Hebesatzrechtes³⁴, zukommen oder vor solchen Maßnahmen, die möglicherweise noch aus Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG abgeleitet werden können³⁵. Das Hebesatzrecht sollte aber nicht, so wie bisher bei der Gewerbesteuer, auf einen engen Kreis der Steuerzahler, sondern möglichst auf alle gemeindeansässigen Bürger und Unternehmen zugreifen³⁶. Um das Hebesatzrecht wirksamer zu gestalten, sollte die zugrundeliegende Bemessungsgrundlage breit angelegt sein und an große Gemeinschaftsteuern wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer anknüpfen. Von Vorteil wäre, daß ein finanzieller Mehrbedarf der Kommunen bereits durch eine relativ geringe Erhöhung der Hebesätze ausgeglichen werden kann. Dies darf aber nicht dazu führen, die steuerliche Belastung weiter in die Höhe zu treiben. Einerseits bewirkt die aufgrund des ausgeweiteten Kreises der Steuerzahler entstehende Merkmlichkeit der Steuerbelastung bzw. die aufgrund der breit angelegten Bemessungsgrundlage erzeugte Hebelwirkung einer Hebesatzveränderung einen verstärkten Wettbewerb innerhalb und außerhalb der Gemeinden, der den Spielraum möglicher Hebesatzerhöhungen einschränkt³⁷. Andererseits sollte eine Absenkung bzw. Anpassung der Tarife derjenigen Steuern vorausgehen, bei der das Hebesatzrecht eingerichtet werden soll³⁸. Folglich wäre bei der Einkommensteuer der Spitzentarif abzusenken, um den vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Halbteilungsgrundsatz nicht zu verletzen, sowie der Körperschaftsteuertarif anzuheben, um Rechtsformneutralität in der Unternehmensbesteuerung zu erreichen.

³² Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung v. 1.6.2003, Nr. 22, S. 32; *Engels*, WPg 1983, 665, 667.

³³ *Beland*, AfK 37 (1998), 104, 120 f.; *Institut „Finanzen und Steuern“*, Gewerbesteuerreform, 1976, S. 36 f.

³⁴ *Zitzelsberger*, ZKF 1991, 41, 44.

³⁵ *Siekmann*, in: *Sachs*, GG, 3. Aufl., Art. 106 Rn. 41.

³⁶ So bereits *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, S. 39.

³⁷ A.A. *Institut „Finanzen und Steuern“*, Begrenzung des Realsteuer-Hebesatzrechtes, 1981, S. 48 ff.

³⁸ Ähnlich *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 97.

Im Zusammenhang mit der Gestaltung des Hebesatzrechtes sind in jüngster Vergangenheit solche Gemeinden als sog. „**Gewerbesteuer**oasen“ in die Kritik geraten, die zu Lasten anderer Gemeinden sehr niedrige Hebesätze, im Extremfall in Höhe von 0%, festsetzten, um so verstärkt Gewerbebetriebe anzusiedeln. Nach langer öffentlicher und politischer Diskussion hat sich der Gesetzgeber zu Maßnahmen gegen die Festsetzung geringer Gewerbesteuerhebesätze durch bestimmte Gemeinden entschlossen. Während der Gesetzesbeschluß des Bundestages die Ermächtigung der Länder zur Festlegung von Mindesthebesätzen vorsah, entschied sich der Vermittlungsausschuß für eine andere Vorgehensweise, die bei niedriger Gewerbesteuerbelastung mit unterschiedlicher Technik letztlich zu einer Belastung des Unternehmers bzw. Gesellschafters führt³⁹. Beispielsweise ist nach § 8a GewStG dem Gewerbeertrag eines Unternehmers (gleich welcher Rechtsform), der am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland seit Beginn des Erhebungszeitraumes ununterbrochen mindestens zu einem Zehntel beteiligt ist, der Gewerbeertrag der Tochtergesellschaft entsprechend der Beteiligung am Nennkapital hinzuzurechnen, wenn Letzterer mit einem Hebesatz von unter 200% belastet wurde⁴⁰. Dieses Beispiel zeigt, daß der Eingriff letztlich die Finanzautonomie der Städte und Gemeinden durch die Hintertür beseitigt⁴¹. Denn das Recht, eine Steuer zu erheben, beinhaltet ebenso das Recht, darauf zu verzichten. Dies darf nicht dadurch beschränkt werden, daß dann die Steuerlast für Unternehmen woanders anfällt. Im Ergebnis führt dies zu einem Mindesthebesatz⁴². Vielmehr sollte es den Unternehmen überlassen bleiben, ihren Standort nach der Höhe der jeweiligen kommunalen Hebesätze auszuwählen, wenn sie damit das geringere Leistungs- bzw. Infrastrukturangebot hinnehmen⁴³.

Im Ergebnis sollte trotz der jüngsten Einschränkungen des Gesetzgebers bei den sog. Gewerbesteuer

³⁹ Ausführlich Rödder/Schumacher, DStR 2003, 805, 813 ff.; Mattern/Schnitger, DStR 2003, 1321 ff.; Mattern/Schnitger, DStR 2003, 1377 ff.

⁴⁰ BR-Drs. 253/03, S. 4.

⁴¹ Zur verfassungsrechtlichen Würdigung Mattern/Schnitger, DStR 2003, 1377, 1381 f.; m.w.N. Rödder/Schumacher, DStR 2003, 1725, 1735 Fn. 65.

⁴² FAZ v. 16.4.2003, Nr. 90, S. 23; FAZ v. 12.4.2002, Nr. 87, S. 13; FAZ v. 11.4.2003, Nr. 86, S. 13.

⁴³ Wissenschaftlicher Beirat, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, S. 39.

ter würde. Das hätte ein aus Effizienz Gesichtspunkten nicht zu unterschätzendes und von der Kommunalpolitik gefürchtetes bürgerliches Engagement zur Folge.

4. Zwischenergebnis

a) Verfassungsrechtliche Kriterien

Wichtiges verfassungsrechtliches Kriterium ist die Wahrung der finanziellen Eigenverantwortung der Gemeinden in Gestalt einer ihnen zustehenden mit Hebesatzrecht ausgestatteten wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle. Gegenwärtig kommt hierfür gemäß Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG nur die Einkommensteuer in Betracht. Eine Ausdehnung des Hebesatzrechtes auf weitere Steuerarten wie z.B. die Körperschaftsteuer bedarf zunächst einer Verfassungsänderung. Für die kommunale Finanzautonomie wird ein Hebesatzrecht als entscheidend angesehen, weil die finanzielle Eigenverantwortung der Gemeinden gestärkt und die Abhängigkeit von Entscheidungen übergeordneter Gebietskörperschaften verringert wird⁴⁴.

Um die Gemeinden steuerlich nicht „austrocknen“ zu lassen, muß ein Gewerbesteuerersatz Aufkommensneutralität gewährleisten⁴⁵. Hierbei ist folgendes zu beachten: Steuersystematisch hätte ein Wegfall der Gewerbesteuer einerseits Mindereinnahmen bei der Gewerbesteuer selbst, zum anderen Mehreinnahmen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer zur Folge. Dies ergibt sich daraus, daß die Gewerbesteuer nach ihrer Abschaffung nicht mehr von der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage als Betriebsausgabe abziehbar wäre und eine Anrechnung nach § 35 EStG bei der Einkommensteuer entfielen. Ein Kompensationsbedarf ergäbe sich lediglich aus dem Saldo der beiden gegenläufigen Veränderungen. Weil die Gewerbesteuer im Verbundsystem nach gesetzlich festgelegten Anteilen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden verteilt wird (Art. 106 Abs. 3-7 GG), sind Aufkommensverschiebungen zwischen den Gebietskörperschaften zu vermeiden.

⁴⁴ *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 56; *Karrenberg*, Gewerbesteuer, 1985, S. 92; *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 27.

⁴⁵ *Peffekoven*, Anforderungen, 2002, S. 13, 31 f.: „Eine Reform, sprich: ein Ersatz der Gewerbesteuer muß drei Zielen gerecht werden: Ersatz für die Steuerausfälle, Orientierung an der lokalen Produktion und Möglichkeit für ein Hebesatzrecht.“

b) Umfang der Verfassungsänderungen und politische Durchsetzbarkeit

Als weiteres Kriterium wird der Umfang der sich aus den Reformvorschlägen ergebenden Verfassungsänderungen vorgetragen⁴⁶: Einer Verfassungsänderung müssen sowohl Bundestag als auch Bundesrat mit Zweidrittelmehrheit zustimmen (Art. 79 Abs. 2 GG). Je weniger Verfassungsänderungen nötig sind, desto leichter läßt sich ein Reformvorschlag politisch durchsetzen. Ohne Verfassungsänderung wäre ein Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer nicht durchführbar. Selbst die Streichung der Gewerbesteuer aus dem Grundgesetz bedarf einer doppelten Zweidrittelmehrheit in Bundestag und Bundesrat. Würde ein Gewerbesteuerersatz mittels bestehender Anknüpfungspunkte im Grundgesetz kompensiert, z.B. durch die Aktivierung des im Grundgesetz vorgesehenen Hebesatzrechts für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG), wären keine weiteren Verfassungsänderungen notwendig. Allerdings ist fraglich, ob das Ausmaß der Verfassungsänderungen als ein geeignetes Kriterium für die Auswahl eines Reformvorschlages erscheint⁴⁷. Da sich der Umfang der Verfassungsänderungen lediglich als Konsequenz einer systematischen Reform ergibt, ist er als Kriterium für die Auswahl eines Reformmodells weniger geeignet.

Ein Gewerbesteuerersatzmodell muß politisch durchsetzbar sein. Politische Durchsetzbarkeit erfordert, daß ein bevorzugter Reformvorschlag nicht auf dem Weg der Gesetzgebung steckenbleibt, weil die verfassungsändernde Zweidrittelmehrheit in den Gesetzgebungsorganen nicht zustande kommt⁴⁸. Dennoch sollte die politische Durchsetzbarkeit lediglich als nachrangiges Kriterium betrachtet werden, das einen den übrigen Anforderungen am nächsten kommenden Substitutionsvorschlag nicht deshalb in eine schlechte Alternative wandelt, weil er politisch nicht durchsetzbar scheint⁴⁹. Politische Durchsetzbarkeit kann jedoch das Kriterium sein, das in Zweifelsfällen herangezogen werden oder sogar zusätzlich für eine auch nach anderen Kriterien beste Lösung sprechen kann. Schließlich muß ein eventuelles Auseinanderdriften zwischen der sinnvollsten und der politisch durchsetzbaren Lösung von jedem, der in Steuerreformfragen Empfehlungen ausspricht, berücksichtigt werden⁵⁰.

Letztlich bleibt es eine politische Entscheidung, welcher Vorschlag beim Gesetzgeber ein „offenes Ohr“ finden wird. Die politische Durchsetzbarkeit sollte die Diskussion nicht im

⁴⁶ Schemmel, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 238 f.

⁴⁷ Ebenda, S. 238 ff.

⁴⁸ Anschaulich Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 724.

⁴⁹ A.A. Hey, StuW 2002, 314, 317.

⁵⁰ Pfaffernoschke, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 203.

Keim ersticken. Schließlich lebt die Diskussion vom Spannungsverhältnis zwischen rational Wünschbarem, politisch Machbarem und real Existierendem. Es bleibt zu hoffen, daß das bisherige Beharrungsvermögen des Gesetzgebers zur Gewerbesteuer aufgegeben wird.

III. Kommunalpolitische Kriterien

1. Die Stellung der Gewerbesteuer im Gemeindefinanzsystem

a) Kommunale Finanzsituation und aktuelle Probleme

Insbesondere die westdeutschen Kommunen wiesen im Jahr 2001 erstmals seit 1997 Finanzierungsdefizite aus. Bei den ostdeutschen Kommunen ergaben sich seit 1997, mit Ausnahme des Jahres 2000, durchweg Finanzierungsdefizite⁵¹. Die Abfolge von Überschüssen und Defiziten ist weder neu noch ungewöhnlich. Neben strukturellen und konjunkturellen Gegebenheiten ist sie auch auf Besonderheiten des kommunalen Haushaltsrechts zurückzuführen. Bei sinkenden Einnahmen und/oder steigenden Ausgabeverpflichtungen im Verwaltungshaushalt muß die Kreditaufnahme - und damit auch die Investitionstätigkeit - zwangsläufig zurückgeführt werden⁵². Zudem fordert die Kommunalaufsicht des Landes bei defizitären Verwaltungshaushalten verbindliche Strategien zu einem mittelfristigen Abbau der Defizite. Demzufolge kommt es dazu, daß auf hohe Finanzierungsdefizite der kommunalen Ebene mehr oder weniger schnell Jahre mit Finanzierungsüberschüssen folgen. Diese Entwicklungslinie ist auch in den Jahren 1991 bis 2001 zu beobachten⁵³.

Gemessen an Bund und Ländern befinden sich die Kommunen in einer mittelmäßigen Finanzlage. Betrachtet man die Entwicklung der Steuereinnahmen der Gemeinden im Vergleich zu den Steuereinnahmen anderer Gebietskörperschaften über einen längeren Zeitraum, zeigt sich, daß sich im Zeitraum 1994 bis 2000 die Steuereinnahmen der Gemeinden zwar schlechter als die Steuereinnahmen des Bundes, aber immerhin besser als die der Länder entwickelt haben. So erhöhten sich die Steuereinnahmen des Bundes insgesamt um 43,1%, die der Kommunen um 15,6%, wohingegen die Steuereinnahmen der Länder lediglich um 4,9% anstiegen⁵⁴. Diese Rangfolge ergibt sich auch beim Vergleich der Veränderungen der Steuereinnahmen

⁵¹ *BMF*, Steueraufkommen, 2002, S. 1 ff.; *BMF*, Finanzbericht 2002, 168; *BMF*, Finanzbericht 2001, 164; *Karrenberg/Münstermann*, Gemeindefinanzbericht 2002, 5 ff., 81 ff. Anzumerken ist, daß sich die Ermittlung des Finanzierungssaldos aus Sicht des *BMF* und des *Deutschen Städtetages* im Detail unterscheidet.

⁵² *Münstermann*, ZKF 2002, 98.

⁵³ *BMF*, Finanzbericht 2003, 178.

⁵⁴ *Institut „Finanzen und Steuern“*, Entwicklung, 2002, S. 42; *BMF*, Finanzbericht 2002, S. 261 ff.; *BMF*, Steueraufkommen, 2002, S. 1 ff.

des Jahres 2001 mit dem Vorjahr. Danach verminderten sich die Steuereinnahmen des Bundes um 2,5%, die der Länder um 5,7% und die der Gemeinden um 5,4%⁵⁵.

Den Gemeinden werden gegenwärtig vermehrt Aufgaben zugewiesen, gleichzeitig aber durch die Steuergesetzgebung und die Gestaltbarkeit des Steuerrechts bisher erwartete Erträge vorenthalten. Eine Ausweitung der kommunalen Aufgaben und der damit verbundenen Finanzierungslast ergab sich bisher vor allem im Bereich der Sozialhilfe und der Schaffung von Kindergartenplätzen⁵⁶. Die weitere Ausdehnung der kommunalen Aufgaben unter den Bedingungen verminderter Finanzausstattung begründet daher kein Zukunftskonzept kommunaler Selbstverwaltung⁵⁷. Eine tragfähige Lösung für einen Gewerbesteuerersatz könnte sich aus der kommunalen Beteiligung an den großen Gemeinschaftsteuern ergeben. Ferner wäre zu prüfen, ob andere Finanzierungsquellen der Gemeinden wie etwa die Grundsteuer oder Gebühren und Beiträge Spielräume zur Verstetigung der Gemeindefinanzen böten⁵⁸.

b) Überblick über die Einnahmenstruktur der Gemeinden

aa) Vermögenshaushalt

Aus dem Vermögenshaushalt stehen den Gemeinden zur Deckung ihrer Ausgaben Einnahmen aus ihrem Vermögensbereich zur Verfügung. Es handelt sich um Einnahmen aus der Veräußerung von Beteiligungen und Rückflüsse von Kapitaleinlagen, Einnahmen aus der Veräußerung von Sachen des Anlagevermögens, Beiträge, Investitionszuweisungen von Ländern und sonstige Einnahmen⁵⁹. Sonstige Einnahmen aus dem Gemeindevermögen sind die Einnahmen aus den Eigenbetrieben, aus Grundbesitz und den Gemeindewaldungen⁶⁰. Beiträge werden zur Deckung der Kosten für die Herstellung oder Unterhaltung von im öffentlichen Interesse liegenden Einrichtungen von denjenigen erhoben, denen aus diesen Einrichtungen besondere Vorteile entstehen können (z.B. Anliegerbeiträge, Erschließungsbeiträge)⁶¹.

⁵⁵ *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 168, 178.

⁵⁶ Ebenda, S. 174.

⁵⁷ *FAZ* v. 26.6.2003, Nr. 145, S. 10; *Kirchhof*, *NJW* 2002, 1549 f.

⁵⁸ *Clemens/Held*, *Gewerbesteuerreform*, 1986, S. 97.

⁵⁹ *BMF*, Finanzbericht 2000, S. 176 f.; *BMF*, Finanzbericht 2001, S. 169 f., *BMF*, Finanzbericht 2002, S. 173 f.; *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 171, 173.

⁶⁰ *Bohmann*, *Gemeindefinanzsystem*, 1967, S. 9 ff.

⁶¹ *Arndt*, *Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts*, 1988, S. 13.

Aus der Eigenschaft des Vermögenshaushaltes ergibt sich, daß zusätzliche Einnahmen aus der Veräußerung von Beteiligungen oder Anlagevermögen nur begrenzt möglich sind. Dies gilt auch für Beiträge, weil diese grundsätzlich an die entstandenen Kosten gekoppelt sind. Letztlich bietet der Vermögenshaushalt keine langfristige Perspektive, die kommunale Finanzsituation nachhaltig zu verbessern. Vielmehr sollte er erhalten und nicht „versilbert“ werden.

bb) Verwaltungshaushalt

Eigene Einnahmequellen der Gemeinden aus dem Verwaltungshaushalt ergeben sich aus Grund- und Gewerbesteuer, örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern (Art. 106 Abs. 6 i.V.m. Art. 105 Abs. 2a GG), Anteilsberechtigung am Einkommensteuer- und Umsatzsteueraufkommen (Art. 106 Abs. 3, 5 und 5a GG) sowie zweckgebundenen Finanzaufweisungen der Länder an die Gemeinden (Finanzaufweisungen nach Art. 104a GG, Mehrbelastungsausgleich nach Art. 106 Abs. 4 S. 2 i.V.m. Abs. 9 GG, Sonderlastenausgleich nach Art. 106 Abs. 8 GG). Daneben finanzieren sich die Gemeinden aus Gebühren, die für die Benutzung gemeindlicher Anstalten (Entwässerung, Straßenreinigung, Müllabfuhr etc.) erhoben werden⁶².

(1) Gewerbesteuer

Die Entwicklung der Gewerbesteuereinnahmen abzüglich der Gewerbesteuerumlage im Vergleich zu den gesamten Steuereinnahmen weist seit dem Jahr 1997 einen negativen Verlauf aus. Während die Gewerbesteuereinnahmen abzüglich der Gewerbesteuerumlage in 1997 noch 41,2% des Gesamtsteueraufkommens ausmachten, waren es in 2001 noch 34,9%⁶³. Dadurch trat die Gewerbesteuer in ihrer Bedeutung für das kommunale Steueraufkommen weiter hinter dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer zurück.

(2) Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Die kommunale Beteiligung an der Einkommensteuer erfolgte durch die Finanzreform 1969. Sie sollte einen Ausgleich für die im Gegenzug an Bund und Länder abzuführende Gewerbesteuerumlage schaffen. Mit dem teilweisen Ersatz der Gewerbesteuereinnahmen durch eine Kommunalbeteiligung an der Einkommensteuer sollten zudem interkommunalen Unterschiede

⁶² BMF, Finanzbericht 2003, S. 172; zur Entwicklung der Gebühreneinnahmen vgl. S. 187.

⁶³ Ebenda, S. 185.

de, die besonders durch das Stadt-Land-Gefälle, der damit verbundenen Industrialisierung sowie der unterschiedlichen Steuerkraft verursacht wurden, entgegengewirkt werden⁶⁴.

Die Entwicklung der kommunalen Einnahmen aus dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer kann als nahezu stabil bezeichnet werden⁶⁵. Betrug der Anteil an den kommunalen Steuereinnahmen im Jahr 1991 bereits 45,6%, waren es in 2001 immer noch 41,6%. Im Vergleich zur Entwicklung der Gewerbesteuereinnahmen erwies sich diese Steuerquelle als relativ stabil, weil ihr Aufkommen stets das der Gewerbesteuer abzüglich der Gewerbesteuerumlage übertraf und in den Jahren rückläufiger Gewerbesteuereinnahmen fast gleich blieb.

(3) Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer

Die im Gegenzug für die Abschaffung der Gewerbesteuerkapitalsteuer den Gemeinden gewährte Beteiligung an der Umsatzsteuer weist seit ihrer Einführung im Jahre 1998 einen konstanten Verlauf auf. Betrug der Anteil an den kommunalen Steuereinnahmen im Jahre 1998 4,8%, waren es 2001 bereits 5,5%⁶⁶. Rechnet man diesen Anteil demjenigen der Gewerbesteuer hinzu, ergibt sich, daß der Ersatz der Gewerbesteuer vom Kapital durch die kommunale Beteiligung an der Umsatzsteuer übertroffen wurde.

(4) Grundsteuer

Als Realsteuer, die den Gemeinden vorbehalten ist, steht die Grundsteuer mit der Gewerbesteuer in Konkurrenz. Beide Steuern berufen sich auf den Gedanken der Äquivalenz⁶⁷ und erfassen mit dem Grundstück und seinem Ertrag denselben Besteuerungsgegenstand. Um einer Doppelbesteuerung zu begegnen, wird der Gewerbeertrag gemäß § 9 Nr. 1 GewStG um 1,2% des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt. Bei dieser Kürzung bleibt jedoch ein erheblicher Überhang an Grundsteuer unausgeglichen⁶⁸. Unter Äquivalenzgesichtspunkten läßt sich die Heranziehung der Gewerbebetriebe zu diesen beiden Realsteuern um so weniger rechtfertigen, als das Gewerbe ja

⁶⁴ *Zimmermann* spricht in diesem Zusammenhang von einem „horizontalen Finanzausgleichseffekt“; vgl. *Zimmermann*, Kommunal финанzen, 1999, S. 184.

⁶⁵ *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 167, 185.

⁶⁶ *Ebenda*, S. 185.

⁶⁷ *Seer*, in: *Tipke/Lang*¹⁷, Steuerrecht, § 13 Rz. 202.

⁶⁸ *Ritter*, Steuerpolitischer Zwischenruf, 1996, S. 283, 286.

gerade auf den dazugehörigen Grundstücken betrieben wird. Die Abschaffung der Gewerbesteuer würde diese wirtschaftliche Doppelbesteuerung aufheben⁶⁹.

Das Steueraufkommen der Grundsteuer hat sich im vergangenen Jahrzehnt nur leicht erhöht⁷⁰. Bei der Grundsteuer A, die bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft erhoben wird, betrug das Steueraufkommen in 2001 insgesamt 0,3 Mrd. Euro; das waren 0,2% mehr als in 2000. Bei der Grundsteuer B, die für Grundstücke erhoben wird, lag das Aufkommen bei 8,7 Mrd. Euro⁷¹, 2,6% mehr als in 2000⁷². Insgesamt haben sich die Grundsteuereinnahmen im Vergleich zu den anderen Gemeindesteuern unterproportional entwickelt⁷³. Ursache hierfür ist das Festhalten an den nicht mehr zeitgemäßen Einheitswerten. In ihrer derzeitigen Ausgestaltung verliert die Grundsteuer weiter an fiskalischer Bedeutung⁷⁴. Aus diesem Grunde wird in der Literatur eine Anpassung ihrer zugrundeliegenden Einheitswerte gefordert⁷⁵.

(5) Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern

Die sog. Bagatellsteuern sind für die kommunalen Steuereinnahmen von geringer Bedeutung. Sie werden statistisch nicht gesondert, sondern zusammen mit den übrigen kommunalen Einnahmen ausgewiesen. Ihr Anteil am kommunalen Gesamtaufkommen betrug im Jahr 1986 0,9%⁷⁶. Weil es sich bei diesen Steuern um relativ niedrige Steuerbeträge handelt und der Kreis der Steuerpflichtigen mitunter groß sein kann, bewirken sie hohe kommunale Verwaltungskosten. Die Erhebung neuer örtlicher Verbrauch- und Aufwandsteuern ist lediglich

⁶⁹ Die Abschaffung der Grundsteuer fordert u.a. *Seer*, in: *Tipke/Lang*¹⁷, *Steuerrecht*, § 13 Rz. 204, Fn. 9.

⁷⁰ *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 167, 185.

⁷¹ Das sind 35,51% des Gewerbesteueraufkommens aus 2001 (24,5 Mrd. Euro): *Statistisches Bundesamt*, Pressemitteilung Nr. 277 v. 8.8.2002, in: *ZKF* 2002, 237 f.

⁷² *Statistisches Bundesamt*, Pressemitteilung Nr. 277 v. 8.8.2002, in: *ZKF* 2002, 237 f.; *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 266.

⁷³ *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 185, 264 ff.

⁷⁴ So bereits *Berkenhoff*, *Kommunalfinzen*, 1964, S. 15.

⁷⁵ *Clemens/Held*, *Gewerbsteuerreform*, 1986, S. 97; *Berkenhoff*, *Kommunalfinzen*, 1964, S. 15 f.; *BMF*, *Steuerreformkommission*, 1971, Abschnitt VIII, Tz. 107 ff.; *Kommission für die Finanzreform*, *Gutachten über die Finanzreform*, 1966, S. 104, Tz. 400. *Seer* nennt in diesem Zusammenhang einen nicht unerheblichen Nachholbedarf; vgl. *Seer*, in: *Tipke/Lang*¹⁷, *Steuerrecht*, § 13 Rn. 204; so auch *Zimmermann*, *Kommunalfinzen*, 1999, S. 171.

⁷⁶ *Zimmermann*, *System*, 1988, S. 82.

in den Grenzen des Art. 105 Abs. 2a GG möglich. Danach muß eine Gleichartigkeit mit bundesgesetzlich geregelten Steuern ausgeschlossen sein⁷⁷.

(6) Gebühren

Gebühren sind neben den Steuern und Landeszuweisungen die wichtigste Einnahmequelle der Kommunen, wobei ca. 75% der Gebühren in den Bereichen Abfall- und Abwasserbeseitigung anfallen⁷⁸. Die Erhöhung bestehender Gebühren zum Ausgleich des Gewerbesteuerabbaus hätte zunächst den Vorteil, daß die Gemeinden autonom verfahren könnten. Um eine Kompensation des Gewerbesteuerabbaus zu erreichen, müßten jedoch sämtliche Gebühren um mehr als das Doppelte angehoben werden. Ob dies zulässig ist, wird nachfolgend geprüft.

Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die aus Anlaß individuell zurechenbarer öffentlicher Leistungen dem Gebührenschuldner durch eine öffentlich-rechtliche Norm oder sonstige hoheitliche Maßnahme auferlegt werden und dazu bestimmt sind, die Kosten der Leistung ganz oder teilweise zu decken⁷⁹. Im Unterschied zu Steuern besteht bei Gebühren also ein Gegenleistungsbezug. Der Gebührenerhebung liegt das Äquivalenzprinzip zugrunde. Dieses Äquivalenzprinzip wird ebenso zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer und auf Gemeindeebene in Form des Prinzips der fiskalischen Äquivalenz herangezogen, jedoch mit dem Unterschied, daß bei den Gebühren ein konkretisierbares Leistungs-Gegenleistungsverhältnis im Vordergrund steht. Als Maßstab der Gebührenbemessung kann grundsätzlich die Deckung sämtlicher Kosten dienen. Bei erheblicher Überschreitung dieser Kosten würde sich die Gebühr in eine Steuer umwandeln.

Für die Bemessung der Gebühren muß zwischen Verwaltungs- und Benutzungsgebühren unterschieden werden. Während bei Verwaltungsgebühren im jeweiligen Einzelfall auf den individuellen wirtschaftlichen Vorteil abgestellt werden kann, gilt für Benutzungsgebühren stets das Kostendeckungsprinzip⁸⁰. Daraus ergibt sich, daß die für den Gewerbesteuerausgleich notwendige Variabilität nur bei den Verwaltungsgebühren gegeben ist, weil hier vom Kostendeckungsprinzip abgewichen werden kann. Dennoch läßt sich durch die Erhöhung

⁷⁷ Siekmann, in: Sachs, GG, 3. Aufl., Art. 105 Rn. 31 ff.; zur Entwicklung vgl. Küssner, Steuergesetzgebung, 1992, S. 229 ff.

⁷⁸ BMF, Finanzbericht 2003, S. 171 f.; BMF, Finanzbericht 2002, S. 171 f.

⁷⁹ Arndt, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts, 1988, S. 10 f.

⁸⁰ Ebenda, S. 11 ff.; Zimmermann, System, 1988, S. 90 ff.

allein der Verwaltungsgebühren ein Ausgleich des Gewerbesteuerabbaus nicht erreichen, weil deren Erhöhung um ein Vielfaches höher ausfallen müsste, als oben vermutet. Dies läßt sich dann nicht mehr mit dem individuellen wirtschaftlichen Vorteil der Empfänger von Verwaltungsleistungen begründen⁸¹. Mit der erforderlichen Erhöhung der Verwaltungsgebühren würde sich die Gebühr in eine Steuer umwandeln, weil Überschüsse aus den Verwaltungsgebühren dem allgemeinen Staatshaushalt zufließen würden⁸². Weiterhin wäre problematisch, daß der allgemeine Rahmen der generellen Gebührenhöhe, welcher im Kostendeckungsprinzip gesehen wird, weit überschritten wäre. Damit ergäbe sich auch bei den Verwaltungsgebühren ein Verstoß gegen das Kostendeckungsprinzip. Auch wenn sich angesichts finanzieller Engpässe die Bereitschaft der Gemeinden zu fortschreitenden Gebührenerhöhungen verstärken wird⁸³ bzw. bei den Benutzungsgebühren die Differenzierung nach dem individuellen Nutzen des Gebührenschuldners weiter voranschreiten wird⁸⁴, erscheint die Bemessung der Gebührenhöhe bereits an der Obergrenze des Möglichen angelangt.

Im Ergebnis läßt sich eine vollständige Kompensation des Gewerbesteuerabbaus allein durch die Erhöhung von Gebühren nicht bewältigen. Zum einen darf bei den Benutzungsgebühren die Obergrenze der Kostendeckung nicht überschritten werden, zum anderen ergibt sich aus den Verwaltungsgebühren nicht die erforderliche Variabilität, um einen Ausgleich des Gewerbesteuerabbaus zu erreichen⁸⁵.

c) Implikationen für die derzeitige Reformdiskussion

Eine optimale Struktur der Steuereinnahmen erfordert, die gemeindlichen Steuereinnahmen auf eine breite Basis zu stellen. Mit der gemeindlichen Beteiligung an der Umsatzsteuer, der Beteiligung an der Einkommensteuer, der Beibehaltung der Gewerbeertragsteuer sowie der Grundsteuer war beabsichtigt, die Struktur der gemeindlichen Steuereinnahmen weniger

⁸¹ Es sind aber Tendenzen erkennbar, wonach bei den Benutzungsgebühren vermehrt nach dem individuellen Nutzen des Gebührenschuldners differenziert wird (z.B. Kindergartenbenutzungsgebühren); zur Zulässigkeit *BVerwG* v. 15.3.1995 – 8 NB 1/95, *NVwZ* 1995, 790.

⁸² So bereits *Bohmann*, Gemeindefinanzsystem, 1967, S. 11.

⁸³ *Bund der Steuerzahler*, Der Steuerzahler 2003, Heft 3, Beilage, S. 5.

⁸⁴ Die weitere Differenzierung nach dem Individualnutzen des Gebührenschuldners wäre aber die Einführung der Grenznutzentheorie im Abgabenrecht, die zu einer progressiven Gebührenerhebung führt. Dagegen ist einzuwenden, daß die Progression dem Wesen der Gebühr fremd ist und eigentlich ins Steuerrecht gehört, wenn als Progressionskriterium das Einkommen dienen soll; vgl. auch *Handelsblatt* v. 18.3.1996, S. 5.

⁸⁵ So auch *Courage*, Gewerbesteuer, 1991, S. 145; *Courage*, Gewerbesteuerreform, 1995, S. 145; allgemeiner *Zimmermann*, System, 1988, S. 98 f.; vgl. auch *Voigt*, in: Mäding/Voigt, Kommunal финанzen im Umbruch, 1998, S. 13, 19.

konjunkturabhängig zu gestalten⁸⁶. Der Einbruch beim Aufkommen der Gewerbesteuer im Jahr 2001 warf jedoch erneut die Frage einer Neugliederung der Finanzstruktur auf, allerdings mit dem Unterschied, daß die Restgewerbesteuer diesmal gänzlich entfallen sollte.

Trotz der jüngsten Einbrüche beim Steueraufkommen, ist die Gewerbesteuer - abgesehen von den Finanzzuweisungen der Länder - neben dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer sowie den Gebühren die derzeit wichtigste Einnahmequelle der Gemeinden⁸⁷. Der Anteil der Gewerbesteuer am gesamten Verwaltungshaushalt betrug in den Jahren 1998 bis 2000 - abzüglich der Gewerbesteuerumlage - durchschnittlich 15%⁸⁸. Ein Gewerbesteuerersatz erfordert, für die Gemeinden einen gleichwertigen Ersatz zu schaffen. Dabei sollte sich der Blick nicht auf die kleinen Steuern, sondern auf die großen Gemeinschaftsteuern richten.

Die Einnahmenhöhe aus Gebühren ist durch die kommunalen Abgabengesetze begrenzt, weil sie grundsätzlich die angefallenen Kosten der Gemeinde mit dem Vorteil des Beitragsschuldners oder der empfangenen Leistung des Gebührenschuldners gleichsetzt. Daher verschaffen kommunale Gebühren den Gemeinden keine nennenswerten Einnahmen, die über die Kostendeckung hinausgehen. Die Einnahmen aus der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinden sind zwar fungibel, doch bei Mieten, Pachten und Zinsen zieht der Markt enge Grenzen. Damit verbleiben die Gemeindesteuern als fungible, autonome Einnahmen. Weil die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht besonders ins Gewicht fallen und auch die Grundsteuer in ihrer bisherigen Ausgestaltung aufgrund ihrer fehlenden Wachstumsproportionalität nahezu kontinuierlich an Bedeutung verloren hat, ist die Gewerbesteuer, insbesondere in Verbindung mit dem Hebesatzrecht, die einzig verbleibende kommunale Finanzquelle, welche die kommunale Finanzautonomie widerspiegelt.

Als Ergebnis ist festzuhalten, daß die Abschaffung der Gewerbesteuer nicht ohne Neuordnung des Gemeindefinanzsystems möglich ist, da ein entsprechender Ersatz für die Gemeinden geschaffen werden muß. Eine konsequente Gemeindefinanzreform sollte einen wesentlichen Beitrag zur Verstetigung und Sicherung der Kommunalfinanzen darstellen.

⁸⁶ Statt aller *Krebs*, Wirtschaftsstandort Deutschland, 1996, S. 220 ff.

⁸⁷ *BMF*, Finanzbericht 2000, S. 177 f.; *BMF*, Finanzbericht 2001, S. 168 f.; *BMF*, Finanzbericht 2002, S. 172 f.

⁸⁸ *BMF*, Finanzbericht 2002, S. 172; zum Vergleich des Gewerbesteueranteils an den kommunalen Gesamteinnahmen vgl. *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 22.

Könnte die Ausgabenlast der Gemeinden merklich reduziert werden, entstünde ein geringerer Kompensationsbedarf aus dem Gewerbesteuerabbau. Die erforderliche Reform der kommunalen Ausgaben, insbesondere im Zusammenhang mit von anderen Gebietskörperschaften übertragenen Aufgaben sollte jedoch an anderer Stelle erörtert werden⁸⁹. In dieser Arbeit wird lediglich der Teil der kommunalen Steuereinnahmen betrachtet.

Um aus kommunaler Sicht einen entsprechenden Ersatz der Gewerbesteuer zu gewährleisten, müssen die Gemeinden im bestimmten Umfang in der Lage sein, ihre Steuereinnahmen zu planen, zum anderen muß der weitere Anstieg der Verwaltungskosten, der sich insbesondere aus der Aufgabenübertragung von anderen Gebietskörperschaften ergibt, finanzierbar sein. Um sich auch zukünftig finanzielle Spielräume in ihrer Finanzausstattung zu erhalten, sind die Gemeinden auf die Variation ihrer Hebesätze angewiesen. Als unverzichtbares Kriterium für eine Reform der Gemeindesteuern erscheint deshalb die Anknüpfung des Hebesatzrechtes auf die großen Gemeinschaftsteuern.

2. Inhaltliche Maßstäbe für die Ausgestaltung kommunaler Steuern

a) Orientierung am Leistungsfähigkeits- oder am Äquivalenzprinzip?

aa) Grundsätzliche Problematik

Über die inhaltliche Ausgestaltung kommunaler Steuern herrscht wenig Einklang in der Literatur. Neben dem Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird speziell für Kommunalsteuern das Äquivalenzprinzip herangezogen⁹⁰. Eine der traditionellen Argumente für die Gewerbesteuer ist, daß sie einen Beitrag der Unternehmen zur kommunalen Infrastruktur verkörpere⁹¹. Daraus ergibt sich die Frage, ob kommunale

⁸⁹ In diesem Zusammenhang wird über das sog. „Konnexitätsprinzip“ diskutiert, das der aufgabenübertragenden Gebietskörperschaft auch die Finanzierungslast der übertragenen Aufgabe zukommen lassen soll; vgl. *Arndt*, in: Bertelsmann-Kommission, 2002, S. 19 f. Auch der *Deutsche Städtetag* fordert, das Konnexitätsprinzip im Grundgesetz nach dem Motto „Wer bestellt, bezahlt“ zu verankern; *Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 146, 147; *Deutscher Städte- und Gemeindebund*, ZKF 2003, 47. Eine solche Regelung diene der Selbstdisziplinierung der Politik und wirke präventiv, weil sie der Aufgabenausweitung und Aufgabenverlagerung entgegenwirke; *Bund der Steuerzahler*, Der Steuerzahler 2003, Heft 3, Beilage, S. 5; vgl. auch FAZ v. 26.6.2003, Nr. 145, S. 10. Mit dem Konnexitätsprinzip solle sichergestellt werden, daß keine staatliche Ebene mehr Vorhaben durchsetzen kann, für deren finanzielle Folgen sie nicht haftet; *Stein*, Deutschland im Stimmungstief, 2002, S. 3, 10; ähnlich *Deutscher Städte- und Gemeindebund*, ZKF 2003, 47; vgl. *Zimmermann*, System, 1988, S. 7, 29, 46; *Schmidt-Jortzig*, in: Niedersächsisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Kommunal Finanzen, 1992, S. 55, 60 f.; *Berkenhoff*, Kommunal Finanzen, 1964, S. 23 f.; *Zimmermann*, Kommunal Finanzen, 1999, S. 87 f.

⁹⁰ *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 153 ff.; *Scherf*, Perspektiven der kommunalen Besteuerung, 2001, S. 9, 20; a.A. *Wendt*, BB 1987, 1257, 1259.

⁹¹ *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 159 ff.; *Rodi*, Rechtfertigung von Steuern, 1994, S. 170, 206.

Steuern anders als staatliche Steuern am Äquivalenzprinzip oder ebenfalls am Leistungsfähigkeitsprinzip oder gar an beiden Prinzipien auszurichten sind. Das staatliche Leistungsangebot rechtfertigt die Erhebung von Steuern durch die Gebietskörperschaften. Im Gegenzug für die Bereitstellung von öffentlichen Gütern sind die Gebietskörperschaften berechtigt, die Bürger an der Finanzierung des staatlichen Leistungsangebotes zu beteiligen⁹². Die Rechtfertigung einzelner Steuern und ihrer Ausgestaltung durch das Äquivalenzprinzip wird in der Literatur unterschiedlich beurteilt⁹³. Unter anderem wird die Rechtfertigung durch das Äquivalenzprinzip abgelehnt, weil der individuelle Nutzen allgemeiner staatlicher Leistungen sich nicht im Sinne einer Individualäquivalenz konkret messen läßt⁹⁴. Im Falle der Gebühren- bzw. Beitragserhebung ist eine solche, quantifizierbare Individualäquivalenz feststellbar, wofür ein Entgelt erhoben wird. Diejenigen Kosten, für die eine solche Individualäquivalenz nicht meßbar ist, sind über allgemeine Steuern abzudecken. Hieraus folgt, daß für Einzelsteuern eine Generaläquivalenz, die Nutzen und Kosten typisierend bestimmten Gruppen von Steuerpflichtigen zurechnet, nicht angenommen werden kann⁹⁵. Dies ergibt sich bereits aus der gesetzlichen Definition, wonach es sich bei Steuern um Geldleistungen handelt, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen (§ 3 Abs. 1 AO). Danach sind allgemeine Steuern grundsätzlich ungeeignet, eine Äquivalenzbeziehung zwischen staatlicher Leistung und finanziellem Eingriff abzubilden. Wenn sich der äquivalenztheoretische Begründungsansatz aber nicht in der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage wiederfindet, lassen sich Sonderbelastungen einzelner Steuerpflichtiger gleichheitsrechtlich nicht mit dem Äquivalenzprinzip rechtfertigen. In diesem Zusammenhang leitet *Hansjürgens* gerade aus dem Äquivalenzprinzip das Postulat der Allgemeinheit der Steuern ab, weil steuerfinanzierte öffentliche Güter allen potentiellen Nutzern in derselben Weise zur Verfügung stehen⁹⁶. Selbst wenn man Nutzungsvorteile aus einzelnen Infrastrukturangeboten, z.B. die Schaffung eines Industriegebietes, typischerweise einer bestimmten Gruppe zuordnen könnte, so reichte diese lose Verbindung nicht aus, um den Grundrechtseingriff in Form einer ausschließlichen Besteuerung der Gewerbebetriebe zu rechtfertigen. Schließlich profitieren auch die Arbeitnehmer vom zusätzlichen Arbeitsplatzangebot, sei es als Pendler oder als künftige Bürger, die ihren Wohnsitz in die arbeitsplatzschaffende Gemeinde verlegen.

⁹² *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip, 2001, S. 45 ff., 208.

⁹³ Zustimmung *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 62; ablehnend *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 228 ff.

⁹⁴ *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip, 2001, S. 210.

⁹⁵ *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000, S. 476 ff.

⁹⁶ *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip, 2001, S. 211; vgl. auch *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 75.

Die Einwände gegen das Äquivalenzprinzip als Rechtfertigungs- und Gestaltungsmaßstab gelten sowohl auf kommunaler wie auf staatlicher Ebene. Deshalb sollten auch kommunale Steuern streng nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ausgestaltet werden. In der Literatur wird die Eignung des Äquivalenzprinzip sowohl zur Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage als auch zur Bestimmung des Steuerobjekts bzw. zur Abgrenzung der Steuersubjekte teilweise verneint⁹⁷. Ob es dennoch auf kommunaler Ebene anwendbar ist, ist nachfolgend zu erörtern.

bb) Äquivalenzprinzip und fiskalische Äquivalenz

Unter dem Äquivalenzprinzip werden öffentliche Einnahmen als Gegenleistung für die Vorteile aus öffentlichen Leistungen erhoben. Aus volkswirtschaftlicher Sicht können sich Effizienzvorteile ergeben, wenn die Abwägung des Nutzens einer Leistung gegen die zu leistende Zahlung einen positiven Effekt ergibt. Obgleich dieses Argument für nationale Steuern gilt, ist es für die Ausgestaltung kommunaler Steuern wichtiger⁹⁸, weil auf Gemeindeebene zusätzlich das Äquivalenzprinzip in seiner lokalen Ausprägung hinzutritt⁹⁹. In der Literatur wird auf der Gemeindeebene eine „lokale gruppenmäßige“ Äquivalenz angenommen, die gegenüber dem auf Staatsebene geltenden Äquivalenzprinzip räumlich eingeschränkt wirkt bzw. die Besonderheiten auf der Gemeindeebene herausstellen soll. Gemeindesteuern würden dann als gruppenbezogene Äquivalenzsteuern für alle gemeindlichen Ausgaben interpretiert. Dies komme zugleich dem Gedanken der fiskalischen Äquivalenz nahe¹⁰⁰. Steuern würden in diesem Sinne als Gegenleistung für die Vorteile erhoben, welche die Steuerzahler in den Gemeinden aus den kommunalen Leistungen ziehen¹⁰¹. Innerhalb der Gemeinde könne man unternehmensbezogene Gemeindesteuern als Äquivalent für unternehmensorientierte Gemeindeausgaben interpretieren und ausgestalten. Ähnlich könne man für haushaltsbezogene Gemeindeausgaben argumentieren. Einzelne Steuern wie Grund- oder Einkommensteuer würden dann auf ihre mögliche Zuordnung zu einem dieser beiden Bereiche geprüft. Auch wenn eine solche Aufteilung nicht sehr trennscharf durchgeführt werden könne, u.a. weil viele Gemeindeleistungen Unternehmen und Haushalten zugleich zugute kommen, so bliebe die übergeordnete Sicht der Gemeinde als Einheit mit Äquivalenzcharakter erhalten und

⁹⁷ Jachmann, BB 2000, 1432, 1438 ff.; a.A. Hansjürgens, Äquivalenzprinzip, 2001, S. 273 f.

⁹⁸ Homburg, Steuerlehre, 2000, S. 10 ff.

⁹⁹ Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 62 f.; Zimmermann, Kommunal финанzen, 1999, S. 152 f.

¹⁰⁰ Hansjürgens, Äquivalenzprinzip, 2001, S. 19 ff.

¹⁰¹ Zum Charakter kommunaler Leistungen, Pfaffernoschke, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 136 ff.; Zeidler, Gemeindefinanzreform, 1985, S. 28 ff.

könne im Vergleich mit der Nutzen- und Finanzierungsverantwortung in einem zentralstaatlichen Budget als verfeinerte Begründung für eine dezentrale Ebene dienen¹⁰².

Nach *Zitzelsberger* ist der Äquivalenzansatz im gemeindlichen Bereich auch mit marktwirtschaftlichen Überlegungen zu begründen¹⁰³. Demnach stellt die gruppenbezogene Interessenverbindung, was wohl der o.g. „lokalen gruppenmäßigen“ Äquivalenz entspricht, zwischen ortsansässigen Unternehmen und der Gemeinde zwar eine nicht individualisierbare, wohl aber eine lokalisierbare Nachfrage-Angebots-Korrelation her. Weiter führt *Zitzelsberger* dazu aus, daß der kommunalpolitische Meinungsbildungsprozeß, die kommunalpolitische Einflußnahme sowie die interkommunale Standortkonkurrenz eine marktähnliche Situation schaffen, in der auf Dauer öffentliche Dienstleistungen dem Plebiszit der Nachfrager unterworfen sind bzw. eine nachhaltige Nachfrage das entsprechende Angebot hervorruft. In diesem Zusammenhang verweist *Zitzelsberger* auf das Verhältnis zwischen Gemeinden und Unternehmen und führt dazu weiter aus, daß die produzierenden Unternehmen den Gemeinden einerseits besondere Lasten auferlegen und andererseits von der gemeindlichen Infrastruktur profitieren. Die gruppenmäßige Äquivalenz würde dann erkennbar, „wenn man den Wegfall jedes Beitrages des örtlichen Gewerbes zu den kommunalen Haushalten unterstellt. Das Interesse der Kommunen an der Ansiedlung und Erhaltung von Gewerbebetrieben würde dann mit Sicherheit radikal abnehmen, denn welche Gemeinde wäre schon bereit, den kommunalen Haushalten und in vielen Fällen auch den Bürgern selbst besondere Belastungen aufzuerlegen, ohne eine Kompensation zu erhalten. Es ist deshalb durchaus verständlich, daß auch in Kreisen der Wirtschaft Überlegungen angestellt werden, diese Interessiertheit der Gemeinden am örtlichen Gewerbe zu erhalten“¹⁰⁴. Diesen Gedanken *Zitzelsbergers* ist grundsätzlich zuzustimmen. Es gilt jedoch anzumerken, daß ein solches Verhältnis im Sinne einer „lokalen gruppenmäßigen“ Äquivalenz ebenso auf die Gemeindebürger anzuwenden ist, weil diese ebenfalls von öffentlichen Gütern profitieren¹⁰⁵. Warum soll es den Gemeindebürgern nicht möglich sein, auf die Gestaltung oder das Angebot öffentlicher Leistungen Einfluß zu nehmen und dafür im Gegenzug gesondert belastet zu werden? Umgekehrt gesehen hat dies auch Folgen

¹⁰² *Zimmermann*, Kommunal Finanzen, 1999, S. 36 ff., 153 ff.; *Postlep*, in: Niedersächsisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Kommunal Finanzen, 1992, S. 1, 14.

¹⁰³ *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 62; *Zitzelsberger*, Gewerbesteuer, 1990, S. 157 f.; a.A. *Conradi*, Legitimation, 2001, S. 350 Fn. 568.

¹⁰⁴ *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 62.

¹⁰⁵ *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1440; *Zimmermann*, Kommunal Finanzen, 1999, S. 180; *Keß*, FR 2000, 695, 699; *Hey*, BB 1999, 1192, 1195; *Wendt*, BB 1987, 1257, 1262, 1265; *Wendt*, BB 1987, 1677, 1683; *Beichelt*, DSStZ 1983, 375, 376, 377; *Bohmann*, Gemeindefinanzsystem, 1967, S. 27.

für die Tätigkeit der Gemeindeverwaltung, weil viele geplante Projekte, insbesondere Prestigebauten als „Statussymbole für Bürgermeister“¹⁰⁶, nunmehr der Rechtfertigung gegenüber den Einwohnern bedürften. Dies könnte gleichzeitig eine effizientere Budgetverantwortung eröffnen, da zu den internen Stellen in der Gemeindeverwaltung die Bürger als direkt von der Kommunalpolitik betroffene Gruppe dem Kontrollgremium hinzutreten.

Die Gemeinden sollten darüber hinaus versuchen, ihre Einwohner langfristig zu binden, um einen Teil ihrer Kaufkraft in der Gemeinde zu belassen. Im Gegenzug müßten die Gemeinden eine ausgeglichene Wirtschaftsstruktur schaffen, in der neben dem klassischen Handel weitere Dienstleistungsanbieter vertreten sind. Ferner sollten für Erholungszwecke oder was die Attraktivität einer Gemeinde sonst fördert, zusätzliche Angebote geschaffen werden. Insgesamt wird deutlich, daß Unternehmen und Bürger in einem gegenseitigen Verhältnis zueinander stehen. Der Gemeinde obliegt es, durch Schaffung eines entsprechenden Angebotes an Infrastrukturleistungen die verschiedenen Interessen dieser Gruppen auszugleichen.

cc) Kombination von Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip

Eine Ersatzlösung für die Gewerbesteuer muß sich nicht ausschließlich am Äquivalenz- oder am Leistungsfähigkeitsprinzip orientieren. Bisher kommen für die kommunalen Steuereinnahmen beide Prinzipien getrennt nach verschiedenen Steuerarten zur Anwendung. Für die Gewerbesteuer sowie die übrigen kommunalen Steuern gilt das Äquivalenzprinzip, für die Einkommensteuer, an der die Gemeinden über den Gemeindeanteil beteiligt sind, ist das Leistungsfähigkeitsprinzip maßgeblich¹⁰⁷.

Knüpft ein Gewerbesteuerersatzmodell an vorhandene Gemeinschaftsteuern an, wäre auf kommunaler Ebene die Kombination beider Prinzipien angebracht. Setzt man Kommunalsteuern in Bezug zu kommunalen Leistungen und sieht man in deren Angebot bzw. ihrer Inanspruchnahme einen Grund für die Steuerbelastung, muß gerade das Äquivalenzprinzip in Form der gruppenspezifischen fiskalischen Äquivalenz zur Anwendung gelangen. Nach dieser Form des Äquivalenzprinzips sollten alle Nachfrager nach kommunalen Leistungen,

¹⁰⁶ Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung v. 1.6.2003, Nr. 22, S. 32.

¹⁰⁷ Die Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips ablehnend *Pfaffermoschke*, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 152 Fn. 65. *Pfaffermoschke* begründet dies mit der bei der Verteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer maßgeblichen Obergrenze des Sockelbetrages. Hiergegen ist einzuwenden, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht für die Verteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer, sondern für die Ermittlung der Einkommensteuer maßgebend ist.

also sowohl die Gemeindebürger wie auch die Unternehmen, der Besteuerung dem Grunde nach unterliegen, soweit diese kommunalen Leistungen nicht über Gebühren und Beiträge abgegolten werden¹⁰⁸. Denn die kommunale Infrastruktur dient nicht nur den Gewerbetreibenden, sondern auch anderen Unternehmen und den privaten Haushalten¹⁰⁹. Daher sollten diejenigen, die das kommunale Infrastrukturangebot wahrnehmen, neben den aufgrund eines individuellen Leistungs- und Gegenleistungsverhältnisses bereits erhobenen Gebühren und Beiträgen, zusätzlich über Steuern zur Gemeindefinanzierung beitragen. Weil das Äquivalenzprinzip weder zur Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage noch zur Bestimmung des Steuerobjekts bzw. zur Abgrenzung der Steuersubjekte geeignet ist, sollte die Besteuerung der Höhe nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip unterliegen¹¹⁰. Indem alle Gemeindebürger und Unternehmen mit einer Gemeindesteuer belastet und damit zur Finanzierung der kommunalen Leistungen herangezogen werden, kann sowohl dem Äquivalenz- als auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip Genüge getan werden¹¹¹.

Für die Anwendung beider Prinzipien ist maßgeblich, daß das Äquivalenzprinzip alle Bürger und Unternehmen in ein einheitliches kommunales Besteuerungskonzept einbezieht. Das Äquivalenzprinzip dient der Auswahl der Besteuerungssubjekte. Dagegen ist das Leistungsfähigkeitsprinzip für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage relevant. Damit ergäbe sich für einen möglichen Gewerbesteuerersatz durch Beteiligung der Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern eine Kombination von Äquivalenz- und Leistungsfähigkeitsprinzip¹¹².

b) Konjunkturunabhängigkeit und Stetigkeit des Steueraufkommens

Für Kommunalsteuern wird u.a. die Unabhängigkeit des Steueraufkommens von konjunkturellen Schwankungen verlangt¹¹³, wonach ertragsunabhängige Besteuerungselemente ausgeweitet werden sollen¹¹⁴. Diese Forderung geht mit der besonderen Bedeutung des Äquiva-

¹⁰⁸ So bereits *BMF*, Steuerreformkommission, 1971, Abschnitt VIII, Tz. 37.

¹⁰⁹ Anschaulich *FAZ* v. 5.8.2003, Nr. 179, S. 3; *Reiß*, *DStR* 1999, 2011, 2018.

¹¹⁰ *Hey*, *StuW* 2002, 314, 319; ähnlich *Reiß*, *DStR* 1999, 2011, 2018.

¹¹¹ *Lang*, Unternehmenssteuerreform, 1999, S. 56 f.; *Arndt*, *WUR* 1991, 121, 127; ähnlich *Courage*, Gewerbesteuer, 1991, S. 176; *Courage*, Gewerbesteuerreform, 1995, S. 176. *Courage* stellt dem Leistungsfähigkeitsprinzip das Äquivalenzprinzip voran.

¹¹² *Deutsches Wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V.*, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, S. 12; *Arndt*, *WUR* 1991, 121, 127. Eine Kombination dieser beiden Prinzipien erfolgt in Deutschland im Rahmen der ökologischen Steuerreform, dazu *Lang*, in: *Tipke/Lang*¹⁷, *Steuerrecht*, § 8 Rz. 123, bzw. in den USA seit jeher, dazu *Zitzelsberger*, *Gewerbesteuer*, 1990, 150 f.

¹¹³ *Deutscher Städtetag*, *ZKF* 2002, 146; *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 96; *Zimmermann*, *Kommunal Finanzen*, 1999, S. 158; *Beichelt*, *DStZ* 1983, 375, 376.

¹¹⁴ *Karrenberg*, *Gewerbesteuer*, 1985, S. 92.

lenzprinzips für kommunale Steuern einher. Danach sind konjunkturelle Aufkommenschwankungen zu vermeiden, weil der Finanzbedarf für kommunale Leistungen konjunkturunabhängig entsteht. Den Kommunen ist eine schnelle Anpassung ihres Ausgabeverhaltens an konjunkturelle Entwicklungen nicht möglich.

Hingegen handelt es sich hier nicht um eine Besonderheit kommunaler Haushalte¹¹⁵. Auch der Bundeshaushalt ist auf stetige Einnahmen angewiesen. Selbst wenn man in den eingeschränkten Möglichkeiten der Kreditaufnahme eine Besonderheit des Gemeindehaushalts sieht¹¹⁶, lassen sich kommunale Substanzsteuern nicht rechtfertigen, weil sie das wirtschaftliche Leistungsfähigkeitsprinzip verletzen und schnell in übermäßige Eigentumseingriffe umschlagen können¹¹⁷. Daraus ergibt sich ein höherer Rechtfertigungsbedarf, der mit dem bloßen Interesse an stetigen Steuereinnahmen nicht erfüllt wird.¹¹⁸

c) Gewinnabhängige versus gewinnunabhängige Besteuerung

Die kommunale Forderung nach einem konjunkturstabilen Verlauf der Gemeindesteuereinnahmen hat für Unternehmen eine Ausweitung der gewinnunabhängigen Besteuerung zur Folge. Damit ergibt sich für kommunale Belange eine Ausweitung der Substanzbesteuerung. Aus ökonomischer Sicht mag diese Forderung berechtigt sein, weil damit den Unternehmen entsprechend dem Äquivalenzprinzip die Kosten ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit angelastet werden¹¹⁹. Im Rahmen der Kalkulation ihrer Leistungen können die Unternehmen diese Belastung grundsätzlich an die Nachfrager weitergeben, sofern die Marktverhältnisse dies gestatten. Aus verfassungsrechtlicher Sicht kann sich aus einer Substanzbesteuerung vor allem in Verlustjahren eine Übermaßbesteuerung ergeben, die gegen den vom Bundesverfassungsgericht aufgestellten Halbteilungsgrundsatz (Art. 14 Abs. 2 GG) verstößt¹²⁰. Eine gewinnunabhängige Besteuerung würde in Verlustphasen oder in Jahren, in denen die Substanzsteuern die Gewinne überwiegen, den unternehmerischen Vermögensstamm¹²¹, d.h. das Eigenkapital

¹¹⁵ Ritter, Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001, S. 457, 480.

¹¹⁶ Zimmermann, Kommunal финанzen, 1999, S. 208 f.; Zimmermann, System, 1988, S. 147 f.

¹¹⁷ Diese Argumente wurden bereits gegen die Gewerbesteuer vom Kapital vorgebracht.

¹¹⁸ Hey, StuW 2002, 314, 320.

¹¹⁹ Karrenberg, Gewerbesteuer, 1985, S. 104.

¹²⁰ BVerfG, Beschluß v. 22.6.1995 - 2 BvL 37/91 sowie Beschluß v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 655, 671, BB-Beilage 13/1995 zu Heft 36, BVerfGE 93, 121. Die Argumentation kann analog zur Gewerbesteuerkapitalsteuer erfolgen, vgl. Wendt, StuW 1992, 66, 78.

¹²¹ Keß, FR 2000, 695, 700; Arndt, BB 1996, Beilage 7, S. 3 ff., 5, 9; Wosnitza, BB 1996, 1465, 1467; Gosch, DStZ 1998, 327, 330.

aufzehren. Länger anhaltende Verlustperioden könnten dann das Ende der unternehmerischen Tätigkeit bedeuten, weil Steuern aus dem Eigenkapital und nicht aus laufenden Gewinnen zu zahlen wären¹²². Fraglich ist daher, ob das für Unternehmen geltende Wirtschaftlichkeitsprinzip nicht auch für Kommunen gelten soll¹²³. Denn die Ausweitung der gewinnunabhängigen Besteuerung hielte die Kommunen nicht dazu an, ihre Steuereinnahmen effizienter zu verwenden, weil diese unabhängig vom Konjunkturverlauf anfielen.

Würden dagegen ausschließlich gewinnabhängige Steuern erhoben, müßten die Kommunen ihre Finanzplanung darauf ausrichten. Sie hätten aber den Vorteil, daß ihnen die ortsansässigen Unternehmen auch nach länger anhaltenden Konjunkturschwächen als Steuerzahler erhalten blieben. Die Kommunen wären ebenso angehalten, Rücklagen für schlechte Zeiten zu bilden. Aus unternehmerischer Sicht sind Steuern aus laufenden Gewinnen leichter aufzubringen als aus der Substanz; auch wenn sich für Unternehmen aus einer reinen gewinnabhängigen Besteuerung in Zeiten hoher Gewinne eine höhere Steuerbelastung als im Fall einer reinen gewinnunabhängigen Besteuerung ergäbe¹²⁴. In Verlustperioden hingegen wären gewinnabhängige Steuern leichter zu verkräften als substanzaufzehrende gewinnunabhängige Steuern. Im Vergleich zu gewinnunabhängigen Steuern haben gewinnabhängige Steuern aus unternehmerischer Sicht den Vorteil, daß der Staat sich am Risiko des Unternehmens beteiligt¹²⁵. Nach *Wendt* wäre es außerdem nicht angebracht, eine Senkung der gewinnabhängigen Steuern durch eine Erhöhung der gewinnunabhängigen Besteuerung auszugleichen, weil sich dadurch das unternehmerische Risiko erhöhte¹²⁶.

Nach *Schneider* würde die Ausweitung der gewinnabhängigen Besteuerung zu Lasten der Substanzbesteuerung die Innovations- und Investitionsbereitschaft der Unternehmen fördern¹²⁷. Denn ein dem Risiko abgeneigter Investor wird eine im Verlustfall zu zahlende Steuer stärker gewichten als eine Steuerzahlung, die er aus laufenden Gewinnen abgelten kann¹²⁸.

¹²² *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 69 f.; *Heni*, *Historische Analyse*, 1991, S. 197; *Beichelt*, *DStZ* 1983, 375, 376.

¹²³ Zu weiteren Vorteilen aus dieser Betrachtung, vgl. *Heni*, *Historische Analyse*, 1991, S. 195; zur Möglichkeit einer Einführung von Finanzmanagementsystemen (Kosten- und Leistungsrechnung, Berichtswesen, Controlling) bei den Kommunen, vgl. *Voigt*, in: *Mädig/Voigt*, *Kommunal Finanzen im Umbruch*, 1998, S. 13, 33.

¹²⁴ *Pfaffernoschke*, *Diskussion Gewerbesteuer*, 1990, S. 174 ff., 177 Fn. 100.

¹²⁵ *Fuest/Huber*, *Steuern als Standortfaktor*, 1999, S. 8; *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 70.

¹²⁶ *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 70.

¹²⁷ *Schneider*, *StuW* 1989, 328, 331; ähnlich *Heni*, *Historische Analyse*, 1991, S. 197.

¹²⁸ Dies gilt besonders für gesättigte Märkte, wie sie derzeit in Deutschland existieren. Aufgrund erschwerten Marktwachstums werden künftige Gewinnprognosen für den Inlandsmarkt als pessimistisch eingestuft. Etwas anderes gilt für innovative Branchen; dies setzt aber erhöhte Investitionen und beträchtliche Risiken vor-

Schließlich soll das Eigenkapital auch Risiken aus neuen Investitionen oder Innovationen auffangen. Angesichts der gegenwärtigen Wirtschaftslage mit schwacher Investitionstätigkeit ist eine Ausweitung der gewinnunabhängigen Besteuerung zu vermeiden¹²⁹.

In der Literatur wird die Erhöhung von Verbrauchsteuern sowie der Umsatzsteuer zur Kompensation eines Gewerbesteuerabbaus mit der Erhöhung gewinnunabhängiger Steuern gleichgesetzt¹³⁰. *Schneider* begegnet damit der Ansicht des *Sachverständigenrates*, welcher in seinem Jahresgutachten 1985/86 erklärte, daß die Mehrwertsteuer die Nettoinvestitionen nicht belaste¹³¹. *Schneider* begründet dies u.a. mit dem Problem der Überwälzung. Denn wenn es den Unternehmen nicht gelänge, eine Steuererhöhung auf die nachgelagerte Wirtschaftsstufe zu überwälzen, verringerte sich letztlich der unternehmerische Gewinn¹³². Im Extremfall würde das angebotene Produkt durch ein ausländisches Produkt substituiert werden mit der Folge hoher Verluste. Über mehrere Perioden hinweg würde dann wie im Fall der Substanzbesteuerung das Ende der unternehmerischen Tätigkeit drohen.

Im Ergebnis wäre eine gewinnabhängige Besteuerung der Unternehmen sowohl einer Erhöhung der indirekten Besteuerung als auch einer gewinnunabhängigen Besteuerung vorzuziehen¹³³. Die Unternehmen blieben den Kommunen auch über längere Verlustperioden als Steuerzahler erhalten. Für die Kommunen hätte dies zwar ein Umdenken in ihrer Finanzplanung zur Folge. Daraus ergäbe sich aber gleichzeitig eine effizientere Steuerverwendung.

d) **Merklichkeit kommunaler Steuern**

Als potentielle Nutznießer kommunaler Leistungen kommen nicht nur ortsansässige Unternehmen, sondern auch alle Gemeindeeinwohner in Betracht¹³⁴. Sie sind deshalb zur Finanzie-

aus; vgl. FAZ v. 20.3.2003, Nr. 67, S. 13 am Beispiel der Elektroindustrie; zur Situation im Handwerk vgl. *Creditreform*, Wirtschaftslage Handwerk, Frühjahr 2003, S. 1 ff.

¹²⁹ *Peffekoven*, FAZ v. 24.3.2003, Nr. 70, S. 17.

¹³⁰ *Schneider*, *StuW* 1989, 328, 331; *Heni*, *Historische Analyse*, 1991, S. 194.

¹³¹ *Sachverständigenrat*, *Jahresgutachten* 1985/86, Tz. 276 ff.

¹³² *Schneider*, *StuW* 1989, 328, 331, 332; *Schneider*, in: *Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems*, 1991, S. 235, 243 ff.

¹³³ So auch das *BMF* in seiner Pressemitteilung v. 13.8.2003 über den Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer, vgl. *BMF*, E-Mail Abonnement des *BMF*, Pressemitteilung v. 13.8.2003. In diesem Entwurf sollen sämtliche gewinnunabhängigen Bestandteile der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage, die eine Substanzbesteuerung bewirken können, entfallen. Des weiteren soll der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer von 2,2% auf 3,6% angehoben werden; vgl. auch BT-Drs. 15/1517, S. 10 (Art. 4).

¹³⁴ *Keß*, *FR* 2000, 695, 699; *Hey*, *BB* 1999, 1192, 1195; *Wendt*, *BB* 1987, 1257, 1262, 1265; *Beichelt*, *DSzZ* 1983, 375, 376, 377; *Ritter*, *BB* 1983, 389 f.

rung kommunaler Leistungen heranzuziehen. Möglichst viele Bürger sollten daher einen - von ihnen allerdings auch wahrnehmbaren - finanziellen Beitrag zur kommunalen Aufgabenerfüllung erbringen¹³⁵, um das Interesse an der gemeindlichen Selbstverwaltung zu fördern, den Rechtfertigungszwang für die kommunalen Ausgabeentscheidungen zu stärken und zu einer rationellen und wirksamen Kommunalverwaltung beizutragen¹³⁶.

Allerdings ist nur wenigen Bürgern bewußt, daß auch sie über ihre gezahlte Einkommensteuer einen Teil zur Gemeindefinanzierung beitragen¹³⁷. Gegenwärtig wird das Einkommensteueraufkommen nach dem Verbundsystem „im Topf“ gesammelt und über den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer an die Gemeinden verteilt. Mit einer höheren Merklichkeit kommunaler Steuern hinsichtlich der Gemeindeeinwohner kann das Interesse aller Einwohner an ihre Gemeinden gestärkt werden. Aus dieser Sicht stellt die Merklichkeit kommunaler Steuern ein Kriterium dar, dem ein hohes Gewicht beizumessen ist¹³⁸. Erst wenn die Bürger aus ihrem Steuerbescheid ersehen können, welchen Beitrag sie zur Finanzierung ihrer Gemeinden leisten, können sie die Kommunalpolitik beispielsweise in bezug auf geplante Projekte hinterfragen. Umgekehrt offenbart sich den Bürgern der Zusammenhang, daß der von ihnen gewünschte Umfang kommunaler Leistungen sich unmittelbar auf die Höhe ihrer individuellen Steuerbelastung auswirkt. Führt dies zu einer Änderung im Anspruchsdenken sowohl der Kommunalpolitiker wie auch der Bürger, bewirkte die Merklichkeit kommunaler Steuern dann eine Erhöhung der Mitverantwortung der Gemeindebürger gegenüber den Belangen ihrer Gemeinde¹³⁹. Diese Reflexionen zwischen dem Anspruchsdenken der Kommunalpolitiker und der Bürger könnten dann auch über die Gemeindegrenzen hinaus das staatsbürgerliche Verantwortungsbewußtsein günstig beeinflussen¹⁴⁰. Daß dies auf kommunalpolitischer Ebene nicht immer erwünscht ist, muß nicht weiter ausgeführt werden¹⁴¹. Man denke nur an

¹³⁵ Zum Grundsatz der Merklichkeit *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 37 ff.

¹³⁶ Ähnlich *Hey*, *StuW* 2002, 314, 320; *Zimmermann*, *Kommunal финанzen*, 1999, S. 37, 157, 297; *Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen*, Gutachten, 1991, Rz. 247 f.

¹³⁷ *Zimmermann*, *Kommunal финанzen*, 1999, S. 178; *Beichelt*, *DStZ* 1983, 375, 377.

¹³⁸ *Strauß*, *Ökonomische Wirkungen*, 1988, S. 27. Bei den Gewerbebetrieben ist die gegenwärtige Belastung durch die Gewerbesteuer aus den Gewerbesteuerbescheiden ersichtlich.

¹³⁹ So bereits *Kinzl*, *Gemeindesteuerrecht*, 1978, S. 49 f.; *Zimmermann*, *Kommunal финанzen*, 1999, S. 31 ff., 37; *Wendt*, *BB* 1987, 1677, 1683; *Wendt*, *BB* 1987, 1257, 1262.

¹⁴⁰ *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 80; *Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen*, Gutachten, 1991, Rz. 250; *Zitzelsberger*, *DStR* 2000, 2, 6.

¹⁴¹ Ein Bürgermeister, der seine Einwohner zu sehr steuerlich belastet, könnte danach nicht mehr mit seiner Wiederwahl rechnen; vgl. *Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung* v. 15.6.2003, Nr. 24, S. 33; vgl. auch *Hansmann*, *Kommunal финанzen*, 2000, S. 272; *Schneider*, *BB* 2000, 1322, 1323.

die Bereitschaft mancher Bürgermeister, mit ihren Wählern künftig über die Höhe der Ausgaben und die damit verbundene kommunale Steuerbelastung zu diskutieren¹⁴².

e) **Interessenband zwischen Gemeinden und Unternehmen**

Der Gedanke des Interessenverbundes zwischen Gemeinden und ortsansässigen Unternehmen spielt in der politischen Diskussion nach wie vor eine erhebliche Rolle¹⁴³. Schließlich verleiht es der politischen Auseinandersetzung um die Wahrnehmung von Aufgaben in demokratischer Selbstverwaltung einen höheren Grad an Realitätssinn und Verantwortung, wenn die mit den Aufgaben verbundenen Ausgaben sichtbar und vor allem im unmittelbaren Umfeld auch fühlbar sind. Bei bestimmten, von der Gemeinde festgesetzten Gebühren und Beiträgen ist das heute schon der Fall. Der Gedanke wird jedoch geradezu in sein Gegenteil verkehrt, wenn Ausgaben zugunsten einer breiten Allgemeinheit auf wenige Steuerzahler - so wie es bisher bei der Gewerbesteuer geschieht - abgewälzt werden. Wird der Kreis der steuerpflichtigen Unternehmen ausgeweitet, werden Hebesatzerhöhungen erschwert, weil nicht mehr nur einige wenige Großunternehmen betroffen sind und davon auszugehen ist, daß der Widerstand der Unternehmen beträchtlich zunehmen wird.

Das Interesse der Gemeinden an der Erhaltung und Neuansiedlung von Unternehmen, die sich auch an den kommunalen Lasten beteiligen, ist nach wie vor ein wichtiger Faktor in einem dicht besiedelten Industrieland mit wachsenden Ansprüchen seiner Bürger an eine gesunde Umwelt und Lebensqualität¹⁴⁴. In Anbetracht der gegenwärtigen Wachstumsschwäche und hoher Arbeitslosigkeit erscheint es zweckmäßig, die Gemeinden in die Lage zu versetzen, Rahmenbedingungen zu schaffen, die einer Ansiedlung von Unternehmen und damit der Schaffung neuer Arbeitsplätze dienen¹⁴⁵. Es ist ein Anreizsystem zu schaffen, das die Gemeinden dazu veranlaßt, von sich aus und ohne finanzielles Engagement von Bund und Ländern die unternehmensrelevante Infrastruktur auszubauen, um Unternehmen anzusiedeln¹⁴⁶. Um dieses Ziel zu erreichen, ist es notwendig, den Kommunen eine ergiebige Steuerquelle

¹⁴² *Homburg*, Stbg 2002, 564, 568; *Zimmermann*, Kommunal финанzen, 1999, S. 297.

¹⁴³ FAZ v. 5.4.2003, Nr. 81, S. 15; *Hegelau*, Gemeindesteuern, 1990, S. 118 f.; *Zeidler*, Gemeindefinanzreform, 1985, S. 18 f.

¹⁴⁴ *Conradi*, Legitimation, 2001, S. 460; *Dohmen*, ZKF 1996, 122, 123; *Zeidler*, Gemeindefinanzreform, 1985, S. 18 f.

¹⁴⁵ *Ritter*, BB 1983, 389, 390; *Institut „Finanzen und Steuern“*, Gewerbesteuer, 1981, S. 26.

¹⁴⁶ *Heni*, Historische Analyse, 1991, S. 186; allgemeiner *Zimmermann*, Kommunal финанzen, 1999, S. 158; vgl. i.V.m. der unternehmerischen Standortwahl *Zimmermann*, Kommunal финанzen, 1999, S. 160.

mit breiter Basis zuzuweisen, die sicherstellt, daß die Gemeinden ein Äquivalent für die unmittelbaren Belastungen erhalten, die ihnen durch die örtlichen Unternehmen entstehen. Für die Gemeinden sollten Anreize geschaffen werden, Unternehmen aus allen Branchen anzusiedeln. An der wirtschaftlichen Tätigkeit der ortsansässigen Unternehmen sollten die Kommunen finanziell beteiligt werden, um eine möglichst enge Interessenband zwischen Wirtschaft und Gemeinde zu erhalten¹⁴⁷. Eine Abhängigkeit der Gemeinden von wenigen Unternehmen ist entgegen der derzeitigen Praxis bei der Gewerbesteuer zu vermeiden.

f) Gleichmäßigkeit der Aufkommensstreuung

Der Grundsatz der gleichmäßigen Aufkommensstreuung besagt, daß das Steueraufkommen zwischen den Kommunen gleichmäßig verteilt werden soll¹⁴⁸. Nach Ansicht des *Wissenschaftlichen Beirats* ist dieser Grundsatz primär im Zusammenhang mit der horizontalen Streuung möglicher kommunaler Einnahmequellen aus der Kompensation des Gewerbesteuerabbaus relevant. Unter der Annahme gleicher Hebesätze sollen Gemeinden gleicher Größenklasse und Wirtschaftsstruktur ungefähr das gleiche Steueraufkommen erzielen. Nur so lassen sich gleichwertige Lebensverhältnisse im Sinne vergleichbarer Leistungsangebote annähernd herstellen¹⁴⁹. Eine geringe vertikale Streuung des Steueraufkommens zwischen Gemeinden unterschiedlicher Größenklassen stellt dagegen kein so dringendes Erfordernis dar. Dem von der Einwohnerzahl und der wirtschaftlichen Struktur abhängigen Finanzbedarf gilt es vielmehr bedarfsorientiert Rechnung zu tragen, indem sich ein höherer Finanzbedarf unmittelbar in einem höheren kommunalen Steueraufkommen niederschlagen sollte.

Soll die Aufkommensstreuung einer kommunalen Steuer reduziert werden, muß die Bemessungsgrundlage möglichst breit gestaltet sein. Dies erfordert den Verzicht auf Steuerbefreiungen, Freibeträge oder Freigrenzen. Damit wird jede Form der wirtschaftlichen Betätigung in der Gemeinde unabhängig von der Gemeindegröße gleichmäßig besteuert. Darüber hinaus sollte eine kommunale Steuer weder einen progressiven Tarif aufweisen noch über kommunale Zuschlagsrechte an progressive Staatssteuern anknüpfen. Als direkte Folge ergäbe sich die

¹⁴⁷ Beichelt, DStZ 1983, 375, 377.

¹⁴⁸ Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 57; *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 37 f.

¹⁴⁹ Schemmel, Ersatz der Gewerbesteuer, 1984, S. 13, 30 f.

Verstärkung von Steuerkraftunterschieden, weil Gemeinden mit besserverdienenden Bürgern aufgrund des entstehenden Progressionseffektes noch reicher würden¹⁵⁰.

Es ist jedoch zu beachten, daß es nicht um die völlige Gleichheit der Lebensverhältnisse zwischen den verschiedenen Gemeinden geht, sondern Unterschiede in der kommunalen Finanzausstattung durchaus erwünscht sind. Möglicherweise ergeben sich daraus weitere Folgen für den kommunalen Finanzausgleich, der ja in erster Linie dem Ausgleich von Steuererfällen dient¹⁵¹. Dennoch sollten die Gemeindevertreter einen Anreiz erhalten, aktiv für ihre Gemeinden zu werben und mit anderen zu konkurrieren. Dagegen sollten sie nicht auf den Ausgleich desjenigen Steueraufkommens hoffen, der ihnen für das Nichtstun zugewiesen wird, um damit einen Ausgleich mit kreativeren Gemeinden zu erhalten. Lehnt man eine völlige Gleichheit der Lebensverhältnisse zwischen den Gemeinden ab, kommt dem Hebesatzrecht doppelte Bedeutung zu. Zum einen dient es als Ventil zum Ausgleich finanzieller Engpässe, zum anderen als Signal, weil es Rückschlüsse auf die Finanzlage der Kommune bzw. auf die Attraktivität ihres Angebots an kommunalen Leistungen zuläßt.

g) Erhebungs- und Entrichtungseffizienz

Die Erhebungs- und Entrichtungseffizienz hat besondere Bedeutung für die Ausgestaltung kommunaler Steuern. Es geht hier um die Frage, ob es sich lohnt, eine Steuer angesichts ihrer Verwaltungskosten überhaupt zu erheben¹⁵². Liegt die Erhebungs- und Verwaltungskompetenz ausschließlich bei den Gemeinden, kann es zu erheblichen Verwaltungskosten kommen, so z.B. bei den örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Ist die Erhebungs- und Verwaltungskompetenz zweigeteilt, d.h., die Gemeinden erheben und die Länder verwalten, können daraus Vorteile für die Gemeinden erwachsen, weil sie an einer Steuer teilhaben, deren Bemessungsgrundlage von den Landesfinanzbehörden ermittelt wird. Für die Gemeinden ergäben sich keine weiteren Verwaltungskosten. Im Fall des Festhaltens am Hebesatzrecht liegt der kommunale Verwaltungsaufwand zwischen den beiden genannten Alternativen, so wie es bisher bei der Gewerbesteuer der Fall ist. Bei der Gewerbesteuer besteht ein zweigeteiltes Veranlagungs- und Erhebungsverfahren. Bisher wird die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage in Form des Steuermeßbetrages durch die Landesfinanzämter festgesetzt und dar-

¹⁵⁰ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 39.

¹⁵¹ *Zimmermann*, System, 1988, S. 37 f.

¹⁵² Ähnlich *Zimmermann*, Kommunal Finanzen, 1999, S. 152.

auf das kommunale Hebesatzrecht angewandt. Beim Gewerbesteuerersatz wäre zu klären, ob die bisherige Zweiteilung des Veranlagungs- und Erhebungsverfahrens beibehalten werden soll oder ob die Gemeinden auch die entsprechenden Bemessungsgrundlagen ermitteln sollen. Vorzuziehen wäre eine einfache Steuererhebung und -verwaltung¹⁵³. Zentraler Ansatzpunkt ist vorab die Frage, ob am bisherigen Hebesatzrecht festgehalten werden soll.

Beim Wegfall des Hebesatzrechts¹⁵⁴ wären die Gemeinden an den Gemeinschaftsteuern zu beteiligen. Hieraus resultierten minimale Verwaltungskosten, es würde aber Streitigkeiten über die gesetzlich zu bestimmende Verteilung zwischen den Gebietskörperschaften nach sich ziehen. Dem Vorteil einer stetig fließenden und mit relativ geringen Verwaltungskosten verbundenen Einnahmequelle stünde der Verlust an kommunaler Finanzautonomie gegenüber. Dagegen hätte die Beibehaltung des Hebesatzrechts für die Gemeinden einen höheren Verwaltungsaufwand zur Folge, weil die von der Gemeinde zu erhebenden Steuern durch Multiplikation des Hebesatzes mit einer zu bestimmenden Bemessungsgrundlage zunächst ermittelt werden müßten. Es ist davon auszugehen, daß der Verwaltungsaufwand mit der Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen zunimmt¹⁵⁵.

Der Verwaltungsaufwand ließe sich noch weiter erhöhen, müßten die Gemeinden eine völlig neue Bemessungsgrundlage selbst ermitteln, so z.B. bei Einführung einer Wertschöpfungssteuer. Ein Gewerbesteuerersatz muß die Erhebungs- und Entrichtungseffizienz, d.h. den jeweils geringsten Verwaltungsaufwand beachten¹⁵⁶. Für die kommunalen Belange bedeutet dies, möglichst an staatlich ermittelte Bemessungsgrundlagen anzuknüpfen. Dadurch könnten die Erhebungskosten der Gemeinden und Entrichtungskosten der Steuerpflichtigen eingedämmt werden.

3. Zwischenergebnis: Kommunalpolitische Kriterien

Kommunalpolitische Kriterien sind die Flexibilität (Hebesatzrecht) sowie eine gewisse Unabhängigkeit der Gemeindeeinnahmen von der wirtschaftlichen Entwicklung, insbesondere in

¹⁵³ Arndt, WUR 1991, 121, 126.

¹⁵⁴ Die Abschaffung oder Nichterhebung der dem Hebesatzrecht zugrundeliegenden Steuern würde das Hebesatzrecht der Gemeinden ins Leere laufen lassen.

¹⁵⁵ Hier liegt der Unterschied zwischen den Revitalisierungs-/Modernisierungsmodellen, die mindestens die Freiberufler einbeziehen (Modell des Innenministeriums Nordrhein-Westfalens) und des Zuschlagsmodells des *BDI/VCI*, das alle in der Gemeinde ansässigen Bürger und Unternehmen erfaßt.

¹⁵⁶ Zeidler, Gemeindefinanzreform, 1985, S. 11 f.; Zimmermann, Kommunalfinzen, 1999, S. 152 f.

Zeiten des Konjunkturabschwungs. Die vollständige Erfüllung des Kriteriums der „Unabhängigkeit der Gemeindeeinnahmen von der wirtschaftlichen Entwicklung“ würde jedoch eine Ausweitung der Substanzbesteuerung zur Folge haben. Gerade dies wurde aber in der Vergangenheit am stärksten kritisiert. Warum sollten sich die Gemeinden nicht auch am wirtschaftlichen Geschehen orientieren? Bei den Unternehmen würde eine andere Betrachtungsweise über kurz oder lang zu einem Ausscheiden aus dem Markt führen. Auch auf lange Sicht kann eine Ausweitung der Substanzbesteuerung nicht die Stetigkeit der Gemeindeeinnahmen sicherstellen, da sie bei länger anhaltenden Konjunkturschwächen gerade dazu führte, daß die Unternehmen aus dem Markt ausschieden. Ein völliger Ausgleich der kommunalen und unternehmerischen Interessen erscheint nicht möglich. Vielmehr geht es um die Frage, ob die Gemeinden oder die Unternehmen das Risiko konjunktureller Schwankungen übernehmen sollen¹⁵⁷. Das Bundesverfassungsgericht weist in diesem Zusammenhang darauf hin, daß die Funktionsfähigkeit der Gemeinden es nicht zulasse, dann keine Steuern zu erheben, wenn einmal kein Ertrag erwächst¹⁵⁸. Dies erfordert, das Kriterium der Konjunkturunabhängigkeit in etwas abgeschwächter Form zu formulieren. Demnach sollte das Steueraufkommen der Gemeinden möglichst unempfindlich gegen konjunkturelle Schwankungen sein. Konjunkturstabilität erfordert, die Einnahmen der Gemeinden auf eine breite Basis zu stellen, indem die Gemeinden in wachsendem Maße an weniger konjunkturabhängigen Steuern partizipieren, der Kreis der Steuerpflichtigen ausgeweitet wird oder bei bestehenden Steuerarten über eine andere Zerlegung¹⁵⁹ nachgedacht wird. Ebenso sollte die Abhängigkeit von der Ertragsentwicklung einzelner Branchen beschränkt werden. Mit dem Hebesatzrecht kann den Gemeinden ein flexibles Instrument an die Hand gegeben werden, aktiv Standortpolitik zu betreiben und damit in bestimmten Grenzen von der konjunkturellen Entwicklung, insbesondere in Krisenzeiten, unabhängiger zu werden. Dabei sollte das Hebesatzrecht nicht begrenzt werden, um seine Hauptventilfunktion für die kommunalen Steuereinnahmen zu erhalten.

¹⁵⁷ *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 57 f.

¹⁵⁸ BVerfGE 21, 54, 66 f. Diese Entscheidung erging allerdings zu einer Zeit, zu der die Gewerbesteuer vom Kapital noch nicht abgeschafft war. Die Gewerbekapitalsteuer sicherte den Gemeinden bei Konjunkturschwächen eine gewisse „Mindestbesteuerung“.

¹⁵⁹ *Karrenberg*, Gewerbesteuer, 1985, S. 99 f.

IV. Das Effizienzprinzip und die Forderung weiterer Steuervereinfachungen

1. Das Effizienzprinzip

Steuern sind effizient, wenn die Erhebungskosten bei der Finanzverwaltung weit niedriger sind als die Einnahmen aus einer Steuerart¹⁶⁰. Der Verwaltungsaufwand darf aber nicht nur auf Seiten der Finanzverwaltung betrachtet werden. Auch bei den Steuerpflichtigen, die Steuern für sich (z.B. Umsatz-, Einkommen-, Körperschaftsteuer) oder für andere (z.B. Lohnsteuer) zu entrichten haben, können erhebliche Entrichtungskosten entstehen¹⁶¹.

Nach *Neumark* muß bei der Frage der Effizienz eine Gesamtbetrachtung vorgenommen werden, die er wie folgt formuliert¹⁶²: „Gemäß dem Grundsatz der Wohlfeilheit der Besteuerung sind die Zusammensetzung eines Steuersystems und die technische Ausgestaltung seiner Elemente so vorzunehmen, daß die mit der Veranlagung, Erhebung und Kontrolle verbundenen Aufwendungen sei es der Finanzbehörden, sei es der Pflichtigen insgesamt nicht das Mindestmaß überschreiten, das sich bei gebührender Beachtung der übergeordneten wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Ziele der Besteuerung als erforderlich erweist“. Obwohl diese Aussage aus dem Jahre 1970 stammt, hat sie gerade in heutiger Zeit höchste Aktualität. Man denke nur an die Komplexität im Steuerrecht, die Vielzahl vergangener Reformen mit dem Ziel einer Steuervereinfachung und dem Ergebnis weiterer Komplizierungen¹⁶³. Nachfolgend wird die Erklärungs- und Entrichtungseffizienz beim Steuerpflichtigen sowie die Veranlagungs-, Erhebungs- und Kontrolleffizienz bei der Finanzverwaltung dargestellt.

¹⁶⁰ Es gibt Erhebungen zur Vermögensteuer, wonach die Erhebungskosten im Jahr 1984 bei ca. 32% der Steuereinnahmen lagen; vgl. *Birk*, Steuerrecht, 2002, S. 16 Rn. 41.

¹⁶¹ *Schneider*, BB 2000, 1322, 1323; *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 370.

¹⁶² *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 372.

¹⁶³ *Meyding*, DSStJG 21 (1998), S. 219 f.

a) Erklärungs- und Entrichtungseffizienz

Ein möglicher Ersatz der Gewerbesteuer sollte die künftigen Entrichtungskosten der Steuerpflichtigen berücksichtigen. Zunächst sind diejenigen Aufwendungen zu berücksichtigen, die sich bei natürlichen oder juristischen Personen im Hinblick auf die **von ihnen selbst zu entrichtenden Steuern** ergeben. Dabei kommen zum einen finanziell nicht entgeltete Aufwendungen der Steuerpflichtigen selbst, zum anderen bezahlte Dienstleistungen ihrer Angestellten und schließlich Steuerberatungskosten in Betracht¹⁶⁴. Bei den Aufwendungen im Zusammenhang mit den eigenen Steuerverpflichtungen könnte ein Ersatz der Gewerbesteuer durch eine völlig neue Steuer beträchtliche Zusatzbelastungen bei den Unternehmen, insbesondere bei kleinen und mittelständischen Unternehmen, bewirken¹⁶⁵. Die Ermittlung einer neuen Bemessungsgrundlage sowie das Ausfüllen neuer Steuerformulare wäre nur mit einem beachtlichen Zeitaufwand zu bewältigen, der um so größer ausfällt, je komplizierter die neuen Regelungen bzw. Steuerformulare sind. Daraus könnte sich trotz der bestehenden steuerlichen Mitwirkungspflichten eine Ablehnungshaltung gegenüber den neuen Vorschriften ergeben, mit der Folge, die Umsetzung durch teilweise Nichterfüllung oder verzögerte Erfüllung der Entrichtungspflichten zu erschweren¹⁶⁶. Für die Finanzverwaltung könnten sich ebenfalls Mehrarbeiten ergeben, falls diese zur Ermittlung von Sachverhalten häufiger beim Steuerpflichtigen nachfragen oder ihn zur Erfüllung seiner Verpflichtungen anhalten muß.

Ferner sind die **Kosten der Abführung von Steuern Dritter** zu beachten. Im wesentlichen handelt es sich um solche Steuern, die vom Steuerpflichtigen im Wege des Quellensteuerabzugs bezahlt werden, beispielsweise die vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer im Wege des Lohnsteuerabzugsverfahrens zu entrichtende Lohnsteuer als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Die den Unternehmen für den Quellensteuerabzug entstehenden Kosten können als relativ gering veranschlagt werden, weil keine Bemessungsgrundlage zu ermitteln ist, sondern aus vorhandenem Datenmaterial abgelesen wird. So genügt bei der Ermittlung des monatlichen Lohnsteuerabzugs bereits der Blick in die Lohnsteuertabellen. Ab dem Veranla-

¹⁶⁴ Neumark, Steuerpolitik, 1970, S. 375; Schneider, BB 2000, 1322, 1323.

¹⁶⁵ Vgl. die von Neumark dargestellte Studie aus dem Jahr 1963, Neumark, Steuerpolitik, 1970, S. 376.

¹⁶⁶ Zum Steuerwiderstand Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 8 ff., 14 ff.; allgemeiner Neumark, Steuerpolitik, 1970, S. 377; Meyding, DStJG 21 (1998), S. 219, 224.

gungszeitraum 2004 ist die Ermittlung des Lohnsteuerabzugsbetrags nur noch mit Hilfe von EDV-Programmen möglich. Der Blick in die Steuergesetze erübrigt sich dann¹⁶⁷.

Unter dem Blickwinkel minimaler zusätzlicher Kostenbelastungen bei den Unternehmen sind solche Modelle zu bevorzugen, welche die Steuerlast über den Quellensteuerabzug abgelden. Im Vergleich zur Einführung einer neuen kommunalen Einkommensteuer, deren Bemessungsgrundlage erst zu ermitteln wäre, knüpft der Quellensteuerabzug an bereits vorhandene Größen an. Die im Wege des Quellensteuerabzugs abzuführende Steuer ergäbe sich aus der Multiplikation eines Zuschlagssatzes mit einer bereits vorhandenen Größe.

Was die bestehenden steuerlichen Mitwirkungspflichten und die damit verbundenen Kostenbelastungen betrifft, muß man sich fragen, ob es zumutbar ist, weitere Kosten auf die Unternehmen abzuwälzen. Immerhin sind die Unternehmen in den letzten Jahren stetig dem Pfad der Steuerreformen gefolgt und haben die von ihnen verlangten Kosten getragen. *Neumark* spricht in diesem Zusammenhang von „Gratisarbeiten“, welche die Unternehmen für die Finanzverwaltung erbringen, ohne dafür angemessen entschädigt zu werden¹⁶⁸. *Schneider* rechnet die „Beanspruchung der Arbeitskraft im Dienste der Steuererhebung“ der persönlichen Steuerbelastung eines Steuerpflichtigen hinzu¹⁶⁹.

Obleich die Entrichtungseffizienz zur Zeit *Neumarks* „im Vergleich zu den meisten anderen Steuerpostulaten nur eine bescheidene Rolle“ spielte¹⁷⁰, hat sie in heutiger Zeit erheblich an Bedeutung gewonnen. Man denke nur an die immer komplexer werdenden Steuerformulare, die, bedingt durch dauernde Reformen, jährlich geändert werden¹⁷¹. Hier zeigt sich auch die volkswirtschaftliche Dimension der verursachten Kosten: Der Steuerberater braucht mehr Zeit, um die geänderten Steuerformulare auszufüllen, ohne dafür generell mehr abrechnen zu

¹⁶⁷ § 38c EStG ist seit dem 1.1.2001 aufgehoben. Es werden also keine amtlichen Lohnsteuertabellen mehr herausgegeben. Ab 2004 fallen die Tarifstufen im Einkommensteuertarif weg. Wegen des stufenlosen Steuertarifs wird die genaue Ermittlung des Lohnsteuerabzugsbetrags dann nur noch durch EDV-Programme möglich sein. Für das Kalenderjahr 2003 gelten die maßgeblichen Tabellen des Jahres 2002 fort; *BMF*, DB 2002, 2349; *Drenseck*, DB 2003, Beilage Nr. 4, S. 8.

¹⁶⁸ *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 377, 378; ähnlich *Schneider*, BB 2000, 1322, 1323.

¹⁶⁹ *Schneider*, BB 2000, 1322 f.

¹⁷⁰ *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 378.

¹⁷¹ *Schneider*, BB 2000, 1322, 1324.

können¹⁷². Bei den Unternehmen werden in den Steuerabteilungen teure Personalkapazitäten gebunden, welche effizienter für andere Aufgaben eingesetzt werden könnten.

Man kann den Finanzgerichten nur zustimmen, wenn sie die Komplexität der Steuerformulare kritisieren, was im Extremfall zur Exkulpation der Steuerpflichtigen führen kann¹⁷³. Die Finanzverwaltung wurde deshalb mehrfach angehalten, für verständlich und eindeutig abgefaßte Steuerformulare zu sorgen¹⁷⁴. Solche Bestrebungen werden längst in der Literatur verfolgt, wenn auch im Zusammenhang mit der Erfüllung verfahrensrechtlicher Pflichten, insbesondere Buchführungs-, Nachweis- und Erklärungspflichten¹⁷⁵. Der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes geht noch einen Schritt weiter: Er beschreibt die Probleme, die ein unverständliches und in sich widersprüchliches Steuergesetz dem Steuerpflichtigen bereitet, weil er seine Steuererklärungspflichten nicht mehr ordnungsgemäß erfüllen kann. Erschwerend komme hinzu, daß der Steuerpflichtige die in der Steuererklärung „formulärmäßig gestellten Fragen“ nicht mehr verstehe und dennoch die Richtigkeit seiner Erklärungen verantworten müsse¹⁷⁶. Im Extremfall könnte der „Blindflug im Nebel“ der steuerlichen Erklärungslandschaft strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.

b) Veranlagungs- und Erhebungseffizienz

Bereits nach *Neumark* ist die Höhe der Erhebungs- und Veranlagungskosten bei der Finanzverwaltung von der Abgabenart, der konkreten technischen Ausgestaltung und von der Effizienz innerhalb der Verwaltung abhängig¹⁷⁷. Unausgeglichene Reformen lassen diese Verwaltungskosten noch weiter ansteigen, wenn bei der Umsetzung Probleme entstehen.

¹⁷² Nach Schätzungen der Finanzverwaltung fertigen 90% der Kapitalgesellschaften, 50-60% der Gewerbetreibenden und 35% der Arbeitnehmer ihre Steuererklärungen mit Hilfe eines Steuerberaters an; *Ahrens/Nagel*, FR 2002, 261, 268; *Seer*, StuW 2003, 40, 55 Fn. 168.

¹⁷³ *FG Düsseldorf*, Urteil v. 1.2.2001 - 11 K 1902/99 E, EFG 2001, 729.

¹⁷⁴ Nachweise in *Arndt*, Stbg 2001, 194, 196; vgl. darüber hinaus die Große Anfrage der FDP zur Vereinfachung des deutschen Steuerrechts in BT-Drs. 15/501, S. 1 ff. insbesondere S. 4, Frage Nr. 55.

¹⁷⁵ *Schön*, StuW 2002, 23, 25.

¹⁷⁶ *Kirchhof*, DStR 2001, 913; *Arndt*, Stbg 2001, 194, 195; *Kirchhof*, DStJG 21 (1998), S. 9, 13.

¹⁷⁷ *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 372.

aa) Qualitative Zusammensetzung des Steuersystems

Bereits *Neumark* hat sich mit der Fragestellung befaßt, ob die Erhebung direkter oder indirekter Steuern der Finanzverwaltung mehr Kosten verursacht¹⁷⁸. Direkte und indirekte Steuern unterscheiden sich dadurch, daß bei direkten Steuern der Steuerschuldner die Steuer trägt, wohingegen bei indirekten Steuern grundsätzlich eine Überwälzung auf Dritte, in der Regel den Verbraucher, erfolgt. Grundsätzlich kann man davon ausgehen, daß direkte Steuern einen höheren Vollzugsaufwand mit sich bringen als indirekte Steuern, weil direkte Steuern, wie etwa die Einkommensteuer mit einem höheren Erklärungs- und Ermittlungsaufwand verbunden sind¹⁷⁹. Dagegen ist der Kreis der Steuerpflichtigen bei indirekten Steuern vergleichsweise gering. So ist beispielsweise bei der Umsatzsteuer grundsätzlich der Unternehmer Steuerschuldner, wohingegen der Kreis der mit der Steuer Belasteten aufgrund der über den Preis erfolgten Überwälzung der Steuer sehr groß ist.

Hieraus läßt sich aber nicht die Forderung erheben, das Steuersystem hauptsächlich auf indirekte Steuern umzustellen¹⁸⁰. Andernfalls würde sich ein Konflikt mit Verteilungsprinzipien ergeben¹⁸¹. Weil indirekte Steuern nicht an die individuelle Leistungsfähigkeit, sondern nur an den Konsum anknüpfen, sind sie mit den Vorstellungen von der Belastungsgleichheit nur bedingt vereinbar¹⁸². Gerade weniger leistungsfähige Steuerpflichtige und insbesondere Familien mit mehreren Kindern sind häufig gezwungen, das gesamte Einkommen zu konsumieren. Daraus ergibt sich aber unmittelbar eine höhere Belastung durch indirekte Steuern¹⁸³.

bb) Technische Ausgestaltung der Steuern

Bei der technischen Ausgestaltung von Steuern geht es im wesentlichen darum, wie die Bemessungsgrundlage ermittelt wird, Freibeträge abzuziehen sind und wie sich die Bemessungsgrundlage im Verhältnis zu den Steuereinnahmen abbildet. Hieraus können Rückschlüsse auf die entstehenden Kosten bei der Finanzverwaltung gezogen werden¹⁸⁴. Bei gegebenem Steueraufkommen aus einer Steuerart ist der Verwaltungsaufwand hoch, wenn das Steuerauf-

¹⁷⁸ *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 373.

¹⁷⁹ *Birk*, Steuerrecht, 2002, S. 16 Rn. 43; grundsätzlich zustimmend *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 373.

¹⁸⁰ Im Jahr 2001 lag der Anteil der direkten und der indirekten Steuern am Gesamtsteueraufkommens bei jeweils ca. 50%. Vgl. *Institut „Finanzen und Steuern“*, Entwicklung, 2002, S. 44, Tabelle 18; *BMF*, Finanzbericht 2002, S. 138; *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 138.

¹⁸¹ *Birk*, Steuerrecht, 2002, S. 11 Rn. 27; ähnlich *BMF*, Monatsbericht 3/2002, S. 57.

¹⁸² Ähnlich *Kirchhof*, DStJG 21 (1998), S. 9, 11.

¹⁸³ *Birk*, Steuerrecht, 2002, S. 16 Rn. 43; a.A. *Rose*, Plädoyer, 1991, S. 7, 28 ff., 30.

¹⁸⁴ *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 373.

kommen aus vielen betragsmäßig kleinen Bemessungsgrundlagen resultiert. Umgekehrt fällt der Verwaltungsaufwand niedriger aus, wenn sich ein gegebenes Steueraufkommen aus einer Steuerart aus wenigen, aber betragsmäßig hohen Bemessungsgrundlagen ergibt. Durch Gestaltung der Freibeträge kann der Verwaltungsaufwand zusätzlich vermindert werden, wenn sich daraus weniger Steuerfälle für die Veranlagungsstelle ergeben.

Unter Vernachlässigung der Freibetragsgestaltung bedeutet dies für den einzelnen Steuerfall: Je niedriger die Bemessungsgrundlage, die der Veranlagung zugrundegelegt wird und je niedriger das aus dieser Steuerart erzielte Steueraufkommen, desto höher ist der Verwaltungsaufwand bei der Finanzverwaltung. Dies gilt insbesondere für die kommunalen Verbrauch- und Aufwandsteuern. Jedoch läßt sich daraus nicht die Forderung ableiten, nur solche Steuerarten zu erheben, bei denen weniger, aber betragsmäßig höhere Bemessungsgrundlagen zu ermitteln sind und die ein relativ hohes Steueraufkommen ermöglichen. Dies hätte die Besteuerung nur weniger Steuerpflichtiger, jedoch mit einer höheren Belastung zur Folge. Ein Verstoß gegen mehrere Verfassungsgrundsätze wäre offenbar. Als Beispiel wäre die Gewerbesteuer zu nennen, die ebenfalls einen eingeschränkten Kreis an Steuerpflichtigen aufweist, deren relative Belastung unter Umständen hoch sein kann¹⁸⁵.

Ein möglicher Gewerbesteuerersatz sollte deshalb so ausgestaltet sein, daß der Kreis der Steuerpflichtigen erheblich ausgeweitet wird, um die Belastung bei gegebenem Steueraufkommen auf mehrere Steuerpflichtige verteilen zu können. Auf die Einführung mehrerer kleinerer Steuern sollte verzichtet werden, weil die Verwaltungskosten innerhalb der Finanzverwaltung extrem anstiegen. Generell sollte auf die Einführung neuer Steuern verzichtet werden, weil sie zumindest temporär die Personalkapazitäten innerhalb der Finanzverwaltung lähmten und langfristig als Argument für die weitere personelle Aufblähung der Finanzverwaltung geeignet wäre¹⁸⁶. Der perfektionistische Drang der Finanzverwaltung, alle erdenklichen Fallgestaltungen in ihren internen Dienstanweisungen regeln zu wollen, würde zusätzliche Verwaltungskosten produzieren¹⁸⁷. Gepaart mit der personellen Aufblähung würde die Spirale des Verwaltungskostenanstiegs in Gang gesetzt.

¹⁸⁵ *Gosch*, DStZ 1998, 327, 328 Fn. 18.

¹⁸⁶ So bereits *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 374.

¹⁸⁷ *Meyding*, DStJG 21 (1998), S. 219, 224, 226.

Im Ergebnis sollte die Gewerbesteuer nicht durch die Einführung neuer, sondern durch Anknüpfung an bereits bestehende Steuern ersetzt werden, deren Steueraufkommen weit mehr Bedeutung haben als dies bei den kommunalen Bagatellsteuern der Fall ist. Damit würde sich eine Minimierung zusätzlicher Verwaltungskosten ergeben. Im übrigen müßte man sich mit der technischen Ausgestaltung neuer Steuern nicht weiter befassen.

cc) Reformeifer des Gesetzgebers und Umsetzungsprobleme bei der Finanzverwaltung

Der gegenwärtige Reformeifer des Steuergesetzgebers erschwert der Finanzverwaltung die Umsetzung neuer Gesetze¹⁸⁸. Einerseits muß das Gesetz in Form interner Dienstanweisungen innerhalb der Finanzverwaltung für die untergeordneten Dienststellen und die ausführenden Beamten interpretiert und anhand von Beispielen erläutert werden¹⁸⁹. Andererseits müssen Steuerformulare an die gesetzlichen Änderungen angepaßt werden. Zudem erfordert die tägliche Praxis eines Steuerbeamten, zunächst die sog. Massenveranlagungsfälle mit geringerem Schwierigkeitsgrad zu bearbeiten. Komplexere Steuerfälle werden aufgrund personeller und zeitlicher Restriktionen nur verzögert oder oberflächlich bearbeitet¹⁹⁰. Als Erleichterung erscheint daher zunächst die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO). Findet keine Nachprüfung statt oder tritt Festsetzungsverjährung ein, bleibt es bei der unter Nachprüfungsvorbehalt betragsmäßig festgesetzten Steuer.

Diese Unterschiede bei der Steuerveranlagung können die Gleichheit der Besteuerung gefährden. Wenn die tatsächliche Steuerbelastung nicht nur davon abhängt, inwieweit der Steuerpflichtige seinen Erklärungspflichten nachkommt¹⁹¹, sondern ebenso von verfügbaren Kapazitäten der Finanzverwaltung für die Steuerveranlagung¹⁹², wird die Steuer nicht mehr nach dem Gesetz, sondern in Abhängigkeit von der Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen bzw. verfügbarer Kapazitäten innerhalb der Finanzverwaltung festgesetzt¹⁹³. *Seer* sieht deshalb die Veranlagungspraxis der deutschen Finanzbehörden praktisch auf dem Weg in eine

¹⁸⁸ Zur Dynamik des Steuerrechts *Hey*, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 71 ff.; FAZ v. 2.6.2003, Nr. 126, S. 13; *Mellinghoff*, DStR 2003, Beihefter 3 zu Heft 20-21, S. 1, 3 f., 13 f.; *Wiese/Klass* sprechen sogar von einem „Trommelfeuer neuer Steuergesetze“, vgl. *Wiese/Klass*, GmbHR 2003, 1101, 1102.

¹⁸⁹ *Arndt*, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts, 1988, S. 22 f.

¹⁹⁰ Anschaulich *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 377 ff.; *O.V.*, StWK Gruppe 27, 195, 198; *Schön*, StuW 2002, 23, 28.

¹⁹¹ „Die Steuermoral als allgemeine Einstellung zur Erfüllung und Nichterfüllung steuerlicher Pflichten hat sich seit Jahren verschlechtert“; *BMF*, E-Mail Abonnement des BMF v. 11.4.2003.

¹⁹² *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 377 ff.

¹⁹³ *Meyding*, DStJG 21 (1998), S. 219, 223 f.; *Seer*, StuW 2003, 40, 41.

„faktische Selbstveranlagung mit kapazitätsabhängiger manueller Kontrolle“¹⁹⁴. Die Finanzverwaltung ist aber gemäß § 85 AO verpflichtet, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Andernfalls ergibt sich ein Verstoß gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG in der Ausprägung der sog. Rechtsanwendungsgleichheit¹⁹⁵. Der Gleichheitssatz soll dem Staat eine gleichmäßige Teilhabe am jeweils erzielten Einkommen sicherstellen, fordert grundsätzlich die unausweichliche Steuerlast und bemißt die Steuer nach der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit¹⁹⁶. Dagegen soll die Steuerlast nicht von der individuellen Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen oder von verfügbaren Kapazitäten innerhalb der Finanzverwaltung abhängig sein¹⁹⁷.

Im Zusammenhang mit der Besteuerung privater Kapitalerträge hat das Bundesverfassungsgericht hierzu ausgeführt¹⁹⁸: „Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, daß die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Die Besteuerungsgleichheit hat mithin als ihre Komponenten die Gleichheit der normativen Steuerpflicht ebenso wie die Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung. Daraus folgt, daß das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muß, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet“. Es kommt also auch darauf an, wie eine gesetzliche Norm tatsächlich umgesetzt wird¹⁹⁹. Ein Steuergesetz muß so gestaltet sein, daß es von der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen auch tatsächlich durchführbar ist. Andernfalls führt die Nichtumsetzung der Steuergesetze zu einem Vollzugsdefizit, das die Verfassungswidrigkeit der zugrundeliegenden Norm bewirken kann. Das Bundesverfassungsgericht führt dazu weiter aus²⁰⁰: „Wirkt sich eine Erhebungsregelung gegenüber einem Besteuerungstatbestand in der Weise strukturell gegenläufig aus, daß der Besteuerungsanspruch weitgehend nicht durchgesetzt werden kann, und liegen die Voraussetzungen dafür vor, daß dieses Ergebnis dem Gesetzgeber zuzurechnen ist, so führt die dadurch bewirkte Gleichheitswidrigkeit zur Verfassungswidrigkeit auch der materiellen Steuernorm“. Zur Vermeidung solcher Vollzugsdefizite sollte ein Gewerbesteuerersatz daher möglichst einfach gestaltet werden. Keinesfalls sollte der bisher einge-

¹⁹⁴ *Seer*, *StuW* 2003, 40, 42; *Seer*, *Besteuerungsverfahren*, 2002, S. 82 Rn. 77.

¹⁹⁵ *Pieroth/Schlink*, *Grundrechte*, 2001, S. 101 Rn. 428; *Birk*, *Steuerrecht*, 2002, S. 47 Rn. 152.

¹⁹⁶ *Birk*, *Steuerrecht*, 2002, S. 47 Rn. 153; *Kirchhof*, *DStJG* 21 (1998), S. 9, 26 f.

¹⁹⁷ *Ahrens/Nagel*, *FR* 2002, 261, 262.

¹⁹⁸ *BVerfG*, Urteil v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, *BVerfGE* 84, 239.

¹⁹⁹ *Mellinghoff*, *DStR* 2003, Beihefter 3 zu Heft 20-21, S. 1, 9.

²⁰⁰ *BVerfG*, Urteil v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, *BVerfGE* 84, 239.

schlagene Weg unnötiger Komplizierungen²⁰¹ weiterverfolgt, sondern der Pfad einer einfachen Ersatzlösung mit einfacher Steuererhebung²⁰² gewählt werden.

c) **Kontrolleffizienz**

Kontrollen, insbesondere nachgelagerte Kontrollen, werden zur Verifizierung vorläufig veranlagter Steuerfälle immer wichtiger. Als jüngste Beispiele sollen die gesetzlichen Regelungen zur Umsatzsteuer-Nachschauf (§ 27b UStG) oder der in den letzten Jahren verstärkte Einsatz von Betriebsprüfern genannt werden²⁰³.

Die begrenzte Kapazität in den Veranlagungsstellen sowie die Verstärkung der Betriebsprüfung bei Finanzknappheit der öffentlichen Kassen legen den Schluß nahe, daß die Finanzverwaltung zunehmend Tätigkeiten aus dem Veranlagungs- auf den Außenprüfungsbereich verlagert. Daraus können sich in mehrfacher Hinsicht Verletzungen des Gleichheitssatzes ergeben: Zum einen daraus, daß denjenigen, die geprüft werden, die Möglichkeit zugestanden wird, im Rahmen komplizierter Sachverhalte eine Einigung mit dem Prüfer vor Ort herbeizuführen, die denjenigen nicht offen steht, die im Innendienst der Veranlagungsstelle ohne Betriebsprüfung veranlagt werden. Dabei kann sich aufgrund der eingeschränkten Auswahl der zu prüfenden Steuerpflichtigen eine Benachteiligung gegenüber denjenigen ergeben, die mehrfach nacheinander geprüft wurden²⁰⁴. Dagegen steht allerdings das Ermessen der Finanzverwaltung. Unabhängig vom Ergebnis dieser Prüfung ist die Tendenz erkennbar, daß die Betriebsprüfung vor Ort immer mehr Bedeutung erhält als die Veranlagungsstelle im Innendienst. Daraus ergibt sich aber eine höhere Arbeitsbelastung für die Betriebsprüfer.

Auf den ersten Blick scheint die verbesserte Ausstattung der Betriebsprüfer mit Computern die zunehmende Arbeitsbelastung ausgleichen zu können. Dazu kommt noch der seit dem 1.1.2002 mögliche Datenzugriff für die steuerliche Betriebsprüfung beim Steuerpflichtigen (§ 147 Abs. 6 AO). Der Abschied von der papiergestützten Betriebsprüfung geschah einerseits als Reaktion darauf, daß elektronische Buchhaltungssysteme quasi flächendeckend eingesetzt werden und ein korrektes Prüfen der erzeugten Datenmengen ohne den Einsatz

²⁰¹ *Reuss*, in: *Consultant* 2003, 56 f.; *Arndt*, *Stbg* 2001, 194, 195; *Meyding*, *DSzJG* 21 (1998), S. 219, 223.

²⁰² *Arndt*, *WUR* 1991, 121, 126.

²⁰³ Vgl. die vom *BMF* jährlich veröffentlichten Statistiken gemäß § 35 Abs. 2 Betriebsprüfungsordnung über die Ergebnisse der Außenprüfung unter www.bundesfinanzministerium.de, Stichwort „Außenprüfung“; dazu auch *Seer*, *Besteuerungsverfahren*, 2002, S. 87 Rn. 83, Tabelle 13; *Meyding*, *DSzJG* 21 (1998), S. 219, 222.

²⁰⁴ *Meyding*, *DSzJG* 21 (1998), S. 219, 228 f.

computergestützter Verfahren nicht mehr möglich ist. Andererseits wurde den Unternehmen der Umsatzsteuer-Ausweis in Form digitaler Rechnungen ermöglicht (§ 14 Abs. 4 S. 2 UStG). Mit Hilfe des Datenzugriffs hat der Prüfer nicht nur das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen, sondern darf obendrein das EDV-System des Steuerpflichtigen zur Prüfung dieser Daten nutzen. Der Datenzugriff setzt aber voraus, daß ein Betriebsprüfer mit der Anwendung der wichtigsten Buchhaltungssysteme vertraut ist²⁰⁵.

Andernfalls besteht die Gefahr, daß der unmittelbare Zugriff leerläuft, weil der Prüfer nicht in der Lage ist, auf die Systemdaten zuzugreifen, die er für die Verifizierung der Angaben in den Steuererklärungen benötigt. Weil sich diese Daten größtenteils aus den Buchführungssystemen ergeben, erfordert sowohl der mittelbare Datenzugriff als auch die Anforderung auswertbarer Datenträger Kenntnisse über den Aufbau und die Arbeitsweise der wichtigsten Buchhaltungssysteme, um Fragen gezielt stellen, Auskünfte richtig bewerten und Daten auf ihre Vollständigkeit beurteilen zu können. Um dem Ziel des Datenzugriffs, nämlich zeitnah und rationell zu prüfen, näher zu kommen, ist der Steuerpflichtige zwar gemäß § 200 Abs. 1 S. 2 AO verpflichtet, die Finanzbehörde (den Betriebsprüfer) bei der Ausübung der Befugnisse gemäß § 147 Abs. 6 AO zu unterstützen. Im Einzelfall können sich daraus jedoch erhebliche zeitliche Belastungen ergeben; sowohl für den Steuerpflichtigen, weil er dem Betriebsprüfer die Buchhaltungssoftware erklären muß, wie auch für den Betriebsprüfer, weil er, um gezielt in das Programm einzusteigen zu können, mit längeren Vorlaufzeiten rechnen muß. Im Extremfall, z.B. bei einem mittelgroßen Unternehmen mit undurchsichtiger oder völlig unbekannter Buchhaltungssoftware, könnten sich beide Parteien länger über die Buchhaltungssoftware unterhalten als über die zu klärenden steuerlichen Sachverhalte²⁰⁶. Tatsächlich würde der Betriebsprüfer in einem solchen Fall die Notbremse ziehen und zur konventionellen Arbeitsweise übergehen. Dennoch besteht die Gefahr, daß sich der Außenprüfer bei der Suche nach steuerlich relevanten Daten „im System verliert“²⁰⁷. Von einer Entlastung der Finanzverwaltung und der Unternehmen ist man zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch weit entfernt²⁰⁸. Um dem Gesetzeszweck, nämlich die Prüfungsdauer in den Unternehmen durch rationellere Prüfungsmethoden zu verkürzen, gerecht zu werden, haben die Finanzbehörden ihre Außenprüfer so auszubilden, daß diese von den verschiedenen Möglichkeiten des Datenzugriffs Gebrauch

²⁰⁵ Burchert, INF 2001, 230, 231.

²⁰⁶ Vgl. den vom *BMF* veröffentlichten Fragen- und Antwortkatalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage17721/Frage-und-Antwortkatalog.pdf>.

²⁰⁷ Dalinghaus, StB 2003, 141, 142.

²⁰⁸ Entgegen BT-Drs. 14/3074 = BT-Drs. 14/2683, Art. 7, Nr. 1 (§ 146, Allgemeines).

machen können und nicht bereits beim Einstieg in die Buchhaltungssoftware kapitulieren müssen²⁰⁹. Die Vielzahl möglicher EDV-Systeme und Software erschwert selbst bei intensiver Schulung der Außenprüfer die Handhabung sämtlicher Anwendungen.

In der Literatur wird im Zusammenhang mit der Forderung nach Verwaltungsvereinfachung eine weitere Verschiebung aus dem Veranlagungs- auf den Außenprüfungsbereich vorgeschlagen. *Seer* fordert eine Umgestaltung des deutschen Veranlagungsverfahrens in ein „echtes Selbstveranlagungsverfahren“ nach amerikanischem Vorbild²¹⁰. Um den Gesetzesvollzug zu gewährleisten, solle der Außenprüfung eine wesentliche vollzugssichernde Funktion zukommen mit der Folge, diese auszuweiten. Dabei solle sich die Prüfungspraxis nicht einseitig an sog. Mehrergebnissen, sondern am Kontrollbedürfnis ausrichten²¹¹. *Seer* begründet dies mit der bisher gleichheitswidrigen Prüfungspraxis, die sich im wesentlichen an der Betriebsgröße und den zu erwartenden Mehrergebnissen ausrichtet²¹². Bezugnehmend auf den Erlaß betreffend die Grundsätze zur Organisation der Finanzämter und Neuordnung des Besteuerungsverfahrens (GNOFÄ)²¹³ kritisiert *Seer*, daß sich die Finanzverwaltung nicht am Kontrollbedürfnis orientiere, sondern fiskalisch dem ökonomischen Prinzip folge, mit „wenig Personal möglichst viel Steueraufkommen hereinzuholen“²¹⁴. Hiergegen könnte eingewendet werden, daß der Steuerpflichtige durch die GNOFÄ überhaupt nicht von der öffentlichen Gewalt betroffen ist, weil die GNOFÄ als rein innerdienstliche Maßnahmen nur an nachgelagerte Finanzbehörden gerichtet sind. Dies verkennt jedoch, daß das Besteuerungsverfahren nach den GNOFÄ auch auf materielle Belange des Steuerpflichtigen einwirkt.

Im Ergebnis scheint die Sicherung des Gesetzesvollzugs über den Weg einer intensivierten Außenprüfung solange nicht weiter gangbar, bis nicht erhebliche Verwaltungsvereinfachungen greifen. Erst dann können bisher im Innendienst gebundene Kapazitäten für die Außenprüfung nutzbar gemacht werden. Weitere Schwierigkeiten im Bereich der Außenprüfung ergeben sich aus dem gestiegenen Anforderungsprofil eines Betriebsprüfers. Mußte er bisher die für seinen Prüfungsbereich relevanten steuerlichen Kenntnisse mitbringen, so muß er sich neuerdings als Computer- und Softwarespezialist betätigen²¹⁵. Denn der digitale Datenzugriff

²⁰⁹ *Burchert*, INF 2001, 230, 236.

²¹⁰ *Seer*, Besteuerungsverfahren, 2002, S. 134; *Seer*, StuW 2003, 40, 58.

²¹¹ *Seer*, Besteuerungsverfahren, 2002, S. 138 Rn. 153.

²¹² Ebenda, S. 84 f. Rn. 80 f., 88 Rn. 84.

²¹³ *BMF* v. 19.11.1996, BStBl. I 1996, 1391.

²¹⁴ *Seer*, Besteuerungsverfahren, 2002, S. 85 Rn. 80; ähnlich *Meyding*, DStJG 21 (1998), S. 219, 228 f.

²¹⁵ *Dalinghaus*, StB 2003, 141, 149.

erweist sich auf den ersten Blick als Arbeitserleichterung, weil das Hin- und Herschieben großer Datenmassen obsolet wird. Aus der Vielfalt der beim Steuerpflichtigen geführten und gepflegten Buchhaltungssysteme²¹⁶ können sich im Einzelfall erhebliche Probleme ergeben²¹⁷. Trotz der erhöhten Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen können daraus beträchtliche Zeitverluste für den Außenprüfer resultieren, die bei fest vorgegebenen Zeitbudgets von der vorgesehenen Prüfungszeit abgezogen werden müssen. Die ständigen Weiterentwicklungen im Bereich Computer und Software tun ihr übriges dazu, wenn die Steuerpflichtigen fast jährlich ihre Systeme anpassen, so daß es ebenfalls schwierig erscheint, die anfänglichen Probleme durch jährliche Übung wieder aufzufangen.

Vollzugsdefizite können sich auch dann ergeben, wenn die Außenprüfung unter der Annahme einer Effizienzsteigerung zunächst ausgedehnt wird und sich im nachhinein herausstellt, daß der Betriebsprüfer vor Ort letztlich mehr Zeit mit anderen Arbeiten verbringt als mit der eigentlichen Prüfung seines Sachgebietes. Trotz der verbesserten Ausstattung der Betriebsprüfer mit Computern und Befugnissen in Form des digitalen Datenzugriffs kann die Außenprüfung letztlich doch nicht mit dem technischen Fortschritt mithalten, woraus sich Verzögerungen bei der endgültigen Steuerveranlagung ergeben können. In bezug auf einen möglichen Gewerbesteuerersatz sollte die Tendenz einer erhöhten Belastung des Betriebsprüfers vor Ort beachtet werden und auf die Einführung völlig neuer Steuern verzichtet werden, um nicht noch weitere personelle Kapazitäten in der Betriebsprüfung unnötig zu binden.

d) Zwischenfazit

Ein Gewerbesteuerersatz muß operational handhabbar sein²¹⁸, d.h., sowohl die mit ihm bewirkte Steuerumverteilung als auch die aus seiner Umsetzung resultierenden Kosten sind zu beachten. Operationalität verlangt insbesondere, daß mit der Umsetzung eines Reformvorschlags keine unverhältnismäßig hohen Erklärungs- und Entrichtungskosten beim Steuerpflichtigen bzw. Veranlagungs- und Erhebungskosten bei der Finanzverwaltung verbunden sind. Schließlich sollen die Vorteile, die sich aus der Substitution der Gewerbesteuer ergeben, nicht durch eine überproportionale Erhöhung der Verwaltungskosten sowohl auf Seiten der

²¹⁶ Vgl. den vom *BMF* veröffentlichten Fragen- und Antwortkatalog zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage17721/Frage-und-Antwortkatalog.pdf> unter I.9.

²¹⁷ Zu weiteren Problemen *Burchert*, *INF* 2001, 230 ff.

²¹⁸ *Pfaffermoschke*, *Diskussion Gewerbesteuer*, 1990, S. 203.

Finanzverwaltung, der Steuerberater wie auch der Steuerpflichtigen aufgezehrt werden²¹⁹. Stets sollte das Ziel eines möglichen Pareto-Optimums²²⁰ im Auge behalten werden, damit aus der Umsetzung einer möglichen Gewerbesteueralternative bei den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung keine zusätzlichen Verwaltungskosten entstehen. Um Wohlfahrtsverluste zu vermeiden, sollte nach der Umsetzung eines Ersatzmodells die Summe der Verwaltungskosten bei den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung geringer ausfallen als zu Zeiten der Gewerbesteuer²²¹. Darüber hinaus sollten keine weiteren Verwaltungsarbeiten von der Finanzverwaltung auf die Steuerpflichtigen verlagert werden.

Um künftige Vollzugsdefizite zu vermeiden, sollte die Betriebsprüfung und damit die Veranlagung vor Ort beim Steuerpflichtigen nicht durch die Einführung neuer Steuern erschwert werden, weil die Kapazitäten innerhalb der Finanzverwaltung durch die Umstellung auf die digitale Prüfung bereits ausgereizt sind. Ferner wäre eine gleichheitsgerechte Veranlagung in Frage gestellt, wenn unter diesen Umständen weitere Veranlagungsarbeiten vom Innendienst auf den Außendienst verschoben werden würden.

2. Steuervereinfachung

a) Hintergrund für die Forderung nach Steuervereinfachung

Der Ruf nach grundlegenden Steuervereinfachungen wird immer lauter. Hintergrund sind die ständigen Reformen des Gesetzgebers²²². Auch wenn deren ursprünglichen Ziele Steuervereinfachungen vorsahen, ist stets das Gegenteil herausgekommen, nämlich weitere unnötige Komplizierungen²²³. Gepaart mit den ständigen Reparaturgesetzen aufgrund technischer Mängel²²⁴ der zuvor in Eile umgesetzten Gesetze und der sinkenden Halbwertszeit umgesetzter Reformmaßnahmen entsteht ein Chaos, in welchem sich sogar Steuerfachleute nicht mehr zurechtfinden. Darüber hinaus muß für die steuerliche Beurteilung von Sachverhalten stets nach der jeweils gültigen Gesetzesfassung gesucht werden.

²¹⁹ So auch der Präsident der Bundessteuerberaterkammer *Fasolt*, der auf dem Steuerberater-Kongreß im Mai 2003 vorschlug, die Folgekosten aus einer Gesetzesänderung für Steuerpflichtige, -verwaltung und -berater zu veröffentlichen; vgl. dazu *Reuss*, in: *Consultant* 2003, 56, 58. Nach *Tipke* wirkten die Bürokratiekosten, die den Unternehmen durch Hilfsarbeiten für die Finanzverwaltung entstehen wie eine Unternehmenssteuer; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Bd. III, 1993, § 34, S. 1548.

²²⁰ *Eichhorn*, *Verwaltungslexikon*, 2000, Stichwort „Pareto-Optimum“.

²²¹ Ähnlich *Ruppe*, *DStJG* 21 (1998), S. 29, 34; *Kirchhof*, *StuW* 2002, 3, 10.

²²² *Seer*, *StuW* 2003, 40 f.; *Schön*, *StuW* 2002, 23 ff., 35; vgl. auch BT-Drs. 15/501; *Jacobs/Schreiber/Spengel/Gutekunst/Lammersen*, *DB* 2003, 519, 521.

²²³ *Homburg*, *Stbg* 2001, 8, 11; *Schön*, *StuW* 2002, 23, 24.

²²⁴ *Schön*, *StuW* 2002, 23, 28 f.

Die Kritik an der Gewerbesteuer und ihre verfassungsrechtlichen Bedenken verbunden mit der Anrechnungsregelung bei der Einkommensteuer zeigen, daß das deutsche Steuersystem einen Grad der Komplexität und Widersprüchlichkeit erreicht hat, den es einzudämmen gilt²²⁵. *Stein* äußert sich anlässlich der Mitgliederversammlung des *Instituts „Finanzen und Steuern“* wie folgt zu dieser Problematik²²⁶: „Der Unmut der Bürger über seine Kompliziertheit wächst stetig. Der Bundestag verabschiedet fortlaufend neue Steuergesetze. Es muß unentwegt nachgebessert werden. Das Tempo ist mittlerweile so hoch, daß neue Steuergesetze schon durch wiederum neue Steuergesetze geändert werden, bevor sie überhaupt in Kraft treten (...). Heraus kommt das Gegenteil von Steuervereinfachung. Das Steuerrecht wird sowohl für die Bürger als auch für die Unternehmen immer unverständlicher.“ Zudem erzeugt der ständige Reformeifer des Gesetzgebers bei allen Steuerpflichtigen weitere Unsicherheiten hinsichtlich anstehender steuerlicher Sachverhaltsgestaltungen²²⁷.

Im Zusammenhang mit weiteren Steuervereinfachungen wird vor allem die Stetigkeit der Gesetzgebung gefordert²²⁸. Auch der Abbau der Substanzbesteuerung sowie der Abbau von Ausnahmetatbeständen und Steuervergünstigungen unterfallen dem Begriff der Steuervereinfachung²²⁹. Darüber hinaus geht es um die Abschaffung von Einzelsteuern und deren Auswirkungen auf die innere Ordnung der verbleibenden Einzelsteuern²³⁰. Die entstehenden Effekte einer Steuervereinfachung unterscheidet *Ruppe* aus quantitativer und qualitativer Sicht. Als quantitativen Effekt bezeichnet er die Auswirkungen auf die Steuererhebungskosten. Danach gilt es, die Steuererhebungskosten bei gegebenem Steueraufkommen zu senken bzw. das Verhältnis zwischen diesen Kosten und dem Steueraufkommen zu verbessern. In qualitativer Hinsicht bewirkten Steuervereinfachungen eine Verbesserung des Steuerklimas²³¹.

²²⁵ In der aktuellen Diskussion wird eine „radikale Vereinfachung“ des Steuersystems verlangt. *Kirchhof* erwähnt in diesem Zusammenhang das Prinzip der Verständlichkeit: vgl. FAZ v. 25.10.2002, Nr. 248, S. 11; so bereits *Arndt*, Stbg 2001, 194, 196. Der Präsident des Deutschen Steuerberaterverbands bezeichnet die Pläne der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz als „Horrorszenario“: FAZ v. 29.10.2002, Nr. 251, S. 13; vgl. auch *Stein*, Deutschland im Stimmungstief, 2002, S. 3, 10 ff.; *Ritter*, Steuerpolitischer Zwischenruf, 1996, S. 283; *Schön*, StuW 2002, 23, 30.

²²⁶ *Stein*, Deutschland im Stimmungstief, 2002, S. 3, 10 ff. Auch die Bundessteuerberaterkammer hat mehr Steuervereinfachungen gefordert; vgl. *Bundessteuerberaterkammer*, Beihefter zu DStR 44/2002, 41f.

²²⁷ *Hey*, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 545 ff.; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 426 f., 533; *Schön*, StuW 2002, 35; *Jacobs/Schreiber/Spengel/Gutekunst/Lammersen*, DB 2003, 519, 525.

²²⁸ *Hey*, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 71 f.; *Ruppe*, DStJG 21 (1998), S. 29, 32.

²²⁹ *Ruppe*, DStJG 21 (1998), S. 29, 32 f.

²³⁰ *Schön*, StuW 2002, 23, 24.

²³¹ *Ruppe*, DStJG 21 (1998), S. 29, 34 f.

Auf die Gewerbesteuer bezogen könnte deren Wegfall durch Anknüpfung einer kommunalen Steuer auf die Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und Körperschaftsteuer kompensiert werden. Damit wäre das Beziehungsgeflecht zwischen Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer bzw. zwischen Einkommen-, Körperschaft- und kommunaler Steuer, welche wie die bisherige Gewerbesteuer an den Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und Körperschaftsteuer anknüpfte, wieder hergestellt. Das Abstellen auf eine einfache kommunale Besteuerungskonzeption würde keine weiteren Reformen provozieren. Unmittelbare Folge wäre die Kontinuität der Steuergesetzgebung im Bereich eines Gewerbesteuerersatzes.

Aufgrund der immer komplexer werdenden Steuergesetze sind als übergeordnete Kriterien der Beitrag zur Steuervereinfachung und zur Senkung der Verwaltungskosten zu beachten. Je einfacher der Reformvorschlag und je geringer der hieraus resultierende Verwaltungsaufwand, desto leichter wird die praktische Umsetzung. Die gewonnenen Vorteile aus der Steuervereinfachung dürfen nicht durch Reibungsverluste in der Steuerverwaltung aufgezehrt werden. Mögliche Vereinfachungen dürfen sich nicht nur an der Ausgestaltung einzelner Steuerarten ausrichten. Vielmehr gilt es gerade in bezug auf die Gewerbesteuerdiskussion das Umfeld der Kommunalfinanzen mit einzubeziehen. Hierzu gehören u.a. die finanziellen Verflechtungen im Rahmen der Finanzverfassung, die ihre Ursache in der Vielfalt von Steuern und Steuerkompetenzen haben²³². Als Beispiele sind die Gewerbesteuerumlage sowie die Gemeindeanteile an der Einkommen- und Umsatzsteuer zu nennen.

b) Implikationen für einen Gewerbesteuerersatz

aa) Entflechtung des bundesstaatlichen Finanzgefüges

Mit der Forderung nach einer Vereinfachung durch Entflechtung des bundesstaatlichen Finanzgefüges sollen die Finanzbeziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden auf ein Minimum reduziert werden²³³. Im Gegenzug sollte die Finanzautonomie der Gemeinden in der Weise gestärkt werden, daß über eine ausgeweitete kommunale Steuerertragshoheit²³⁴ durch Anknüpfung an bundesstaatlich geregelte Steuern der größte Teil des kommunalen

²³² Schön, *StuW* 2002, 23, 30.

²³³ Peffekoven, *Volkswirtschaftliche Korrespondenz*, Nr. 7/2003, S. 2 f.; ähnlich Rogowski, *Wirtschaftsdienst* 2002, 255, 256; Courage, *Gewerbesteuer*, 1991, S. 172; Courage, *Gewerbesteuerreform*, 1995, S. 172; darüber hinaus Titzelsberger, *DStR* 2000, 2, 6; Scherf, *Perspektiven der kommunalen Besteuerung*, 2001, S. 9, 46; Huber/Lichtblau, *Finanzausgleich*, 2000, S. 4 ff.

²³⁴ Arndt, in: Bertelsmann-Kommission, 2002, S. 19 f.; ähnlich Bohmann, *Gemeindefinanzsystem*, 1967, S. 21.

Finanzbedarfs abgedeckt werden kann, während Finanzzuweisungen²³⁵ korrespondierend dazu abnehmen. Im Hinblick auf einen Abbau der Gewerbesteuer hätte dies zur Folge, daß die Gewerbesteuerumlage sowie der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer wegfielen und sich die Anzahl der Finanztransaktionen zwischen den Gebietskörperschaften verminderte. Damit wäre der jahrzehntelange Streit zwischen den Gebietskörperschaften über die Höhe der an Bund und Länder abzuführenden Gewerbesteuerumlage obsolet²³⁶. Soll das Hebesatzrecht auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer ausgedehnt werden, käme diesem besondere Bedeutung zu, weil durch seine Variation mehr Steuermasse bewegt werden kann. Das bedeutet, daß ein vorgegebener Mehrbedarf an kommunalen Steuereinnahmen bereits mit einer relativ geringen Veränderung des Hebesatzes erreicht werden kann²³⁷. Dagegen fällt bei der derzeitigen Gewerbesteuer eine aus finanziellen Gründen erforderliche Hebesatzanpassung aufgrund des eingeschränkten Kreises der Steuerzahler und der damit verbundenen geringeren Hebelwirkung des Hebesatzes ungleich höher aus.

Die Abschaffung der Gewerbesteuerumlage und des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer durch Einführung eines Hebesatzrechtes an der Einkommensteuer hätte den Vorteil, daß das bundesstaatliche Finanzgefüge zwar entflochten würde, weil Finanzmittel nicht mehr zwischen den Gebietskörperschaften hin und her transferiert werden müßten. Für die Gemeinden könnten sich jedoch Nachteile ergeben, weil sich das Hebesatzrecht unmittelbar auf die steuerliche Belastung ihrer Einwohner auswirkte. Derzeit können die Gemeinden über den Steuerverbund ihren Bürgern eine Leistung bieten, deren Lasten ihre Bürger nicht tragen müssen. So entsteht ein System der Ausbeutung aller durch alle: Die Kölner müssen das Stadion in Hannover und die Hannoveraner die Arena in Köln mitfinanzieren²³⁸. Alle zusammen geben mehr aus, als es nach eigenem Urteil rational wäre. Das System tendiert zur Verschwendung und stärkt das Steuerkartell zu Lasten der Steuerzahler²³⁹. Müßten die Städte und Gemeinden ihre Bauvorhaben ausschließlich über das Hebesatzrecht an der Einkommensteuer und damit aus der direkten Konfrontation mit den Bürgern finanzieren, könnten die Finanzmittel effizienter verwendet werden.

²³⁵ Ausführlich *Münstermann*, ZKF 2002, 98, 100 ff.; *Bohmann*, Gemeindefinanzsystem, 1967, S. 75 ff.

²³⁶ Die Verminderung oder gar Aufhebung der Gewerbesteuerumlage wird von den Städten und Gemeinden immer wieder gefordert; vgl. *Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 237. Für das Jahr 2003 wurde erneut eine Erhöhung der Gewerbesteuerumlage beschlossen, das hieraus resultierende Mehraufkommen steht den Ländern zu; vgl. Verordnung zur Festsetzung der Erhöhungszahl für die Gewerbesteuerumlage nach § 6 Abs. 5 des Gemeindefinanzreformgesetzes im Jahr 2003 (BGBl. I 2002, 4016).

²³⁷ Ähnlich *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 27.

²³⁸ Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung v. 1.6.2003, Nr. 22, S. 32.

²³⁹ FAZ v. 17.7.2003, Nr. 163, S. 10; ähnlich *Peffekoven*, Volkswirtschaftliche Korrespondenz, Nr. 7/2003, S. 3.

Weil der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer über Schlüsselzahlen verteilt wird, fließen die Finanzmittel den Gemeinden automatisch zu²⁴⁰. Die Gemeindevertreter müssen das Opfer von ihren Bürgern für ihre Wunschbauten politisch nicht verantworten. So entsteht eine ständige Lobby der Gemeinden, die auf einen höheren Anteil an der Einkommensteuer drängt, unabhängig davon, ob viele, wenige oder gar keine Gemeinden die Finanzmittel brauchen. Für Einnahmen, die vor den eigenen Bürgern nicht verantwortet zu werden brauchen, findet sich stets auch eine Verwendungsmöglichkeit, sei es auch für kommunale Prestigeobjekte, die sich im nachhinein als Millionengräber erweisen. Die Entflechtung des bundesstaatlichen Finanzgefüges durch Abschaffung der Gewerbesteuerumlage sowie des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer bzw. durch Einführung eines Hebesatzrechtes an der Einkommensteuer würde das Ausgabeverhalten der Kommunen in bezug auf teure Bauvorhaben erheblich in Frage stellen und damit einschränken, weil die Finanzmittel nicht mehr über den Steuerverbund verteilt würden, sondern ausschließlich durch die Konfrontation mit den Bürgern erzielt werden könnten²⁴¹. Eine weitere Entflechtung im Finanzgefüge wäre die Folge, wenn der Bedarf eines Finanzausgleichs für notleidende Kommunen sinken würde²⁴². Dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn bestimmte öffentliche Leistungen in Kooperation mit anderen Gemeinden erbracht würden; das erweiterte den Nutzerkreis und die Finanzierungsbasis einer solchen Einrichtung und verringerte gleichzeitig die Notwendigkeit, Finanzierungslücken nachträglich auf dem Wege des Finanzausgleichs schließen zu müssen.

Ein möglicher Ersatz der Gewerbesteuer sollte sowohl bei der Individualbesteuerung als auch bei der Verteilung des Steueraufkommens zur Entflechtung und Vereinfachung führen. Die Steuermittel sollten aufgabengerecht und zielgenau zugeordnet werden, um spätere finanzielle Korrekturen zwischen oder innerhalb der Gebietskörperschaften im Rahmen des Finanzausgleichs zu vermeiden oder möglichst gering zu halten. Je besser die primäre Steuerverteilung, desto weniger Korrekturbedarf ergibt sich im Rahmen des Finanzausgleichs²⁴³. Erforderliche Umverteilungen sollten zielgenau und so einfach wie möglich erfolgen. Eine Reform, die auf Ebene der Steuerpflichtigen sowie beim Finanzausgleich den Leitlinien der Transparenz und Zielgenauigkeit folgt, wird Besteuerungsgleichheit, eine aufgabengerechte Mittelzuweisung sowie mehr Transparenz in den Finanzbeziehungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden

²⁴⁰ Zum Schlüssel für die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer: vgl. Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und des Aufbauhilfefondsgesetzes, BGBl. I 2003, 862 f.

²⁴¹ Ähnlich FAZ v. 17.7.2003, Nr. 163, S. 10; *Huber/Lichtblau*, Finanzausgleich, 2000, S. 20 f.

²⁴² *Homburg*, Stbg 2002, 564, 567; *Wendt*, BB 1987, 1677, 1684.

²⁴³ *Homburg*, Stbg 2002, 564, 567.

bewirken. Die daraus resultierende primäre Verteilung des Steueraufkommens dürfte ebenso große Teile des problematischen kommunalen Finanzausgleichs entbehrllich machen²⁴⁴. Denn dieser dient ja weitgehend dem Zweck, die unangemessene Streuung des örtlichen Gewerbesteueraufkommens im nachhinein zu reparieren²⁴⁵.

bb) Anknüpfung an bereits bestehende Steuern

Aus den Ausführungen zu den Verwaltungskosten bei der Finanzverwaltung bzw. bei den Steuerpflichtigen ergibt sich, daß beim Gewerbesteuerersatz keine neuen kommunalen Steuern eingeführt, sondern möglichst an bestehende „große“ Steuern angeknüpft werden sollte. Ein Ersatz durch Einführung einer völlig neuen Steuer, möge sie auf den ersten Blick noch so einfach erscheinen, birgt doch erhebliches Konfliktpotential in sich. Auch bei einfacher Formulierung des neuen Steuergesetzes trägt die Finanzverwaltung zur Komplizierung bei, weil alle denkbaren Fälle im Detail geregelt werden sollen²⁴⁶. Dies kann zu Verzögerungen in der Umsetzung der neuen Regelungen führen bzw. wiederum neue Probleme hervorrufen, die abermals einer Klärung bedürften. Daher erleichtert die Anknüpfung an bereits bestehende Steuern die Umsetzung durch die Finanzverwaltung, weil bereits vorhandene Erläuterungen bzw. Steuerformulare lediglich angepaßt werden müßten.

Was die Steuerverteilung zwischen den Gebietskörperschaften angeht, können sich aus der Einführung einer völlig neuen Steuer auch Auswirkungen auf den Finanzausgleich ergeben. Eine notwendige Ausbalancierung des Finanzausgleichs bedürfte mitunter komplizierter mathematischer Berechnungen, deren Fehlannahmen erst in künftigen Veranlagungszeiträumen erkennbar würden. Trotz eingeleiteter Gegenmaßnahmen würden sich diese Ungenauigkeiten auch in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen fortsetzen. Obwohl das Problem des zielgerechten Ausbalancierens im Rahmen des Finanzausgleichs alle Reformmodelle angeht, erscheint es bei der Einführung einer neuen Steuer als schwerer lösbar als im Vergleich zur Anknüpfung an bereits vorhandene Steuern, die schon über mehrere Jahre statistisch erfaßt sind. Darüber hinaus erleichtert die einfachere Berechenbarkeit in bezug auf das damit verbundene Steueraufkommen eine Justierung im Rahmen des Finanzausgleichs.

²⁴⁴ Zum Überblick der finanziellen Verflechtungen zwischen den Ländern und ihrer Kommunen vgl. *Münstermann*, ZKF 2002, 98 ff.

²⁴⁵ *Homburg*, Stbg 2002, 564, 567.

²⁴⁶ FAZ v. 2.6.2003, Nr. 126, S. 13.

Im Zuge der Globalisierung der Weltwirtschaft muß die Unternehmensbesteuerung auch im internationalen Steuerwettbewerb bestehen können. Das Steuerrecht muß deshalb nicht zuletzt auch für ausländische Investoren transparent und einfach sein. Das verlangt die Anknüpfung an bereits bestehende Steuern. Hingegen vermindert die Einführung neuer Steuern, auch wenn sich die daraus ergebenden Belastungen als gering erwiesen, das Vertrauen in den deutschen Standort. Ferner muß die voranschreitende Steuerharmonisierung in der Europäischen Union im Bereich der direkten Steuern beachtet werden, um zu vermeiden, daß die Umsetzung von Reformmaßnahmen in Konkurrenz zum Europäischen Recht tritt.

cc) Reduzierung der Einkunftsarten durch Wegfall der Gewerbesteuer

Eine wesentliche Vereinfachung aus dem Gewerbesteuerabbau ergäbe sich bei den Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes durch Wegfall der gewerblichen Einkünfte. Damit wären sämtliche Abgrenzungsprobleme²⁴⁷ zwischen gewerblichen und nichtgewerblichen Einkunftsarten mitsamt ihren Auswirkungen auf das Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, insbesondere bei Personengesellschaften, obsolet²⁴⁸. Ferner könnte auf die umstrittene Anrechnungsregelung des § 35 EStG verzichtet werden²⁴⁹. Insgesamt würde sich der Verwaltungsaufwand durch den Wegfall der gewerblichen Einkünfte erheblich verringern²⁵⁰, weil sämtliche Verfügungen der Finanzverwaltung zu diesen Problemfällen nicht mehr aktualisiert werden müßten. Gleichzeitig verminderte sich der Verwaltungsaufwand bei der Finanzgerichtsbarkeit sowie der Finanzverwaltung, weil fortan keine diesbezüglichen Streitigkeiten vor den Finanzgerichten auszutragen wären.

²⁴⁷ Schmidt, EStG, 22. Aufl. 2003, § 2 Rn. 35 ff.; § 15 Rn. 46 ff.; § 15 Rn. 95 ff.; § 15 Rn. 105 ff.; anschaulich Knobbe-Keuk, DB 1989, 1303, 1307.

²⁴⁸ Schön, StuW 2002, 23, 30.

²⁴⁹ Neufang, BB 2003, 2495 f.

²⁵⁰ BT-Drs. 15/501, S. 3, Frage Nr. 48.

dd) Ausweitung des Quellensteuerabzugsverfahrens

Sollen dem Äquivalenzprinzip folgend neben den Unternehmen alle Bürger in eine kommunale Besteuerungskonzeption einbezogen werden, so daß sich in bezug auf die kommunalen Belange die Steuerlast beim Bürger fühlbar niederschlägt, muß die dazu geeignete Erhebungsform gewählt werden. Hierfür bietet sich im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Ausweitung des gängigen Lohnsteuerabzugsverfahrens an.

In der Literatur wird die Einführung von Quellenbesteuerungstechniken nicht als Maßnahme einer Steuervereinfachung angesehen, sofern sie lediglich dazu führe, den Erhebungsaufwand von der Finanzverwaltung auf die Unternehmen abzuwälzen, aber nicht insgesamt ein günstigeres Verhältnis zwischen Steueraufkommen und Erhebungskosten erreicht werde²⁵¹. Dem ist grundsätzlich für den Fall der erstmaligen Einführung der Quellenbesteuerung zuzustimmen; nicht aber für den Fall eines bereits bestehenden Quellensteuerabzugs, der nur für die Zwecke einer effizienteren Steuererhebung ausgeweitet werden soll. Es wird zwar ebenso Erhebungsaufwand von der Finanzverwaltung auf die Unternehmen verlagert; jedoch werden die bereits bei den Unternehmen eingesetzten Techniken für die Steuererhebung nutzbar gemacht. Das Vorliegen der geringsten Vollzugsdefizite im Lohnsteuerabzugsverfahren²⁵² erleichtert eine Effizienzsteigerung in der Steuererhebung. Die ab dem Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Erleichterungen bei der Ermittlung des Lohnsteuerabzugsbetrags, der dann nur noch mit Hilfe von EDV-Programmen möglich sein wird, begünstigt eine weitere Senkung der Verwaltungskosten²⁵³. Weil sich der technische Fortschritt, insbesondere in Form des EDV-Einsatzes, bei den Unternehmen schneller durchsetzt als bei der Finanzverwaltung, entstünden insgesamt geringere Erhebungskosten als im Fall der alleinigen Erhebung durch die Finanzverwaltung²⁵⁴. Ein weiterer Vorteil besteht in der leichteren Überprüfbarkeit des vorgenommenen Quellensteuerabzugs durch die Betriebsprüfung, weil in Form des digitalen Datenzugriffs die unternehmerischen Datenbanken schneller abgeglichen werden können.

²⁵¹ *Ruppe*, DStJG 21 (1998), S. 29, 34.

²⁵² *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 344.

²⁵³ § 38c EStG ist seit dem 1.1.2001 aufgehoben. Es werden also keine amtlichen Lohnsteuertabellen mehr herausgegeben. Ab 2004 fallen die Tarifstufen im Einkommensteuertarif weg. Wegen des stufenlosen Steuertarifs wird die genaue Ermittlung des Lohnsteuerabzugsbetrags dann nur noch durch EDV-Programme möglich sein. Für das Kalenderjahr 2003 gelten die maßgeblichen Tabellen des Jahres 2002 fort (*BMF* v. 25.10.2002, DB 2002, 2349); *Drenseck*, DB 2003, Beilage Nr. 4, S. 8.

²⁵⁴ So auch *Ruppe*, DStJG 21 (1998), S. 29, 48; ähnlich *Kirchhof*, StuW 2002, 3, 10.

Gegen die Ausweitung des Quellensteuerabzugs bei den Lohneinkünften könnte die erhöhte Belastung der Unternehmen angeführt werden, weil zusätzliche Einträge auf der Lohnsteuerkarte erfaßt werden müßten. Hierbei wird aber die derzeitige praktische Handhabung der Lohnsteuerkarte bei den meisten Unternehmen übersehen. Weil sämtliche Einträge auf der Lohnsteuerkarte bereits im EDV-System erfaßt und regelmäßig gepflegt werden, dient die Lohnsteuerkarte lediglich dem jährlichen Datenabgleich in den Stammsätzen der Arbeitnehmer. Änderungen oder Ergänzungen werden einmal jährlich in das System eingegeben und monatlich beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt. Am Jahresende wird die Lohnsteuerbescheinigung ausgedruckt und auf die Lohnsteuerkarte aufgeklebt. Eine Ausweitung des Lohnsteuerabzugsverfahrens würde damit bei den Unternehmen kaum bemerkt werden.

Die Unternehmen müßten beim Ersatz der Gewerbesteuer durch einen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer künftig keine Gewerbesteuererklärung mehr ausfüllen. Eine zusätzliche Belastung ergäbe sich für solche Unternehmen, die bisher nicht der Gewerbesteuer unterlagen. Angesichts des EDV-Einsatzes sowie der einmal jährlich einzugebenden oder zu überprüfenden Daten ist der bei diesen Unternehmen zusätzlich anfallende Verwaltungsaufwand als gering einzuschätzen. Zwar ergäbe sich für die Gemeinden aufgrund notwendiger zusätzlicher Einträge auf der Lohnsteuerkarte kurzfristig eine zusätzliche Arbeitsbelastung. Mit der künftigen Abschaffung der Lohnsteuerkarte erübrigt sich aber die Verwaltung der Lohnsteuerkarten durch die Gemeinden²⁵⁵.

Mit der Abschaffung der Lohnsteuerkarte sollen die Kommunen frühestens ab 2005 von der Ausstellung und Verwaltung der Lohnsteuerkarten befreit werden. Statt dessen soll ein elektronischer Datenaustausch zwischen Unternehmen und Finanzämtern erfolgen²⁵⁶. Damit käme es bei den Kommunen und Unternehmen zu geringeren Verwaltungskosten²⁵⁷. Für Unternehmen, welche die Lohnsteuerbescheinigung elektronisch an das Finanzamt übermitteln, entfällt das Aufkleben der Lohnsteuerbescheinigung auf die Lohnsteuerkarte. Im Ergebnis bewirkt die Abschaffung der Lohnsteuerkarte eine beträchtliche Reduktion der Verwaltungskosten bei allen am Steuerverfahren Beteiligten. Mit dieser Vereinfachung wird ein weiterer Meilenstein

²⁵⁵ BR-Drs. 630/03, S. 42 f.; BT-Drs. 15/799, S. 1; Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Steueränderungsgesetz 2003 v. 16.7.2003, S. 2, 48 ff.; FAZ v. 24.7.2003, Nr. 169, S. 11.

²⁵⁶ BT-Drs. 15/799, S. 1; Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Steueränderungsgesetz 2003 v. 16.7.2003, S. 2, 48 ff.; FAZ v. 24.7.2003, Nr. 169, S. 11.

²⁵⁷ BT-Drs. 15/799, S. 7.

in Richtung eines digitalisierten Steuererhebungsverfahrens²⁵⁸ gesetzt. Die Ausweitung des Lohnsteuerabzugsverfahrens begünstigt diese Entwicklung. Der nahezu konstante Anteil der Lohnsteuer an den gesamten Steuereinnahmen von ca. 30% in den Jahren 2000 bis 2003 stellt die Bedeutung einer solchen Vereinfachung heraus²⁵⁹.

V. Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform

1. Hintergrund für eine Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform

Mit der Gewerbesteuer wird die Kluft im Dualismus der deutschen Unternehmensbesteuerung deutlich. Die gewerbesteuerpflichtigen Einzelunternehmen und Personengesellschaften bzw. Kapitalgesellschaften werden unterschiedlich besteuert. Während Einzelunternehmen und Personengesellschaften im Rahmen der Einkommensteuer nach dem Einheitsprinzip ausschließlich beim Mitunternehmer besteuert werden, ist bei Kapitalgesellschaften nach dem Trennungsprinzip zwischen der Unternehmens- und der Gesellschafterebene zu unterscheiden. Unter Negierung gesellschaftsrechtlicher Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter mit der Folge der Versagung des Betriebsausgabenabzugs unterliegt bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften stets der gesamte Gewinn der Einkommen- und Gewerbesteuer. Bei Kapitalgesellschaften werden grundsätzlich gesellschaftsrechtliche Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter steuerlich anerkannt mit der Folge des Betriebsausgabenabzugs. Daneben ist bei Kapitalgesellschaften zwischen der Thesaurierung und der Ausschüttung von Gewinnen zu unterscheiden. Während bei der Gewinnthesaurierung ausschließlich die Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer unterliegt, erfolgt bei Ausschüttung an die Anteilseigner die Besteuerung im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens. Hierin ist auch die Steuersatzspreizung zwischen dem Körperschaftsteuer- und dem Einkommensteuersatz begründet. Im Rahmen von Steuerbelastungsvergleichen spielt die Gewerbesteuer eine große Rolle, wenn die steuerlich günstigste Rechtsform für die gewünschte wirtschaftliche Betätigung ermittelt werden soll. Daraus ergeben sich u.a. gesellschaftsrechtliche Konstruktionen, beispielsweise in Form einer Betriebsaufspaltung²⁶⁰ bzw. schuldrechtliche Vertragsbeziehungen mit dem Ziel der Gewerbesteuerersparnis.

²⁵⁸ Das Erhebungsverfahren soll derart modernisiert werden, daß die heutigen papiergebundenen Abläufe künftig vollelektronisch abgewickelt werden können; *Eichel*, Perspektive der Steuerpolitik, 2003, S. 15, 29.

²⁵⁹ *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 266.

²⁶⁰ *Herzig*, WPg 2001, 253, 269.

Mit der Abschaffung der Gewerbesteuer wäre eine Reform der Unternehmensbesteuerung notwendig²⁶¹. U.a. wäre dann die gegenwärtige Tarifspreizung zwischen dem Körperschaftsteuer- und dem Einkommensteuerspitzenatz überflüssig. Zugleich könnte der Kritik an der Gewerbesteuer durch Weiterverfolgung der Ziele vergangener Steuerreformen, beispielsweise dem Steuersenkungsgesetz, begegnet werden. Mit dem Steuersenkungsgesetz sollten u.a. die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen bzw. mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens und der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG die Rechtsformneutralität verbessert werden²⁶². Nach herrschender Auffassung in der Literatur wurden diese Ziele verfehlt. Mit der Gewerbesteueranrechnung hat sich die Rechtsformneutralität sogar weiter verschlechtert²⁶³. Damit bleiben die Ziele für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit und Minderung rechtsformspezifischer Besteuerungsunterschiede weiter auf der Tagesordnung des Gesetzgebers. Aus diesen Gründen muß ein Gewerbesteuerersatz die Grundsätze von Wettbewerbsneutralität²⁶⁴ und Rechtsformneutralität einhalten²⁶⁵.

2. Relevante Kriterien für einen Gewerbesteuerersatz aus Sicht einer fortzuführen- den Unternehmenssteuerreform

a) Wettbewerbsneutralität

Eine Substitution der Gewerbesteuer sollte den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität wahren²⁶⁶. Weil sich die vorgeschlagenen Reformmodelle hinsichtlich einer Kompensation über direkte oder indirekte Steuern unterscheiden, ist zu klären, ob der Begriff der Wettbewerbsneutralität auch auf den Bereich der direkten Steuern anwendbar ist. Deshalb erscheint es erforderlich, den Begriff der Wettbewerbsneutralität aus ökonomischer und juristischer Sicht

²⁶¹ *Deutsches Wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V.*, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, S. 4; *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 40 f.; *Sieker*, DStJG 25 (2002), S. 145, 177; *Broer*, Wirtschaftsdienst 2001, 713 f.; *Keß*, FR 2000, 695, 704; *Reiß*, DStR 1999, 2011, 2018 f.; *Wendt*, StuW 1992, 66, 77; *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, S. 38.

²⁶² BT-Drs. 14/2683, S. 95; *Erle/Sauter*, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, S. 4, 6.

²⁶³ *Wellisch*, Besteuerung von Erträgen, 2002, S. 962; *Hey*, FR 2001, 870, 879 f.; *Hey*, BB 1999, 1192, 1197; *Sieker*, DStJG 25 (2002), S. 145 ff., 177; *Hüttemann*, DStJG 25 (2002), S. 123, 128 ff.; *Horlemann*, DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 39 ff., 42, 44 ff.; *Balmes*, DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 25, 36; *Erle/Sauter*, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, S. 6 f.; *Schreiber*, WPg 2002, 557, 563; *Herzig*, WPg 2001, 253, 255; *Schön*, StbJb 2001/02, 53, 60.

²⁶⁴ *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Empfehlungen, 1999, S. 31 f.; *Stumpfe*, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967, S. 36 ff.

²⁶⁵ *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 158; *Hey*, BB 1999, 1192, 1197; *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Empfehlungen, 1999, S. 36 f.; *Lang*, Unternehmenssteuerreform, 1999, S. 8 f.; *Homburg*, Stbg 2001, 8 f.; so bereits *Zitzelsberger*, ZKF 1991, 41, 46.

²⁶⁶ *Ritter*, BB 1983, 389, 390; *BMF*, Steuerreformkommission, 1971, Abschnitt VIII, Tz. 30.

darzustellen, um schließlich die Übertragbarkeit auf die direkten Steuern zu überprüfen und daraus Rückschlüsse für die Gewerbesteuerdiskussion ziehen zu können.

aa) **Ökonomische Betrachtungsweise**

Die Allokation der Ressourcen erfolgt in einer Marktwirtschaft über den Wettbewerb²⁶⁷, dessen Funktion garantiert sein muß²⁶⁸. Die gegenwärtige Wirtschaftsordnung geht dabei von der Annahme aus, daß durch den freien Wettbewerb eine effizientere Verteilung der knappen Ressourcen besser gewährleistet ist als durch staatliche Lenkung²⁶⁹. Zur Korrektur von Marktversagen stellt die Besteuerung zwar ein zulässiges Mittel staatlicher Intervention dar. Bei funktionierenden Märkten sollten staatliche Lenkungsmaßnahmen jedoch unterbleiben²⁷⁰. Ob funktionierender Wettbewerb vorliegt, ist aber nicht einfach zu beantworten. Dies bedarf zunächst der Klärung, welche Unternehmen miteinander konkurrieren. Wenn alle am selben Markt teilnehmenden Wettbewerber der gleichen Besteuerung unterliegen sollten²⁷¹, muß hinterfragt werden, was der Markt ist und welche Unternehmen am Wettbewerb auf diesem Markt teilnehmen. Damit stellt sich das Problem, daß ein Wettbewerb nur dort wahrzunehmen ist, wo aufgrund gleicher Strukturen und Funktionen ähnliche Betrachtungsobjekte vorliegen²⁷²; andernfalls ist ein Vergleich nicht möglich.

Zwischen Groß- und Kleinbetrieben bestehen derart große Unterschiede, daß ein Konkurrenzverhältnis zunächst nicht angenommen werden kann. Dennoch können diese Unternehmen in einzelnen Marktsegmenten oder räumlich begrenzt miteinander konkurrieren. So können Produkte eines kleinen Handwerksbetriebs am Ort seiner Niederlassung im Wettbewerb mit Produkten internationaler Konzerne stehen, die gewöhnlich auf dem Weltmarkt miteinander konkurrieren. Zur Unterscheidung ist daher das Produkt oder die angebotene Leistung zu betrachten. Unternehmen stehen dann in direktem Wettbewerb, wenn ihre Produkte oder die von ihnen erbrachten Leistungen substituierbar sind²⁷³. Obwohl die Unternehmensgröße kein relevantes Unterscheidungsmerkmal sein kann, besteht ein Wettbewerbsverhältnis dennoch

²⁶⁷ *Conradi*, Legitimation, 2001, S. 460 f.

²⁶⁸ *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 262 f.

²⁶⁹ *Schneider*, *StuW* 1989, 328, 329; *Strauß*, *Ökonomische Wirkungen*, 1988, S. 23.

²⁷⁰ *Strauß*, *Ökonomische Wirkungen*, 1988, S. 23; *Heni*, *Historische Analyse*, 1991, S. 187; *Jacobs/Schreiber/Spengel/Gutekunst/Lammersen*, *DB* 2003, 519, 523.

²⁷¹ *Wagner*, *StuW* 1992, 2, 7.

²⁷² *Heigl*, *StuW* 1972, 315, 318.

²⁷³ *BVerfG* v. 26.10.1976 – 1 BvR 191/74, *BVerfGE* 43, 58, 68.

häufig zwischen Unternehmen mittlerer Größe. Generell konkurriert der Großkonzern also nicht mit dem ortsansässigen Mittelstand. In wettbewerbsintensiven Marktsegmenten sind dagegen häufig Unternehmen anzutreffen, die als Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder als Kapitalgesellschaften betrieben werden. Diese Mitbewerber unterscheiden sich gerade nicht zwingend in der Größe, Organisation oder ihrer Mitarbeiterzahl²⁷⁴.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist Wettbewerbsneutralität gegeben, wenn staatliche Lenkungsmaßnahmen über das Steuerrecht unterbleiben. Da in diesem Idealfall die Besteuerung ökonomische Entscheidungen nicht beeinflusst²⁷⁵, kann Wettbewerbsneutralität auch als Verbot der Wettbewerbsbeeinflussung konkurrierender Unternehmen angesehen werden. Ökonomisch betrachtet dient dieses Verbot dazu, die Wirtschaftsordnung „Marktwirtschaft“ zu erhalten und eine optimale Ressourcenallokation zu ermöglichen²⁷⁶. Dabei ist Wettbewerbsneutralität zwischen Unternehmen anzustreben, die gleiche Produkte herstellen oder anbieten, indem die Wahl zwischen verschiedenen Produktionsverfahren, Unternehmens- oder Finanzierungsformen nicht beeinflusst wird²⁷⁷. Wenn das Steuersystem eine Gruppe von Unternehmen stärker belastet als deren Wettbewerber, kommt es zu Preisanpassungen der benachteiligten Anbieter und zu Substitutionshandlungen der Nachfrager hin zu günstigeren Produkten. Vielleicht werden die benachteiligten Unternehmen in eine so ungünstige Wettbewerbslage gebracht²⁷⁸, daß sie aus dem Markt ausscheiden müssen. Kennzeichen der Wettbewerbsintensität eines Steuersystems ist damit das Ausmaß der Substitutionshandlungen, zu denen sich Steuerpflichtige veranlaßt sehen. Zwar werden die Begriffe Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität in der Literatur teils synonym verwendet²⁷⁹; meist gilt aber Wettbewerbsneutralität als Oberbegriff für Rechtsform-, Finanzierungs- und Standortneutralität²⁸⁰.

²⁷⁴ *Stumpfe*, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967, S. 36 ff., 37.

²⁷⁵ *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 112; *Spanakakis*, Reform der Gewerbesteuer, 1974, S. 16 f.

²⁷⁶ *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 262 f.

²⁷⁷ Ebenda, S. 264.

²⁷⁸ *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Staatsrecht IV, 1999, § 88 Rn. 123.

²⁷⁹ *Jacobs*, WPg 1980, 705, 706.

²⁸⁰ *Elschen/Hüchtebrock*, in: FA 41, 1983, S. 253, 257.

bb) Juristische Betrachtungsweise

In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird der Begriff der Wettbewerbsneutralität vielfach zur Konkretisierung des Gleichheitssatzes als Maßstab der indirekten Steuern verwendet²⁸¹. Danach kann ein Steuergesetz gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen, wenn es ganze Gruppen von Steuerpflichtigen erheblich stärker belastet als andere und dadurch diese Gruppe in eine schlechtere Wettbewerbslage bringt²⁸². Eine solche Wettbewerbsverzerrung liegt nur dann vor, wenn die Belastungswirkung ursächlich für die Wettbewerbsbeeinflussung ist. So ist z.B. die unterschiedliche umsatzsteuerliche Behandlung von Kommunikationsmitteln nicht zu beanstanden, wenn die Kaufentscheidung des Verbrauchers nicht über den Preis, sondern gerade durch die Eigenart des Mediums bestimmt wird²⁸³. Bereits an dieser Entscheidung wird deutlich, daß bei der Auslegung des Art. 3 Abs. 1 GG auch ökonomische Aspekte einfließen. Denn hinter dieser Bewertung des Verbraucherverhaltens verbirgt sich die Feststellung und Analyse von Substitutionshandlungen. Führt die ungleiche Besteuerung also in erheblichem Umfang zu einer anderen Kaufentscheidung, widerspricht die Steuernorm grundsätzlich dem Gleichheitssatz. Ist die ungleiche Besteuerung für die Kaufentscheidung dagegen irrelevant, liegt keine Wettbewerbsverzerrung vor. In diesen Fällen kann man davon ausgehen, daß zwischen dem vermeintlich benachteiligten und dem begünstigten Produkt schon kein Wettbewerbsverhältnis besteht. Daraus ergibt sich, daß der Begriff der Wettbewerbsneutralität im ökonomischen und juristischen Sprachgebrauch nahezu kongruent ist.

cc) Wettbewerbsneutralität im Bereich der direkten Besteuerung

Das Gebot der Wettbewerbsneutralität läßt sich im Bereich der indirekten Steuern aus Art. 3 Abs. 1 GG ableiten. Bisher hat das Bundesverfassungsgericht diese Grundsätze nicht ausdrücklich auf die direkten Steuern übertragen. Im Schrifttum ist eine solche Übertragung umstritten. Nach *Kirchhof* ist der Maßstab der Wettbewerbsneutralität auf den Bereich der indirekten Steuern beschränkt und unterscheidet sich deshalb vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, das speziell für den Bereich der direkten Steuern gilt. Während Wettbewerbsneutralität die Gleichheit beim Werben um den Nachfrager sichere, wahre das Leistungsfähigkeitsprinzip Belastungsgleichheit im Hinblick auf das Erworbe-

²⁸¹ *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Staatsrecht IV, 1999, § 88 Rn. 123.

²⁸² BVerfG v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, 70/63, BVerfGE 21, 12, 27 f.

²⁸³ BVerfG v. 5.3.1974 – 1 BvR 712/68, BVerfGE 36, 321, 334 f.

ne. Der entscheidende Aspekt der Wettbewerbsneutralität sei daher die Preisbildung am Markt, die unmittelbar durch die indirekten Steuern beeinflusst werde²⁸⁴.

Zu beachten gilt es aber, daß durch Überwälzungsvorgänge auch direkte Steuern zu wettbewerbsrelevanten Kosten werden²⁸⁵. Dabei ist nicht auf die umstrittene Frage einzugehen, ob Gewinnsteuern als Kosten im Sinne der Kosten- und Leistungsrechnung angesehen werden können²⁸⁶. Unbestritten ist, daß Steuerzahlungen Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten beeinflussen. Damit nehmen die Gewinnsteuern auf die Preisbildung der Unternehmen wie auch auf die Kaufentscheidung der privaten Haushalte Einfluß²⁸⁷. Ein Unternehmen, das seinen Nachsteuergewinn maximieren will, wird eine Überwälzung der direkten Steuern über den Preis der verkauften Produkte demnach sogar anstreben. Beeinflußt die Gewinnbesteuerung aber den unternehmerischen Preisbildungsprozeß, hat dies gerade Auswirkungen auf die Wettbewerbsposition des Unternehmens²⁸⁸. Denn so können konkurrierende Unternehmen mit geringerer Steuerbelastung ihre Produkte zu niedrigeren Preisen anbieten. Auf Märkten, in denen der Wettbewerb vornehmlich über den Preis geführt wird, haben diese Unternehmen einen erheblichen Wettbewerbsvorteil. Damit existiert zumindest ein mittelbarer Einfluß der Gewinnsteuern auf die Wettbewerbsposition²⁸⁹. Besteht ein Zusammenhang zwischen Gewinnbesteuerung und Wettbewerbsposition, muß das Gebot der Wettbewerbsneutralität auch für den Bereich der direkten Steuern gelten.

Ferner ist zu klären, ob dem Gesetzgeber Überwälzungsvorgänge zugerechnet werden können. Denn anders als bei indirekten Steuern ist die Überwälzung von direkten Steuern vom Gesetzgeber nicht vorgesehen²⁹⁰. Auch wenn die Überwälzung auf den Kaufpreis eher die Regel als die Ausnahme darstellt und deshalb zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen führen kann, so ist sie doch unbeabsichtigter Nebeneffekt der Gewinnbesteuerung. Man könnte daher die Ansicht vertreten, dem Gesetzgeber seien diese Wettbewerbsverzerrungen nicht zuzurechnen²⁹¹. Andererseits kann die Kurzsichtigkeit des Gesetzgebers bei der Steuerfindung letztlich keine Auswirkung auf die Rechtfertigung der jeweiligen Steuer haben. Denn in erster

²⁸⁴ *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Staatsrecht IV, 1999, § 88 Rn. 124.

²⁸⁵ *Stumpfe*, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967, S. 39 f.; *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 160.

²⁸⁶ *Götzinger/Michael*, Kosten- und Leistungsrechnung, 1993, S. 82 f.; *Hoitsch*, Kosten- und Erlösrechnung, 1995, S. 246.

²⁸⁷ *Stumpfe*, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967, S. 39; *Schneider*, Unternehmensbesteuerung, 1996, S. 4 f.

²⁸⁸ *Stumpfe*, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967, S. 26.

²⁸⁹ *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Staatsrecht IV, 1999, § 88 Rn. 126.

²⁹⁰ *Stumpfe*, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967, S. 38 f.; *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 160.

²⁹¹ So bereits *Stumpfe*, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967, S. 38 f.

Linie muß sich die jeweilige Steuernorm am Gleichheitssatz und seinen spezifischen Ausprägungen messen lassen. Dabei ist zu prüfen, ob tatsächlich Unterschiede bei der rechtlichen Behandlung zweier Sachverhalte vorliegen und ob die Gleich- oder Ungleichbehandlung sachlich begründet ist²⁹². Können Unternehmen die jeweilige Steuer im Gegensatz zu konkurrierenden Unternehmen auf die Abnehmer überwälzen, wird die Belastungswirkung der Steuer geringer. Die miteinander konkurrierenden Unternehmen werden somit ungleich behandelt. Wollte der Gesetzgeber gerade nicht lenkend in den Wettbewerb eingreifen, fehlt es an einem Grund für diese Ungleichbehandlung. Zur Feststellung einer solchen Ungleichbehandlung ist deshalb auf die effektive Belastungswirkung der Steuer und damit auf den Steuerträger abzustellen²⁹³. Unternehmen, die ihre Steuerbelastung überwälzen können, werden von dieser Steuer jedoch nicht belastet. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um direkte oder indirekte Steuern handelt²⁹⁴. Denn die Überwälzbarkeit einer Steuer hängt nicht von der Steuerart, sondern von der Marktsituation und Marktstellung eines Unternehmens ab²⁹⁵.

Schwieriger erweist sich aber die Ermittlung der effektiven Belastungswirkung, weil Überwälzungsvorgänge nicht ohne weiteres erkennbar oder meßbar sind. Damit fehlt es gerade bei den Gewinnsteuern an sicheren Erkenntnissen über den wirklichen Steuerträger. Unsichere oder nur vermutete Indizien führen aber nicht bereits zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung²⁹⁶. Somit darf die Überwälzung oder Nichtüberwälzung solcher Steuern nicht generalisierend unterstellt werden. Eine solche Generalisierung genügt nur dann den Anforderungen des Gleichheitssatzes, wenn sie von einem Gesamtbild ausgeht, das sich aus den vorliegenden Erfahrungen ergibt²⁹⁷. Die bloße Möglichkeit, Gewinnsteuern des Unternehmens auf dessen Abnehmer abzuwälzen, kann also nicht dafür herangezogen werden, die Grundsätze der Wettbewerbsneutralität auf die direkten Steuern zu übertragen. Dagegen ist es nicht notwendig, von Wettbewerbsverzerrung nur dann zu sprechen, wenn ein beabsichtigter oder unbeabsichtigter Eingriff in die Preisgestaltung am Markt erfolgt. Gerade wenn die Belastung mit direkten Steuern nicht über die Preise auf die Abnehmer abgewälzt wird, führt sie zu einem Abfluß liquider Mittel. Einem Unternehmen, das relativ zum Gewinn vor Steuern geringer belastet ist als ein Konkurrent, verbleiben nach Steuern mehr Finanzmittel. Die

²⁹² Gubelt, in: von Münch/Kunig, GG, 5. Aufl. 2000, Art. 3 Rn. 11.

²⁹³ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993, S. 351; ebenso Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 160.

²⁹⁴ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993, S. 351.

²⁹⁵ Stumpf, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967, S. 25, 38 f.

²⁹⁶ Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 160.

²⁹⁷ BVerfG v. 28.6.1960 – 2 BvL 19/59, BVerfGE 11, 245, 254.

Handlungsfähigkeit eines Unternehmens drückt sich also in seiner Nettoendite aus. Je höher der Gewinn nach Steuern ist, desto besser ist die eigene Marktposition²⁹⁸. Daran zeigt sich, daß eine rechtsformabhängige Gewinnbesteuerung ebenso die Marktverhältnisse beeinträchtigen kann wie eine indirekte Steuer. Nur die Verbindung zwischen Belastungswirkung und Wettbewerbsbeeinflussung ist weniger deutlich.

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, dessen Beachtung für die Ausgestaltung der indirekten Steuern gefordert wird²⁹⁹, muß auch für die direkten Steuern gelten, wenn er als eine spezielle Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes gilt. Direkte Steuern können mittelbar ebenso in den Wettbewerb konkurrierender Unternehmen eingreifen, wie dies bei den indirekten Steuern über die Preisbildung geschieht³⁰⁰. Die Beeinflussung erfolgt im wesentlichen über die kontinuierliche Tätigkeit am Markt, die durch Reinvestition von Gewinnen gefestigt werden kann. Wettbewerb muß deshalb als ein sich stetig wiederholender Vorgang verstanden werden, bei dem das Ergebnis eines Teilabschnitts den nächsten beeinflusst. *Kirchhof* will den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität dagegen ausschließlich auf die erste Phase des Steuerzugriffs – den Gütertausch am Markt – beschränken und begründet dies damit, daß der Wettbewerb am Markt zwar die Grundlage für den Erhalt und die Festigung der Erwerbsquelle sei. Ein Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität könne das aus dem Wettbewerb hervorgegangene Einkommen aber nicht beeinträchtigen³⁰¹. Diese Ansicht stellt auf eine einperiodige Sichtweise ab. Denn das erworbene Einkommen, das der direkten Besteuerung unterliegt, dient im Falle der Reinvestition zugleich als Erwerbsquelle der Folgeperiode. Das Unternehmen mit der geringeren Steuerlast kann mit diesen zusätzlichen Finanzmitteln seine Erwerbsquelle leichter festigen. Zudem darf die Wettbewerbsbezogenheit von Steuern nicht isoliert für den Gütermarkt betrachtet werden, weil Unternehmen sich nicht nur auf dem Gütermarkt, sondern als Nachfrager von Vorleistungen und Ressourcen zugleich auf dem Arbeits-, Kapital- und Geldmarkt bewegen. Transaktionen auf diesen Märkten sind notwendig, um die Erwerbsquelle des Unternehmens zu sichern. Eine bessere oder schlechtere Stellung auf nur einem dieser Märkte wirkt sich zumindest mittelbar auf den Unternehmenserfolg aus. Sieht man den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als Basis für den Erhalt der Erwerbsquelle, muß er gerade auch für die direkte Besteuerung gelten.

²⁹⁸ Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 160.

²⁹⁹ BVerfG v. 26.10.1976 – 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, 58, 70 m.w.N.

³⁰⁰ Stumpfe, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967, S. 36 f.

³⁰¹ Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, Staatsrecht IV, 1999, § 88 Rn. 126.

Auch *Kirchhof* sieht diese Verknüpfung zwischen Wettbewerbsneutralität und direkter Besteuerung, wenn er davon ausgeht, daß die Einkommensteuer einen funktionsfähigen, steuerlich nicht verfremdeten Wettbewerb voraussetzt³⁰². Ein unlösbarer Widerspruch bestünde aber, wenn man den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität nur auf den Erwerbsvorgang beschränkte und dabei die Besteuerung des Erworbenen übersähe. Denn das Erworbene aus vergangenen Perioden wirkt sich auch auf den Erwerb in künftigen Perioden aus. Tätigkeit und Erwerb lassen sich insoweit nicht voneinander trennen³⁰³. Ebenso steht die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einer Übertragung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität auf die direkten Steuern nicht entgegen. Zwar beziehen sich die meisten Fälle, die auf diesen Grundsatz abstellen, auf die Ausgestaltung indirekter Steuern. Jedoch findet sich an keiner Stelle ein Hinweis darauf, daß die Anwendung dieses Grundsatzes hierauf beschränkt sein sollte. Vielmehr bezieht sich das Gericht in einigen wenigen Entscheidungen zur **Gewerbsteuer** ebenfalls auf die Beeinflussung des Wettbewerbs zwischen Unternehmen der gleichen Branche³⁰⁴. Die Bedeutung dieses Grundsatzes für die indirekten Steuern ergibt sich deshalb daraus, daß der Zusammenhang zwischen Preisbildung und Besteuerung des Umsatzaktes besonders deutlich ist. Eine Beschränkung auf den Bereich der indirekten Steuern kann darin aber nicht gesehen werden. Richtig dürfte es daher sein, den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität auf jegliche unternehmerische Transaktionen im Wettbewerb auszuweiten. Danach bedeutet Wettbewerbsneutralität, die Wahl zwischen verschiedenen Produktionsverfahren, Rechtsformen oder Finanzierungsarten nicht zu beeinflussen³⁰⁵.

b) Rechtsformneutralität

aa) Begriff

Der Begriff der Wettbewerbsneutralität läßt sich, abgesehen von der Austauschbarkeit des Angebots, weder juristisch noch ökonomisch hinreichend definieren. Seit Jahren wird die Diskussion über die Wettbewerbsneutralität daher mit eher vagen Argumenten geführt³⁰⁶. Die Forderung nach einer wettbewerbsneutralen Besteuerung wird speziell durch das Gebot der

³⁰² *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Staatsrecht IV, 1999, § 88 Rn. 126.

³⁰³ *Friauf*, in: Friauf, Verfassungsrecht, 1989, S. 3, 26.

³⁰⁴ *BVerfG* v. 13.7.1965 – 1 BvR 771/59, 234, 246, 367/61 und 17/62, BVerfGE 19, 101, 114 f.; *BVerfG* v. 21.12.1966 – 1 BvR 33/64, BVerfGE 21, 54, 70; vgl. *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 159 Fn. 20 m.w.N.

³⁰⁵ *Strauß*, Ökonomische Wirkungen, 1988, S. 24; *Strauß*, Substituierung der Gewerbesteuer, 1984, S. 37; *Neumark*, Steuerpolitik, 1970, S. 264; *Spanakakis*, Reform der Gewerbesteuer, 1974, S. 16 ff.

³⁰⁶ *Schipporeit*, Unternehmungsteuer, 1979, S. 46.

Rechtsformneutralität konkretisiert³⁰⁷. Die Rechtsform soll nicht zu wettbewerbsverzerrender ungleicher Besteuerung führen. Demnach darf die Steuerbelastung der Unternehmen und ihrer Anteilseigner nicht rechtsformabhängig sein³⁰⁸. Eine rechtsformabhängige Besteuerung bedürfte zumindest sachlicher Rechtfertigung³⁰⁹. Denn eine Verletzung des Gebots der Rechtsformneutralität führte zu wirtschaftlichen Ineffizienzen³¹⁰.

Das deutsche Steuerrecht knüpft an die zivilrechtlichen Organisationsformen an und ist vom Dualismus von Kapital- und Personengesellschaften geprägt³¹¹. Die Besteuerung der Unternehmenstätigkeit führt daher nicht zu rechtsformneutralen Belastungswirkungen³¹². Dabei bevorzugt der Gesetzgeber teilweise bestimmte Rechtsformen aus wirtschafts- oder gesellschaftspolitischer Sicht³¹³. Gegen eine rechtsformneutrale Besteuerung kann der Aspekt der Einheitlichkeit der Rechtsordnung angeführt werden³¹⁴. So solle das Steuerrecht sich nicht über zivilrechtliche Wertungen hinwegsetzen, indem z.B. nicht oder nur teilweise rechtsfähigen Personengesellschaften die Steuerrechtsfähigkeit zuerkannt wird³¹⁵. Die Forderung nach Rechtsformneutralität darf auch kein ökonomischer Selbstzweck sein, solange hinter den verschiedenen Rechtsformen auch unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte stehen³¹⁶. Gleiche Sachverhalte müssen gleiche Besteuerungsfolgen auslösen. Gesellschaftsrechtliche Unterschiede der einzelnen Rechtsformen können aber durch verschiedene Gestaltungen³¹⁷ derart modifiziert werden, daß diese Unterschiede abgeschwächt oder sogar ganz beseitigt werden. Die Rechtsform eignet sich daher generell nicht als Maßgröße für unterschiedliche Leistungsfähigkeit und zur Unterscheidung wirtschaftlicher Sachverhalte³¹⁸.

Eine rechtsformabhängige Besteuerung kann auch nicht mit dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung gerechtfertigt werden. Dieser Grundsatz suggeriert den vollständigen

³⁰⁷ *Heni*, Historische Analyse, 1991, S. 192; *Heigl*, Unternehmungsbesteuerung, 1994, S. 28.

³⁰⁸ *Homburg*, Steuerlehre, 2000, S. 346.

³⁰⁹ *Sieker*, DStJG 25 (2002), S. 145, 152.

³¹⁰ *Homburg*, Steuerlehre, 2000, S. 346.

³¹¹ *Priester*, WPg 2000, 70, 72.

³¹² *Seer*, StuW 1993, 114.

³¹³ *Flämig*, ZRP 1980, 237, 242.

³¹⁴ *Eckhardt*, StbJb 1961/62, 77, 137.

³¹⁵ Diese Argumentation scheint überdenkenswert, seit der *BGH* auch der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ausdrücklich die Teilrechtsfähigkeit zuerkannt hat; vgl. *BGH* v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341; DStR 2001, 310 ff.; GmbHR 2001, R 67; *BGH* v. 7.4.2003 – II ZR 56/02, GmbHR 2003, R 196; zur Rechtsfähigkeit der Personenhandelsgesellschaften vgl. § 124 HGB.

³¹⁶ *Hey*, Harmonisierung, 1997, S. 127.

³¹⁷ Man denke nur an die berühmten Ausweichgestaltungen der GmbH & Co., der Publikumsgesellschaft und der Betriebsaufspaltung; vgl. *Priester*, WPg 2000, 70, 72; *Seer*, StuW 1993, 114, 133 ff.

³¹⁸ *Jacobs/Scheffler*, Rechtsform, 1995, S. 296 f.

Einklang aller Rechtsgebiete, wie er so weder wahrzunehmen noch verwirklicht ist³¹⁹. So ist es mit der Einheitlichkeit der Rechtsordnung nicht vereinbar, daß der Personengesellschafter gemäß § 124 Abs. 1 HGB mit seiner Gesellschaft wie ein fremder Dritter Verträge abschließen kann, die Einnahmen hieraus aber als gewerbliche Einkünfte (Sondervergütungen) – mit den entsprechenden gewerbsteuerlichen Folgen³²⁰ – nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern hat³²¹. Gegen den Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung spricht auch die abweichende Rechtsprechung von Bundesgerichtshof³²² und Bundesfinanzhof³²³ zur phasengleichen Vereinnahmung von Dividenden³²⁴. Freilich lassen sich diese Abweichungen zwischen Handels- und Steuerrecht plausibel begründen³²⁵. Zumindest folgt das Verhältnis von Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht nicht dem Grundsatz einer einheitlichen Rechtsordnung. Die unterschiedliche Besteuerung der verschiedenen Rechtsformen ist daher nicht mit steuersystematischen oder wirtschaftlichen Erwägungen begründbar.

Sowohl aus juristischer als auch aus ökonomischer Sicht lassen sich viele negative Folgen der rechtsformabhängigen Besteuerung aufzeigen: So werden Gesellschaftskonstruktionen entwickelt, die steuerlich optimiert sind, auf privatrechtlicher Ebene – beispielsweise zwischen den Gesellschaftern – teilweise aber erhebliches Konfliktpotential in sich tragen³²⁶. Vermutlich verdrängen solche hybriden Gestaltungen³²⁷ andere Gesellschaftsformen, die privatrechtlich sinnvoll, steuerlich aber nicht überlebensfähig sind³²⁸.

bb) Ökonomische Betrachtungsweise

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht verlangt Rechtsformneutralität, daß die unternehmerische Steuerbelastung nicht von der Rechtsform, sondern allein von einer objektiv meßbaren Größe

³¹⁹ Hey, Harmonisierung, 1997, S. 127.

³²⁰ So sind beispielsweise die Zinseinnahmen aus einem Gesellschafterdarlehen an eine Personengesellschaft als Sondervergütungen voll gewerbsteuerpflichtig. Gewährt dagegen der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser ein Darlehen, sind diese nach § 8 Nr. 1 GewStG nur hälftig gewerbsteuerpflichtig.

³²¹ *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 455 ff.; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 223 ff.

³²² *BGH* v. 12.1.1998 – II ZR 82/93, BGHZ 137, 378 ff.

³²³ *BFH* v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632 ff.

³²⁴ *Blaum/Kessler*, StuB 2000, 1233 ff.

³²⁵ Der *BFH* bejaht die Abweichung von der Rechtsprechung des *BGH*, vgl. *BFH* v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632, 638.

³²⁶ Hey, Harmonisierung, 1997, S. 127 f.; ähnlich *Wendt*, StuW 1992, 66, 75.

³²⁷ *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, S. 1027.

³²⁸ *Knobbe-Kneuk* sprach in diesem Zusammenhang von der „Denaturierung privatrechtlicher Institutionen“; *Knobbe-Keuk*, Gesellschaftsrecht, 1986, S. 1.

wie dem Gewinn abhängig ist. Der ökonomische Hintergrund besteht dabei in der Annahme der Effizienz marktwirtschaftlicher Ressourcenallokation³²⁹, also darin, daß allein die Marktkräfte möglichst geringe Fehlallokationen und damit geringe gesamtwirtschaftliche Wohlfahrtsverluste bewirken³³⁰. Ein Steuersystem ist ökonomisch neutral, wenn es Unternehmensentscheidungen nicht beeinflußt. Eine rechtsformabhängige Besteuerung beeinflußt die Rechtsformwahl in erheblichem Maße. Dies ist dann schädlich, wenn eine aus nichtsteuerlichen Gründen sinnvollere Rechtsform zugunsten der steuerlich günstigeren nicht gewählt wird³³¹. Ob sich die mit dieser Wahl verbundenen außersteuerlichen Nachteile und die steuerlichen Vorteile ausgleichen, ist oft nicht feststellbar. Während die Belastungswirkungen der rechtsformspezifischen Steuern berechenbar sind, ist dies bei den sonstigen Merkmalen der Rechtsform kaum möglich. So lassen sich etwa die Kosten von Mitbestimmungsregelungen nur schwer messen³³². Die Wahl wird deshalb häufig zu Lasten außersteuerlicher Motive ausfallen. Dient die Unternehmensbesteuerung aber rein fiskalischen Interessen, beeinflussen solche Differenzierungen die Rechtsformwahl beiläufig. Aus ökonomischer Sicht wird deshalb gefordert, das Steuersystem möglichst neutral zu gestalten³³³.

Rechtsformneutralität bedeutet für das einzelne Unternehmen, daß die Steuerbelastung nicht davon abhängt, ob es als Kapital-, Personengesellschaft oder Einzelunternehmen organisiert ist. Steuerliche Regelungen sollen betriebswirtschaftliche Entscheidungen über die vernünftige Organisationsform und Finanzierungsart nicht verzerren und den Unternehmer nicht zur Wahl einer unpraktikablen Rechtsform drängen³³⁴. Letztlich ist es damit das Anliegen der Betriebswirtschaftslehre, Steuerdifferenzierungen anhand von ökonomischen Sachverhalten zu treffen. Hierfür stellt die Rechtsform aber keine geeignete Grundlage dar³³⁵. Betriebswirtschaftlich gesehen gewährleistet das Gebot der Rechtsformneutralität die freie unternehmerische Entscheidung und ist damit eine Voraussetzung für einen intakten Wettbewerb sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene³³⁶. Die weitgehende Rechtsformneutralität

³²⁹ *Kiesewetter*, *StuW* 1997, 24.

³³⁰ *Elschen/Hüchtebrock*, in: *FA* 41, 1983, S. 253 f.

³³¹ *Knobbe-Keuk*, *Gesellschaftsrecht*, 1986, S. 1; *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 75.

³³² *Jacobs*, *ZGR* 1980, 289, 294.

³³³ *Jacobs/Schreiber/Spengel/Gutekunst/Lammersen*, *DB* 2003, 519, 522 ff.; *Kiesewetter*, *StuW* 1997, 24 f.

³³⁴ *Schreiber*, *WPg* 2002, 557, 564; *Schön*, *Stbg* 2000, 1, 5.

³³⁵ *Jacobs*, *ZGR* 1980, 289, 318.

³³⁶ *Hey*, *Harmonisierung*, 1997, S. 128.

der deutschen Unternehmensbesteuerung ist damit zugleich eine Voraussetzung dafür, daß deutsche Unternehmen langfristig international wettbewerbsfähig bleiben³³⁷.

cc) Juristische Betrachtungsweise

Aus juristischer Sicht läßt sich der Grundsatz der Rechtsformneutralität als Forderung nach Gleichbehandlung beschreiben³³⁸. Eine Unternehmensbesteuerung dürfe nicht nach Kapital- oder Personengesellschaften differenzieren, weil die Rechtsform an sich kein geeignetes Differenzierungskriterium für die gerechte Steuerlast sei. Während in der volks- und betriebswirtschaftlichen Literatur das Postulat der Rechtsformneutralität anerkannt ist³³⁹, besteht im juristischen Schrifttum weitgehend Einigkeit darüber, daß ein rechtsformneutrales Unternehmenssteuerrecht generell zu befürworten ist³⁴⁰. Die sich gegenüberstehenden Ansichten gehen einerseits von einem aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleiteten Besteuerungsgrundsatz³⁴¹, andererseits von einem bloßen Optimierungsgebot³⁴² aus.

Die Rechtsformneutralität erhält verfassungsrechtliche Relevanz, wenn seine Verbindung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip aufgezeigt wird. Dabei ist zu beachten, daß das Gebot der Rechtsformneutralität zwar kein verfassungsrechtlicher Grundsatz ist. Jedoch kann seine Verletzung ein Anzeichen für die Verletzung des Gleichheitssatzes sein, aus dem sich auch das Leistungsfähigkeitsprinzip ableitet³⁴³. Als Konkretisierung dieses Prinzips könnte das Gebot der Rechtsformneutralität auch verfassungsrechtliche Bedeutung in Form eines spezifischen Gleichbehandlungsgebotes haben. Um dies abzuleiten, muß vorab nach unterschiedlichen rechtsformspezifischen Rechtsfolgen und nach deren Gründen gesucht werden.

(1) Grundlegende Unterschiede in der Unternehmensbesteuerung

Unterschiedliche Rechtsfolgen bei der Unternehmensbesteuerung ergeben sich insbesondere aus dem Nebeneinander von Einkommen- und Körperschaftsteuer³⁴⁴. So können Personenge-

³³⁷ Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2001/02, BT-Drs. 14/7569, Tz. 537-538; *Jacobs/Schreiber/Spengel/Gutekunst/Lammersen*, DB 2003, 519, 522 f.

³³⁸ *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 10; *Jachmann*, Steuergesetzgebung, 2000, S. 60 f.

³³⁹ Vgl. hierzu aus volkswirtschaftlicher Sicht *Homburg*, Steuerlehre, 2000, S. 354 ff.; aus betriebswirtschaftlicher Sicht *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 98 ff.

³⁴⁰ Zum Überblick über den Meinungsstand vgl. *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155 Fn. 31, 159.

³⁴¹ *Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuches, 1993, S. 95 f., Rn. 358.

³⁴² *Pelka*, StuW 2000, 389, 398.

³⁴³ BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60, 86.

³⁴⁴ *Jacobs*, ZGR 1980, 289, 319; *Wendt*, StuW 1992, 66, 74 f.

sellschaften zivilrechtlich zwar selbst Träger von Rechten und Pflichten sein. Dennoch sind sie keine Subjekte der Einkommensbesteuerung. Vielmehr unterliegen allein die Personengesellschafter als Mitunternehmer der Einkommensbesteuerung. Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 EStG ergeben sich dabei aus dem Gewinn, der auf den einzelnen Mitunternehmer entfällt. Dieser besteht aus dem nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel zugerechneten Gesamthandsgewinn einschließlich empfangener Sondervergütungen. Diese Einkünfte unterliegen dem persönlichen Einkommensteuersatz des Mitunternehmers. Als Folge des für Personengesellschaften geltenden Einheitsprinzips erfolgt die Besteuerung auf der Gesellschafterebene unabhängig vom tatsächlichen Zufluß³⁴⁵.

Dagegen haben Kapitalgesellschaften als juristische Personen eigene Rechtspersönlichkeit und sind aus steuerlicher Sicht Subjekte der Körperschaftsteuer. Daneben werden die Anteilseigner besteuert. Während der Gewinn auf Ebene der Kapitalgesellschaft einem proportionalen Tarif unterliegt, werden Ausschüttungen an die Anteilseigner mit ihrem persönlichen (progressiven) Einkommensteuersatz belastet. Bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern gilt ferner das Trennungsprinzip.

(2) Gleichartigkeit von Personen- und Kapitalgesellschaften

Über die Gleichartigkeit von Personen- und Kapitalgesellschaften aus verfassungsrechtlicher Sicht bestehen konträre Auffassungen. Die ablehnende Ansicht stellt auf die subjektiven Komponenten der Einkommensteuer sowie deren progressiven Tarif im Gegensatz zum objektiven Charakter der Körperschaftsteuer und deren linearen Tarif ab³⁴⁶. Danach hat das Gebot der Rechtsformneutralität keine verfassungsrechtliche Bedeutung. Geht man hingegen von der Vergleichbarkeit von Personen- und Kapitalgesellschaften aus, stellt sich eine unterschiedliche Besteuerung dieser Rechtsformen mit ungleichen Belastungswirkungen als verfassungsrechtliches Problem dar. Erst die Vergleichbarkeit beider Rechtsformen eröffnet den Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips. Das ergibt sich aus der vertikalen Steuergerechtigkeit, nach der unterschiedliche Leistungsfähigkeit unterschiedlich zu belasten ist. Ein solches Stufenverhältnis unterschiedlicher Leistungsfähigkeit kann jedoch nur gebildet werden, wenn beide Ausprägungen den gleichen Bezug aufweisen. Ohne diesen Bezug läßt

³⁴⁵ Ausführlich zur Besteuerung von Personengesellschaften *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 189 ff.

³⁴⁶ *Pelka*, StW 2000, 389, 396.

sich keine Unterscheidung treffen. Es wäre nur die Aussage möglich, daß beide Sachverhalte so anders sind, daß sie nicht vergleichbar sind³⁴⁷. Daraus müßte aber folgen, daß diese zwei Ausprägungen nicht als größer oder kleiner, sondern nur als anders bezeichnet werden können. Damit wäre keine Aussage darüber möglich, wie Personen- im Vergleich zu Kapitalgesellschaften zu besteuern wären. Das wiederum bedeutet, daß nach dieser Ansicht Personen- im Vergleich zu Kapitalgesellschaften sowohl stärker, gleich oder weniger stark belastet werden können. Denn ein Maßstab, den man angelegen könnte, fehlte dann.

(a) Gewinn als Vergleichsmaßstab

Sieht man im Gewinn einen Vergleichsmaßstab, müssen Personen- und Kapitalgesellschaften vergleichbar sein³⁴⁸. Unternehmen beider Rechtsformen erzielen ihr Einkommen am Markt und können miteinander konkurrieren. Als Ausprägungen des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit besagen die Grundsätze der horizontalen und der vertikalen Steuergerechtigkeit, daß gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gleich, ungleiche Leistungsfähigkeit ungleich zu besteuern ist. Allein das Nebeneinander von objektiv geprägter Körperschaftsteuer und subjektiv durchsetzter Einkommensteuer rechtfertigt es noch nicht, beide Rechtsformen ungleich zu behandeln. Beide Fälle haben gemeinsam, daß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteuert wird. Damit ist ein Vergleich möglich³⁴⁹.

Geht man von der Vergleichbarkeit zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften aus, entfaltet sich der Schutzbereich dieser genannten Prinzipien. Dabei ist es eine Besonderheit des Steuerrechts im allgemeinen und dieser Prinzipien im besonderen, daß steuerliche Sachverhalte nicht nur völlig unterschiedlich, sondern auch geringfügig unterschiedlich sein können³⁵⁰. Hiernach entfaltet der allgemeine Gleichheitssatz seine Schutzwirkung über dieses System aus über- und untergeordneten Prinzipien nicht nur durch die Frage, ob zwei Sachverhalte gleichwertig und deshalb gleich zu behandeln sind. Vielmehr muß das Steuerrecht auch garantieren, daß zwei nur geringfügig unterschiedliche Sachverhalte auch nur geringfügig ungleich besteuert werden. Denn nicht nur das Ob, sondern auch die Art und das Ausmaß

³⁴⁷ *Weber* sieht zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften derartige Unterschiede, daß der Gesetzgeber sogar gehalten sei, diese Rechtsformen ungleich zu behandeln; *Weber*, JZ 1980, 545, 549.

³⁴⁸ *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 167.

³⁴⁹ *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 28.

³⁵⁰ *Weber*, JZ 1980, 545, 549.

einer möglichen Ungleichbehandlung unterliegen der verfassungsrechtlichen Prüfung³⁵¹. Folglich scheidet ein Vergleich zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften nicht deshalb aus, weil zwischen beiden Rechtsformen gewisse Unterschiede bestehen, die sich vielleicht auch auf ihre steuerliche Leistungsfähigkeit auswirken. Selbst wenn die mannigfachen Strukturen von Einkommen- und Körperschaftsteuer eine Vergleichbarkeit der Belastungswirkungen in vielen Fällen verbieten, sind gleichartige Sachverhalte gleich zu behandeln.

(b) Steuersystematische Berührungspunkte

Bereits aus steuerlicher Sicht ergibt sich, daß Personen- und Kapitalgesellschaften nicht völlig unterschiedlich sind, weil sowohl das Einkommen- als auch das Körperschaftsteuergesetz auf den Gewinn als Steuerobjekt zugreifen³⁵². Auch der Verweis in § 8 Abs. 1 KStG auf die einkommensteuerlichen Vorschriften zeigt, daß beide Besteuerungssysteme systematisch zusammenhängen. Zwar bestehen zwischen diesen Rechtsformen erhebliche zivil-, handels-, gesellschafts- und arbeitsrechtliche Unterschiede³⁵³. Dennoch knüpfen das Einkommen- und das Körperschaftsteuergesetz als Maßgröße für steuerliche Leistungsfähigkeit an das Einkommen bzw. den Gewinn an³⁵⁴. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung bestehen zwischen diesen Rechtsformen nur geringe Unterschiede. So wird gerade die Bemessungsgrundlage weitgehend rechtsformunabhängig ermittelt³⁵⁵. Folglich ist das Steuerobjekt weitgehend unabhängig von der Rechtsform. Dies widerspricht der Annahme, Personen- und Kapitalgesellschaften seien so verschieden, daß ein verfassungsrechtlicher Vergleich nicht möglich sein könnte³⁵⁶. Es gilt zu beachten, daß die gesellschaftsrechtlichen Unterschiede, die sich aus der unterschiedlichen Haftung der Gesellschafter, dem Vertretungsrecht sowie arbeitsrechtlichen Vorschriften ergeben, steuerlich nur von geringer Bedeutung sind. So dürfte es kaum möglich sein, den Unternehmenserfolg aus dem Einfluß dieser Faktoren abzuleiten und daraus eine höhere Leistungsfähigkeit bestimmter Rechtsformen anzunehmen³⁵⁷. Eine Unterscheidung nach dem Risiko der Einkommenserzielung ist dem Steuerrecht fremd. Generell könnte eine solche Differenzierung zwar in den verschiedenen Einkunftsarten gesehen werden. Hierbei

³⁵¹ *BVerfG* v. 8.10.1963 – 2 BvR 108/62, *BVerfGE* 17, 122, 131.

³⁵² *Hey*, *DStJG* 24 (2001), S. 155, 169.

³⁵³ Ähnlich *Weber*, *JZ* 1980, 545, 549.

³⁵⁴ *Hey*, *DStJG* 24 (2001), S. 155, 167.

³⁵⁵ *Cattelaens/Gottstein/Stegmüller/Zenthöfer*, *Körperschaftsteuer*, 2002, S. 6, 68; *Wochinger*, in: *Dötsch/Eversberg/Jost/Witt*, *KStG*, 2001, § 8 Rn. 1 (Stand: Juli 2001).

³⁵⁶ *Weber*, *JZ* 1980, 545, 549.

³⁵⁷ Ähnlich *Jacobs*, *ZGR* 1980, 289, 294 ff.

handelt es sich jedoch eigens um eine systematische Unterscheidung. Soweit sich daraus unterschiedliche Rechtsfolgen ergeben, sind diese zu rechtfertigen³⁵⁸. Die ungleiche Behandlung der Einkunftsarten muß damit die Ausnahme bleiben.

Schließt man mit dem *Bundesfinanzhof* aus § 8 Abs. 2 KStG, daß Kapitalgesellschaften nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen³⁵⁹, unterliegen die Einkünfte einer gewerblichen Personen- und einer Kapitalgesellschaft ohnehin der gleichen Einkunftsart. Innerhalb der gleichen Einkunftsart unterscheidet das Einkommensteuergesetz grundsätzlich nicht danach, mit welchen Risiken Einkommen erworben wurde. So differenziert auch § 19 EStG nicht zwischen den Einkünften verschiedener Berufe oder von Beamten und Angestellten, obwohl zwischen diesen beiden Gruppen erhebliche Unterschiede in bezug auf Kündigungsrecht, Tarifbindung oder Überstundenvergütung bestehen³⁶⁰. Bereits 1962 hat das *Bundesverfassungsgericht* entschieden, daß die Anknüpfung des Steuerrechts an vorgefundene zivilrechtliche Organisationsformen nicht zu beanstanden ist³⁶¹. Keine Aussage traf das Gericht aber darüber, ob dies auch Belastungsunterschiede rechtfertigen könnte³⁶². Obgleich eine rechtsformabhängige Besteuerung grundsätzlich zulässig ist, ist der Gesetzgeber aber nicht berechtigt, die verschiedenen Rechtsformen steuerlich ungleich zu belasten.

(c) **Zwischenergebnis**

Die Anknüpfung der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften am erzielten Gewinn macht beide Rechtsformen vergleichbar. Jedenfalls bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage kommt der Rechtsform als Differenzierungskriterium nur untergeordnete Bedeutung zu. Begreift man die Körperschaftsteuer als Einkommensbesteuerung der Körperschaft, wofür bereits steuersystematische Gründe sprechen, besteht kein Unterschied zwischen der Gewinnbesteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften. Die Besteuerung des Einkommens hat sich aber in erster Linie am Leistungsfähigkeitsprinzip auszurichten. Damit liefert das Leistungsfähigkeitsprinzip den Vergleichsmaßstab für alle Rechtsformen. Hingegen ist die Rechtsform an sich für Differenzierungen ungeeignet.

³⁵⁸ *BVerfG* v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, *BVerfGE* 96, 1, 6.

³⁵⁹ *BFH* v. 20.10.1976 – I R 139-140/74, *BStBl.* II 1977, 96, 97.

³⁶⁰ *Hey*, *DStJG* 24 (2001), S. 155, 167.

³⁶¹ *BVerfG* v. 24.1.1962 – 1 BvR 845/58, *BVerfGE* 13, 331, 339.

³⁶² *Hey*, *DStJG* 24 (2001), S. 155, 167.

Gegen die Ansicht, die Unternehmensbesteuerung übernehme typisierend nur die bereits privatrechtlich normierten Gesellschaftsformen³⁶³, spricht, daß die verfassungsrechtlichen Vorgaben an eine zulässige Typisierung durch eine solche Anknüpfung nicht erfüllt wären. Denn dem Erfordernis, durch eine Typisierung die Mehrzahl der Sachverhalte korrekt zu erfassen und aus Gründen der Praktikabilität eine kleine Zahl von Sachverhalten zu vernachlässigen, vermag die Anknüpfung an eine Rechtsmaterie, die so sehr der Dispositionsbefugnis der Beteiligten unterliegt wie das Gesellschaftsrecht, nicht zu genügen. Dies zeigt sich an der weit verbreiteten Hybridform der GmbH & Co. KG, bei der aus steuerlichen Gründen personen- und kapitalgesellschaftsrechtliche Elemente derart miteinander vermischt werden, daß man insgesamt weder von einer typischen Personen- noch von einer Kapitalgesellschaft sprechen kann³⁶⁴. Zutreffend wird diese Gesellschaftsform daher auch als Grundtypenvermischung bezeichnet³⁶⁵. Gerade für den Mittelstand stellt dieses Konstrukt eine attraktive Organisationsform dar. So waren 1996 fast 70% aller Kommanditgesellschaften als GmbH & Co. KG organisiert. Auf die Rechtsform der KG entfielen immerhin mehr als 20% der Umsätze³⁶⁶. Hingegen entfielen lediglich 6,3% aller Umsätze auf die Rechtsform der OHG. Sieht man den Umsatz als Maß für das wirtschaftliche Gewicht der Rechtsformen an³⁶⁷, wird deutlich, daß die gesellschaftsrechtlich nicht typisierte GmbH & Co. KG die handelsrechtlich normierten Grundformen der OHG und KG mit mindestens einer natürlichen Person als unbeschränkt haftendem Komplementär überholt hat. Denn Leitgedanke des Systems der Handelsgesellschaften war ursprünglich, einem Unternehmen entweder persönlichen Einsatz in Verbindung mit persönlicher Haftung oder angemessenes Betriebs- oder Haftungskapital ohne persönliche Haftung zur Verfügung zu stellen. Bei der GmbH & Co. KG wird beides vermieden³⁶⁸. Kann eine gesellschaftsrechtliche Mischform, die eher die Regel als die Ausnahme ist, gesellschaftsrechtlich und steuersystematisch aber nicht eindeutig als Personen- oder Kapitalgesellschaft identifiziert werden, erscheint die steuerliche Anknüpfung an die Rechtsform - die Kommanditgesellschaft³⁶⁹ - willkürlich. Wirtschaftlich betrachtet kann diese Rechtsform ebenso als Kapitalgesellschaft angesehen werden³⁷⁰. Sieht man die GmbH & Co. KG formal

³⁶³ Ähnlich *Weber*, JZ 1980, 545, 549.

³⁶⁴ *Schirmer*, SteuerStud 2003, 354 f.; *Junker*, DStR 1993, 1786 f.; ähnliches gilt für die GmbH & Co.KGAA, vgl. dazu *Kollruss*, GmbHR 2003, 709 f.

³⁶⁵ *Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 2002, S. 1621, 1623.

³⁶⁶ *Hansen*, GmbHR 1999, 24.

³⁶⁷ Ebenda, 24.

³⁶⁸ *Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, 1980, S. 45; *Herzig*, WPg 2001, 253, 270.

³⁶⁹ *Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 2002, S. 1624.

³⁷⁰ *Raiser*, Kapitalgesellschaften, 1992, § 42 Rn. 1.

als Personengesellschaft an, folgt das Steuerrecht durch die Besteuerung nach den Mitunternehmergrundsätzen zwar dem Handelsrecht. Jedoch ergibt sich daraus nicht, aus der Rechtsform Rückschlüsse auf wirtschaftliche Sachverhalte ziehen zu können.

(3) Rechtsformneutralität und Leistungsfähigkeitsprinzip

Nach der hier vertretenen Ansicht wird die Unternehmensbesteuerung mit der Einkommensbesteuerung von Unternehmen gleichgesetzt. Folglich ist als Bemessungsgrundlage der Gewinn als objektive Größe heranzuziehen. Dadurch können Unternehmen jeder Rechtsform verglichen werden. Diese Interpretation als Einkommensbesteuerung von Unternehmen bedeutet auch, daß die Unternehmensbesteuerung auf das gleiche Steuerobjekt zugreift. Damit wird der Schutzbereich des Art. 3 Abs. 1 GG eröffnet. Denn sobald auf der Tatbestandsseite zwei Sachverhalte als gleichwertig anzusehen sind, besagt der allgemeine Gleichheitssatz, daß die sich aus einer Norm ergebenden Rechtsfolgen für beide Sachverhalte auch gleichwertig sein müssen. Zunächst ist zu klären, wann zwei Sachverhalte als gleichwertig gelten. Die Auswahl des Differenzierungskriteriums wurde durch die Festlegung auf die Bemessungsgrundlage Einkommen bzw. Gewinn bereits getroffen. Aus der Rechtsform an sich kann nicht auf die Höhe des Einkommens oder des Gewinns geschlossen werden³⁷¹.

Das Gebot der Rechtsformneutralität ergibt sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz. Wenn unterschiedliche Rechtsformen trotz gleichen Einkommens oder Gewinns ungleich besteuert werden, werden zwei Sachverhalte, die entsprechend dem eigentlichen Vergleichsmaßstab als gleichwertig einzustufen sind, ungleich behandelt. Rechtsformneutralität bedeutet damit zunächst die logische Umsetzung der Systementscheidung Einkommensbesteuerung. Insofern gewinnt dieses Postulat verfassungsrechtliche Relevanz. Entscheidet sich der Gesetzgeber dafür, das Einkommen von natürlichen und juristischen Personen zu besteuern, muß er diese Entscheidung konsequent umsetzen. Sonst verstößt er gegen den Grundsatz der Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit. Aus dieser Systementscheidung folgt die Pflicht zur Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips, das bei der Ausgestaltung und Umsetzung der Einkommensbesteuerung zu beachten ist. So darf Einkommensbesteuerung sich nicht in der formellen Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen erschöpfen, sondern muß sich nach der Leistungsfähigkeit des einzelnen richten. Die Steuerlast muß auch tragbar sein. Zugleich muß höhere

³⁷¹ Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 164.

Leistungsfähigkeit mit einer höheren Belastung einhergehen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, daß der Maßstab für die Besteuerung die wirtschaftliche Belastbarkeit sein muß. Hier zeigt sich die Verbindung zur Rechtsformneutralität, nach der die Rechtsform ungeeignet ist, um daraus auf wirtschaftliche Sachverhalte, speziell die Wirtschaftskraft eines Unternehmens, zu schließen³⁷².

Knüpft der Gesetzgeber die Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer an die Größe Einkommen oder Gewinn, hat er den Indikator für wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gewählt. Die Anknüpfung an die Rechtsform widerspricht diesem Grundsatz, weil die Rechtsform die Ertragskraft eines Unternehmens nicht widerspiegelt³⁷³. Sie ist damit kein Indikator für wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und deshalb als Maßstab für die Einkommensbesteuerung im allgemeinen und die Unternehmensbesteuerung im besonderen untauglich. Aus dem Grundsatz der Rechtsformneutralität ergibt sich zwar, daß die Rechtsform als Differenzierungskriterium für Steuerbelastungen ungeeignet ist. Ferner kann dieser Grundsatz quantifizierbare Rechtsformunterschiede aufzeigen. Denn ob ein Steuersystem rechtsformneutral ist, läßt sich durch Steuerbelastungsvergleiche belegen. Damit wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch den Grundsatz der Rechtsformneutralität konkretisiert³⁷⁴.

Ein Widerspruch besteht dagegen zur subjektiven Komponente des Leistungsfähigkeitsprinzips, das persönliche Merkmale insofern erfaßt, als diese das disponible Einkommen mindern³⁷⁵. Das Gebot der Rechtsformneutralität hat allein objektive Aussagekraft, weil es eigens an die quantitative Vergleichbarkeit wirtschaftlicher Sachverhalte anknüpft³⁷⁶. Es vergleicht Unternehmen nach dem Gewinn, nicht aber Unternehmer in ihrer jeweiligen individuellen Situation. Gleichwohl muß dieser Widerspruch nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip unvereinbar sein. Das Leistungsfähigkeitsprinzip besitzt eine objektive und eine subjektive Komponente. Beim objektiven und subjektiven Nettoprinzip kann sich der gleiche Widerspruch ergeben, der durch Trennung der beruflichen bzw. betrieblichen Sphäre von der privaten aufgelöst werden kann. Das gilt auch für den Begriff der Rechtsformneutralität, der als Vergleichsmaßstab nur die Sphäre des Unternehmens, nicht aber die persönliche des Unter-

³⁷² Ähnlich *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 16, 18 f.; *Wendt*, StuW 1992, 66, 75.

³⁷³ *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 20 f.; *Wendt*, StuW 1992, 66, 75.

³⁷⁴ *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 41 f.; zur Schwierigkeit einer Operationalisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips vgl. *Schuppert*, in: FS Zeidler, 1987, 691, 712 ff.

³⁷⁵ *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 168.

³⁷⁶ *Graß* spricht von einer Verletzung, wenn die Rechtsformentscheidung zu gleichen wirtschaftlichen Folgen, aber zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führt; *Graß*, Besteuerung, 1992, S. 92.

nehmers berührt. Letztlich stellt Rechtsformneutralität also ein Subprinzip der objektiven Komponente des Leistungsfähigkeitsprinzips dar. Soweit dieses mit subjektiven Komponenten kollidiert, ist ein angemessener Ausgleich vorzunehmen³⁷⁷.

Die ungleiche Steuerbelastung verschiedener Rechtsformen führte zu einem Verstoß gegen das Gebot der Steuergerechtigkeit und zur Unvereinbarkeit der belastenden Norm mit Art. 3 Abs. 1 GG. Dies bedeutet aber nicht, daß alle Belastungsunterschiede zwischen den Rechtsformen verfassungswidrig sind. Aus dem Gebot der Rechtsformneutralität ergibt sich, daß die Rechtsform nichts über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens aussagt³⁷⁸ und deshalb als Differenzierungskriterium untauglich ist. Sollten Rechtsformunterschiede ausnahmsweise auch Ausdruck unterschiedlicher Leistungsfähigkeit sein, führt dieses Gebot nicht zur Gleichbehandlung von Ungleichen. Vielmehr wäre dann eine rechtsformspezifische Unternehmensbesteuerung gerechtfertigt. Sonst ergäbe sich ein Verstoß gegen die vertikale Steuergerechtigkeit. Rechtsformneutralität ist also auch als Rechtsformgerechtigkeit und rechtsformgerechte gleichmäßige Besteuerung zu verstehen³⁷⁹.

dd) Möglichkeiten einer rechtsformneutralen Besteuerung durch Aufgabe des dualen Systems der Unternehmensbesteuerung

Die folgende Darstellung beschränkt sich auf einen der Hauptkritikpunkte gegenüber der Unternehmensbesteuerung im allgemeinen bzw. vergangener Steuerreformen im besonderen, nämlich die fehlende Rechtsformneutralität. Wie sich aus den bisherigen Ausführungen ergeben hat, kann der Grundsatz der Rechtsformneutralität aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet werden. Zugleich entsprach es der ursprünglichen Zielsetzung des Steuersenkungsgesetzes, die Unternehmensbesteuerung rechtsformneutral auszugestalten³⁸⁰. Weil dieses Ziel verfehlt wurde, stellt sich die Frage nach Alternativen. Indessen ist die Forderung nach einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung nicht neu³⁸¹. Es existieren bereits mehrere Modelle zur Verwirklichung von Rechtsformneutralität.

³⁷⁷ Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 178.

³⁷⁸ Jachmann, DStJG 23 (2000), S. 9, 20; Krüger, Unternehmensform, 1999, S. 34, 254 Rn. 186.

³⁷⁹ Schirmer, SteuerStud 2003, 354, 359; Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 168.

³⁸⁰ BT-Drs. 14/2683, S. 93 f.

³⁸¹ Hey, DStJG 24 (2001), S. 155; Jachmann, DStJG 23 (2000), S. 9 f.; Wendt, StuW 1992, 66, 74 f.

Ursächlich für die unterschiedliche Steuerbelastung der Rechtsformen ist das duale System aus Einkommen- und Körperschaftsteuer, also das Nebeneinander von natürlichen und juristischen Personen als Steuerrechtssubjekte³⁸². Anders formuliert, läßt sich das Problem unterschiedlicher Steuerbelastungen darauf zurückführen, daß ein einheitliches Unternehmenssteuerrecht nicht existiert³⁸³. Es liegt daher nahe, entweder das für Kapitalgesellschaften geltende Trennungsprinzip oder das für Einzelunternehmen und Personengesellschaften vorherrschende Einheitsprinzip auf das gesamte System der Unternehmensbesteuerung zu übertragen³⁸⁴. Legt man den Schwerpunkt auf die hinter der Unternehmung stehende natürliche Person, wird nur diese, nicht aber das Unternehmen selbst besteuert. Man spricht dann von der Teilhabersteuer. Wird dagegen das Unternehmen losgelöst von der natürlichen Person betrachtet, führt dies zur Betrieb- oder Unternehmensteuer³⁸⁵.

(1) Annäherung der Kapitalgesellschaft an die Personengesellschaft: Teilhabersteuer

Das **Modell** der Teilhabersteuer wird vom Mitunternehmerkonzept des Einkommensteuergesetzes getragen. Es erfaßt den Erfolg des Unternehmens unmittelbar beim Unternehmer und unterscheidet nicht zwischen einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinnen³⁸⁶. Das Unternehmen selbst besitzt keine Steuersubjekteigenschaft. Zwar würde diese Steuer auf Unternehmensebene erhoben. Dadurch soll jedoch nur die Gefahr der Steuerhinterziehung reduziert werden, da die Teilhabersteuer lediglich eine Art Steuergutschrift auf die persönliche Steuerschuld darstellt³⁸⁷. Die Zurechnung der Unternehmensgewinne zur natürlichen Person verwirklicht also die Besteuerung von Unternehmensgewinnen mit dem persönlichen Steuersatz. Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften müßte sich demnach an die Besteuerung von Einzelunternehmern und Personengesellschaften annähern³⁸⁸.

Das Modell der Teilhabersteuer wird von der Vorstellung geprägt, daß zwischen Unternehmen und Unternehmer eine enge persönliche und wirtschaftliche Verbindung besteht. Damit wird die Zurechnung thesaurierter Gewinne begründet. Daraus erwachsen gleichzeitig auch die Bedenken gegen dieses System. Denn sobald ein Unternehmen durch reine Kapitalbeteili-

³⁸² *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 98 f.; *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 21 f.

³⁸³ *Montag*, in: *Tipke/Lang*¹⁷, Steuerrecht, § 17 Rz. 1.

³⁸⁴ *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 98 f.

³⁸⁵ *Sieker*, DStJG 25 (2002), S. 145, 158 f.; *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 218.

³⁸⁶ *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 99 f.

³⁸⁷ *Engels/Stützel*, Teilhabersteuer, 1968, S. 13 Rn. 18.

³⁸⁸ *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 217.

gungen und ein weitgehend unabhängiges Management geprägt wird, ist die hinter diesem Steuerkonzept stehende Idee nicht mehr verwirklicht³⁸⁹.

Die **Würdigung** dieses Modells setzt sich zunächst mit der Benachteiligung einbehaltener Gewinne auseinander. Diese werden den Teilhabern ohne Rücksicht darauf zugerechnet, ob eine Verfügungsmöglichkeit tatsächlich besteht. Die Verfügungsmöglichkeit ist nicht allein rechtsformabhängig, sondern wird maßgeblich durch den Gesellschaftsvertrag oder die Satzung der Gesellschaft bestimmt. Zweifellos könnte man hiervon allenfalls beim Einzelunternehmer ausgehen, der jederzeit Einlagen in bzw. Entnahmen aus dem Betriebsvermögen vornehmen kann. Daneben sieht das Teilhabermodell die Besteuerung der Unternehmergewinne mit dem persönlichen Einkommensteuersatz vor, wobei keine Differenzierung nach der Gewinnverwendung erfolgt. Sieht man die steuerliche Begünstigung der Gewinnthesaurierung als zulässig an, darf es dem Gesetzgeber nicht verwehrt sein, eine solche Lenkungsmaßnahme umzusetzen. Dem würde jedenfalls das Grundmodell der Teilhabersteuer widersprechen, weil kein Anreiz bestünde, Gewinne in der Gesellschaft zu belassen³⁹⁰. Ferner werden besonders bei Publikums-Aktiengesellschaften praktische Schwierigkeiten vorgebracht, weil die Erfassung und Zurechnung der Teilhabererträge beachtlichen Verwaltungsaufwand bereite³⁹¹. Auch werden Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem System der internationalen Doppelbesteuerungsabkommen angeführt³⁹².

(2) Annäherung der Personengesellschaft an die Kapitalgesellschaft: Betriebsteuer

Das **Grundmodell** der Betriebsteuer, die auch als allgemeine Unternehmensteuer bezeichnet wird, will alle Unternehmensformen nach dem Muster der Körperschaftsteuer besteuern und damit das Trennungsprinzip auf Einzelunternehmer und Personengesellschaften übertragen. Folglich wird der Gewinn unabhängig von seiner Verwendung mit einem einheitlichen Steuersatz besteuert³⁹³. Die persönlichen Verhältnisse des Gesellschafters wirken sich nicht auf die Steuerzahlung des Unternehmens aus³⁹⁴. Mittlerweile existiert das Modell der Betrieb-

³⁸⁹ *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 101; *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 75.

³⁹⁰ Zur weiteren Kritik *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 100 f.

³⁹¹ *Sieker*, *DStJG* 25 (2002), S. 145, 160.

³⁹² *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 75.

³⁹³ *Homburg*, *Steuerlehre*, 2000, S. 356.

³⁹⁴ *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 101; *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 76.

steuer in modifizierter Form und umfaßt neben gewerblichen Einkünften auch solche aus selbständiger und vermögensverwaltender Tätigkeit³⁹⁵.

Gegen dieses Besteuerungssystem bestehen Bedenken im Hinblick auf die Ungleichbehandlung unternehmerischer Einkünfte im weiteren Sinne und Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Denn das Unternehmen eines Kleingewerbetreibenden wird mit dem gleichen Steuersatz besteuert wie der Großkonzern. Die Freibeträge für das persönliche Existenzminimum und das seiner Familie kann dieser Kleinunternehmer nicht in Anspruch nehmen³⁹⁶. Die Gleichbehandlung auf Unternehmensebene würde daher nur dadurch beseitigt, daß Ungleichbehandlungen an anderer Stelle hervorgerufen werden³⁹⁷.

Während das Mitunternehmerkonzept für Personengesellschaften nach wie vor dem Teilhabersystem folgt, hat der Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren zugleich einen Wechsel vom Teilhaber- zum Betriebsteuerkonzept vollzogen. Denn das Anrechnungsverfahren fand seine Grundlage in der Besteuerung unternehmerischer Gewinne mit dem persönlichen Steuersatz des Anteilseigners. Das klassische Konzept mit seinem einheitlichen niedrigen Körperschaftsteuersatz schichtet dagegen die Unternehmensebene von derjenigen der Anteilseigner ab.

Bei der **Würdigung** dieses Grundmodells ist hervorzuheben, daß nur das Betriebsteuermodell das Trennungsprinzip auf Personengesellschaften überträgt³⁹⁸. Dies entspricht der gesellschaftsrechtlichen Realität, weil die Abschichtung von Gesellschafts- und Gesellschafterebene durch § 124 Abs. 1 HGB zivilrechtlich erfolgt³⁹⁹. Diese Trennung beider Ebenen, welche den Personengesellschaften im Steuerrecht versagt wird, ist gesellschaftsrechtliche Realität. So können zivilrechtlich Miet-, Pacht-, Darlehens- und Beratungsverträge mit der Gesellschaft abgeschlossen werden. Die relative Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft ermöglicht dies auch im Verhältnis zum Gesellschafter⁴⁰⁰. Dies galt für Gesellschaften bürgerlichen Rechts trotz Fehlens einer dem § 124 HGB entsprechenden Vorschrift im Bürgerlichen Gesetzbuch bereits vor der Entscheidung des *Bundesgerichtshofs* zur Rechts- und Parteifähigkeit

³⁹⁵ Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 219.

³⁹⁶ Homburg, Steuerlehre, 2000, S. 356.

³⁹⁷ Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 220.

³⁹⁸ Jacobs, Unternehmensbesteuerung, 2002, S. 102.

³⁹⁹ So auch Hey, DStJG 24 (2001), S. 155, 212.

⁴⁰⁰ Hopt, in: Baumbach/Hopt, HGB, 30. Aufl. 2000, § 124 Rn. 52.

der Gesellschaft bürgerlichen Rechts⁴⁰¹. Spätestens seit den jüngsten Urteilen des *Bundesgerichtshofs*⁴⁰², in welchen die Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts bejaht wurde⁴⁰³, läßt sich die rechtliche Verselbständigung dieser Gesellschaftsform nicht mehr leugnen⁴⁰⁴. Knüpft das Steuerrecht aber im Rahmen des Mitunternehmerkonzeptes an die Gesellschafterstellung an – erkennt es der Gesellschaft also trotz Abkehr von der Bilanzbündeltheorie nicht die Steuerrechtssubjektivität zu⁴⁰⁵ –, wird die eigene Rechtspersönlichkeit der Personengesellschaft nicht in das Steuerrecht fortgeführt. Dies läßt sich aber keinesfalls mit der Einheit der Rechtsordnung begründen. Knüpft das Steuerrecht jedoch an die Rechtsformen des Gesellschaftsrechts an⁴⁰⁶, sollte dies auch konsequent umgesetzt werden. Dann sprechen die Gesellschaftsstrukturen der Personengesellschaft eher für eine Anlehnung an die Kapitalgesellschaft als an den Einzelunternehmer.

Bereits aus dem Begriff der Personengesellschaft ergibt sich, daß eine Verbindung aus mindestens zwei Personen notwendig ist⁴⁰⁷. Sieht man von der Ein-Mann-GmbH⁴⁰⁸ ab, liegt hier eine Verwandtschaft zur Kapitalgesellschaft vor. Der Gesellschafter einer Personengesellschaft muß sich mit seinen Mitgesellschaftern ebenso auseinandersetzen wie der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft. § 119 Abs. 1 HGB setzt sogar die Einstimmigkeit der Beschlüsse voraus, was allerdings häufig durch die Vereinbarung von Mehrheitsbeschlüssen abbedungen wird⁴⁰⁹. In beiden Gesellschaften ist also entweder die beherrschende Mehrheit oder die Konformität der Gesellschafter erforderlich. Diese Feststellung ist relevant für die Behandlung thesaurierter Gewinne. Denn soweit ein Gesellschafter sein Entnahmerecht nach § 122 Abs. 1 HGB in Höhe von 4% pro Jahr überschritten hat, sind nach § 122 Abs. 2 HGB weitere Entnahmen nur mit Zustimmung der anderen Gesellschafter zulässig. Eine freie Verfügbarkeit thesaurierter Gewinne ergibt sich hieraus gerade nicht.

⁴⁰¹ Schön, *StuW* 2000, 151, 158 m.w.N.

⁴⁰² *BGH* v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, *BGHZ* 146, 341; *DStR* 2001, 310 ff.; *GmbHR* 2001, R 67; *BGH* v. 7.4.2003 - II ZR 56/02, *GmbHR* 2003, R 196.

⁴⁰³ *Dauner-Lieb*, *DStR* 2001, 356, 357.

⁴⁰⁴ *Kazele*, *INF* 2001, 335, 338.

⁴⁰⁵ *Zimmermann*, *Personengesellschaft im Steuerrecht*, 2000, S. 112 (Rn. B. 73).

⁴⁰⁶ *Jacobs*, *Unternehmensbesteuerung*, 2002, S. 90.

⁴⁰⁷ §§ 105 Abs. 1, 161 Abs. 1 HGB; *Schmidt*, *Gesellschaftsrecht*, 2002, S. 1237.

⁴⁰⁸ Vor Kodifizierung der Zulässigkeit in § 1 GmbHG konnte die Ein-Mann-GmbH nur durch sog. Strohmänngründungen entstehen; vgl. dazu *Schmidt*, *Gesellschaftsrecht*, 2002, S. 1243 ff., 1246.

⁴⁰⁹ *Hopt*, in: *Baumbach/Hopt*, *HGB*, 30. Aufl. 2000, § 119 Rn. 34.

Andererseits gleicht die Ein-Mann-GmbH wirtschaftlich eher dem Einzelkaufmann. Im Rahmen der Kapitalerhaltungsvorschriften kann der alleinige Gesellschafter durch Beschluß Gewinnrücklagen auflösen⁴¹⁰ und Vorabausschüttungen während des Geschäftsjahres vornehmen⁴¹¹. Wirtschaftlich entspricht dies einer Entnahme des Einzelunternehmers. Wollte man die Steuerbegünstigung thesaurierter Gewinne also von deren Verfügbarkeit abhängig machen, sprechen bereits die Regelungen des Gesellschaftsrechts für Einzelunternehmer, Personen- und Kapitalgesellschaften dafür, Ähnlichkeiten zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften einerseits sowie der Sonderform der Ein-Mann-GmbH und dem Einzelunternehmer andererseits anzunehmen. Versteht man den Begriff der Rechtsformneutralität in seiner modifizierten Form als Rechtsformgerechtigkeit⁴¹², erfordert dies die Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften einerseits sowie der Ein-Mann-GmbH und dem Einzelunternehmer andererseits. Weil beim Einzelunternehmer die subjektiven Komponenten stets auch auf das Unternehmen durchschlagen, bietet sich hier eine Besteuerung nach dem Einheitsprinzip an. Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität könnte aber an eine Option für Einzelunternehmer zur steuerlichen Behandlung als Kapitalgesellschaft nach dem Trennungsprinzip gedacht werden. Somit verbleibt die Behandlung der Ein-Mann-GmbH, die gewisse Bezüge zu beiden Gruppen aufweist. Denn durch die Haftungsbeschränkung unterliegt diese Rechtsform durch die verschärften Kapitalerhaltungsvorschriften äußeren Zwängen beim Zugriff des Gesellschafters auf das Gesellschaftsvermögen. Andererseits bestehen durch die alleinige Gesellschafterstellung keine Interessenkonflikte im Innenverhältnis. In Anknüpfung an die Rechtsform könnte die Ein-Mann-GmbH ebenfalls nach dem Trennungsprinzip besteuert werden. Aufgrund der persönlichen Bindung sollte die Besteuerung jedoch durch eine Option in umgekehrter Richtung (Einheitsprinzip) flankiert werden⁴¹³. Dies würde sowohl die Rechtsformen als auch die dahinterstehenden ökonomischen Sachverhalte zutreffender abbilden und damit zur Realisierung von Rechtsform- und Wettbewerbsneutralität beitragen⁴¹⁴.

⁴¹⁰ *Lutter/Hommelhoff*, GmbH-Gesetz, 15. Aufl. 2000, § 29 Rn. 30.

⁴¹¹ *Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 2002, S. 1185 f.

⁴¹² *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 181.

⁴¹³ *Ebenda*, S. 215 f.

⁴¹⁴ *Sieker*, DStJG 25 (2002), S. 145, 164. Dagegen will *Schreiber* bei Kapitalgesellschaften mit wenigen Eigenkapitalgebern aus Vereinfachungsgründen gänzlich auf die Körperschaftsteuer verzichten; *Schreiber*, WPg 2002, 557, 565; ähnlich *Schön*, StuW 2002, 23, 32, der aber auf die damit verbundenen Probleme hinweist.

(3) Zwischenergebnis

Soll das gegenwärtige Unternehmenssteuerrecht nach den bisherigen Zielen der Unternehmenssteuerreform weiterentwickelt werden, muß dies in rechtsformgerechter Weise geschehen. Dafür bietet sich das Betriebsteuerkonzept an⁴¹⁵, wonach die Besteuerung von Personengesellschaften nach dem Einheitsprinzip aufzugeben und am Trennungsprinzip auszurichten wäre. Ferner würde der Gesellschaftsstruktur dieser Rechtsform entsprochen werden. Da eine solche Konzeption nicht mit subjektiven Komponenten wie dem Grundfreibetrag und einem progressiven Steuersatz zu vereinbaren ist, würde dieses System für Kleingewerbetreibende zu ungerechtfertigten Härten führen. Deshalb bietet sich für Einzelunternehmer die Beibehaltung des bisherigen Besteuerungskonzepts nach dem Einheitsprinzip an. Um diesen Marktteilnehmern im Einzelfall aber ebenfalls den Zugang zur steuerbegünstigten Gewinnthesaurierung zu ermöglichen, wäre eine Option zur steuerlichen Behandlung als Kapitalgesellschaft möglich⁴¹⁶. Speziell für die Gestaltung der Ein-Mann-GmbH sollte der umgekehrte Weg gewählt werden, also eine Gesellschaftsbesteuerung mit Option zur Einkommensteuer. Dies läßt sich durch die mit Einzelunternehmern vergleichbare Struktur begründen und wäre ein Beitrag zur Realisierung von Rechtsformneutralität.

c) Folgerungen für eine fortzusetzende Unternehmenssteuerreform bei Abschaffung der Gewerbesteuer

aa) Verhältnis zwischen direkter und indirekter Besteuerung

Für eine angehende Substitution der Gewerbesteuer bedeutet der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, daß alle Unternehmen in allen Phasen ihres Wertschöpfungsprozesses gleichartig zu besteuern sind. Weder sollte eine Kompensation des Gewerbesteuerabbaus durch eine übermäßige Erhöhung der steuerlichen Belastung im Bereich der direkten noch im Bereich der indirekten Besteuerung erfolgen. Vielmehr sollte berücksichtigt werden, daß eine übermäßige Erhöhung der direkten Besteuerung den Nachsteuergewinn und damit die Rendite der Unternehmen schmälert, was sich auf die Wettbewerbsfähigkeit in künftigen Perioden und unter Umständen auf anstehende Investitionsentscheidungen für den Standort Deutschland nachteilig auswirken kann. Ebenso verschlechtert eine übermäßige Erhöhung der indirekten

⁴¹⁵ *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 64; *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303, 1305 f.; *Zitzelsberger*, ZKF 1991, 41, 46; kritisch *Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155, 219 f.; *Wendt*, StuW 1992, 66, 76.

⁴¹⁶ Ein sog. Optionsrecht wurde bereits in den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung vorgeschlagen, jedoch im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens wieder fallen gelassen; vgl. *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Empfehlungen, 1999, S. 72 ff.; *Erle/Sauter*, Reform der Unternehmensbesteuerung, 2000, S. 27 f.

Besteuerung unmittelbar die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen. Obgleich die Lieferungen und Leistungen für das Ausland weitgehend von der Umsatzsteuer befreit sind und sich dieser Wettbewerbsnachteil damit nur auf das Inland beschränkt, kann das eine oder andere Unternehmen vor die Frage gestellt werden, ob der deutsche Markt nicht vom Ausland bedient werden kann. Direkte Folge wären Produktionsverlagerungen ins Ausland. Damit würden solche Unternehmen, die den Standort verlegten, auch der deutschen direkten Besteuerung entgehen. Demzufolge muß die Kompensation des Gewerbesteuerabbaus sowohl im Bereich der direkten als auch der indirekten Besteuerung ausgewogen sein, d.h., es dürfen sich keine einseitigen Belastungsverschiebungen ergeben.

bb) Reform der Unternehmensbesteuerung

(1) Annäherung der Personengesellschaft an die Kapitalgesellschaft

Mit der Annäherung der Besteuerungskonzeption von Personengesellschaften an diejenige von Kapitalgesellschaften bestünde eine Möglichkeit, die Unternehmensbesteuerung rechtsformneutral zu gestalten⁴¹⁷. Die Personengesellschaften unterlägen als eigene Steuersubjekte der Besteuerung. Demzufolge wäre aus steuerlicher Sicht zwischen der Ebene der Gesellschaft und der Ebene der Gesellschafter nach dem Trennungsprinzip zu unterscheiden. Sämtliche Verträge zwischen diesen beiden Ebenen würden steuerlich anerkannt werden mit der Folge des Betriebsausgabenabzugs bei der Personengesellschaft. Den sich daraus unter Umständen ergebenden Problemen für die Besteuerung der Einzelunternehmen bzw. der Ein-Mann-GmbH könnte durch ein Optionsrecht entweder zum Trennungsprinzip oder zum Einheitsprinzip begegnet werden⁴¹⁸.

(2) Reduzierung und Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen

Aus der Anknüpfung der Gewerbesteuer an die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer war bisher die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage unter Beachtung von Zu- und Abrechnungen zu ermitteln. Mit dem Gewerbesteuerabbau entfällt die Überleitung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage aus dem einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn. Weil die Unternehmen demnach eine Bemessungsgrundlage weniger ermitteln müssen, erge-

⁴¹⁷ So bereits *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303, 1308; aus internationaler Sicht *Reiß*, DStR 1999, 2011, 2018.

⁴¹⁸ *Sieker*, DStJG 25 (2002), S. 145, 170; *Lang*, Unternehmenssteuerreform, 1999, S. 27 f., 33 f.

ben sich grundsätzlich in Abhängigkeit vom gewählten Gewerbesteuerersatz erheblich weniger Verwaltungsarbeiten in bezug auf ihre steuerlichen Erklärungspflichten.

Sollen künftig die Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter aller Rechtsformen steuerlich anerkannt werden, kommt einheitlich der Betriebsausgabenabzug zur Anwendung. Dies vereinfacht die Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Auch kann die bisher zweistufige Gewinnermittlung der Personengesellschaften im Rahmen des Mitunternehmerkonzeptes um eine Stufe gekürzt werden, weil künftig keine Korrekturen der schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und ihren Personengesellschaften notwendig sind.

(3) Annäherung von Einkommensteuerspitzen- und Körperschaftsteuertarif

Mit der Abschaffung der Gewerbesteuer tritt die Steuersatzspreizung zwischen Einkommensteuerspitzen- und Körperschaftsteuertarif stärker zutage. Bisher wurden Gewinne derjenigen Einzelunternehmer und Gesellschafter einer Personengesellschaft benachteiligt, deren Grenzsteuerbelastung den Einkommensteuerspitzenatz erreicht und damit den Körperschaftsteuersatz weit überschritten haben. Eine wettbewerbs- und rechtsformneutrale Besteuerung verlangt daher eine Angleichung beider Steuersätze⁴¹⁹. Daß dieses Ziel erreicht werden kann, zeigt der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes⁴²⁰. Ob dabei der Einkommensteuerspitzen- dem Körperschaftsteuersatz oder umgekehrt angenähert wird, hängt von der Signalwirkung der jeweiligen Steuersätze im internationalen Vergleich bzw. vom Voranschreiten des internationalen Steuerwettbewerbs ab⁴²¹. Im internationalen Vergleich würde zwar die Freude über den erst kürzlich im Rahmen des Steuersenkungsgesetzes gesenkten Körperschaftsteuertarif getrübt werden. Durch den Wegfall einer ganzen Steuerart wäre dieser Zustand jedoch nur von kurzer Dauer.

Ein weiterer Aspekt bei der Annäherung beider Steuersätze ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang der Gewerbesteuer zur Einkommen- und Körperschaftsteuer in bezug auf die Steuereinnahmen der verbleibenden Steuerarten. Der Gewerbesteuerwegfall erhöhte die Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und Körperschaftsteuer, weil die Gewerbesteuer

⁴¹⁹ *Schreiber*, WPg 2002, 557, 564, 570; *Sieker*, DStJG 25 (2002), S. 145, 175 f.; *Homburg*, Stbg 2002, 564, 568; *Jachmann*, Steuergesetzgebung, 2000, S. 81; *Reiß*, DStR 1999, 2011, 2018; *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303, 1304, 1308.

⁴²⁰ *Kirchhof*, StuW 2002, 3 ff.; *Kirchhof*, DStR 2001, 913, 914, 919; *Bareis*, StuW 2002, 135, 146 f.

⁴²¹ *Sachverständigenrat*, Jahresgutachten 2001/02, BT-Drs. 14/7569, Tz. 385; *Schreiber*, WPg 2002, 557, 569, 570; *Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9, 32 f.

nicht mehr abzugsfähige Betriebsausgabe wäre. Unter Beibehaltung der bisherigen Steuertarife resultierten zunächst höhere Steuereinnahmen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer, woraus sich kein Kompensationsbedarf bei deren Steuerertragsberechtigten ergibt.

Maßgeblich für den Ausgleich des Gewerbesteuerabbaus ist das Verhältnis zwischen der an Bund und Länder abzuführenden Gewerbesteuerumlage und der gemeindlichen Beteiligung an der Einkommensteuer. Die Bemessung der neuen Tarife bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach dem Gewerbesteuerabbau sollte daher in zwei Schritten erfolgen: Zunächst sind unter Berücksichtigung des derzeitigen Steueraufkommens von Bund und Ländern die Steuersätze bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer so zu wählen, daß diese aus dem Gewerbesteuerabbau keine Einbußen erlitten. In einem zweiten Schritt sind die Tarife der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach dem gemeindlichen Finanzbedarf anzupassen. Damit ergäbe sich als Ausgleich für den Gewerbesteuerabbau bei der Einkommensteuer ein im Vergleich zum heutigen Tarifverlauf niedrigerer Verlauf bzw. bei der Körperschaftsteuer ein im Vergleich zum heutigen Steuersatz höherer Steuersatz. Dabei ist zu beachten, daß der Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne der Kapitalgesellschaft dem Einkommensteuerspitzensatz entsprechen muß, um deren Begünstigung zu vermeiden⁴²².

Indessen läßt sich eine Annäherung beider Steuersätze nicht losgelöst vom Einkommensteuerrecht erreichen, weil die Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage verlangt. Damit werden Reformen im Einkommensteuerrecht offenbar⁴²³. Die internationale Signalwirkung, die aus einer Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes hervorginge, sollte weitere notwendige Reformmaßnahmen erleichtern⁴²⁴.

⁴²² Schreiber, WPg 2002, 557, 565.

⁴²³ Jacobs/Schreiber/Spengel/Gutekunst/Lammersen, DB 2003, 519, 523; Reiß, DSStR 1999, 2011, 2019.

⁴²⁴ Lang, Unternehmenssteuerreform, 1999, S. 76 f.

D. Analyse der Alternativen zur Kompensation des Gewerbesteuerabbaus

Aus den Ausführungen im vorhergehenden Teil ergibt sich u.a., daß mit einem Gewerbesteuerersatz die Entflechtung des bundesstaatlichen Finanzgefüges sowie die Anknüpfung an bereits vorhandene Steuern forciert werden sollten. Unter Berücksichtigung einer Neuausrichtung der Unternehmensbesteuerung und der finanzverfassungsrechtlichen Möglichkeiten einer kommunalen Ertragshoheit wird nachfolgend die erhöhte Beteiligung der Gemeinden an den großen Gemeinschaftsteuern erörtert. Es wird der Steuerverbund mit der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer referiert, wobei jeweils zwischen einer Beteiligung mit oder ohne Hebesatzrecht differenziert wird. Im Rahmen der Einkommensteuerbeteiligung werden mehrere Ansätze erörtert, wobei sich zeigen wird, daß ein kommunaler Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer das derzeit günstigste Modell darstellt. Zuvor wird auf die vieldiskutierte Modernisierung oder Revitalisierung der Gewerbesteuer eingegangen und das Konfliktpotential eines kommunalen Steuererfindungsrechts aufgezeigt.

I. Modernisierung oder Revitalisierung der Gewerbesteuer

Das vom *Finanzministerium Nordrhein-Westfalen* bzw. vom *Deutschen Städtetag*¹ verfolgte Reformmodell will die Gewerbesteuer durch Ausdehnung der Steuerpflicht auf alle Formen unternehmerischer Tätigkeit, jedoch ohne Einbezug der Landwirtschaft, modernisieren. In seinen Beschlüssen zum Nationalen Stabilitätspakt und zur Gemeindefinanzreform gibt das Präsidium des deutschen Städtetages Eckpunkte zur Gemeindefinanzreform vor². In bezug auf das Gemeindesteuersystem fordert der *Deutsche Städtetag*, die finanzielle Ausstattung der Gemeinden dadurch zu stärken, daß Steuerausfälle aus der Gewerbesteuer zu vermeiden und weitere staatliche Leistungsverpflichtungen auszugleichen sind. Bei dieser Reform soll weiterhin an einer kommunalen Steuer mit Bezug zur örtlichen Wirtschaft festgehalten werden. Die bisherige gleichgewichtige Verteilung des Steueraufkommens nach wirtschaftsbezogenen und einwohner- bzw. wohnsitzbezogenen Elementen soll beibehalten werden. Nach Ansicht des *Deutschen Städtetages* steht die **Modernisierung der Gewerbesteuer** im Mittelpunkt der Gemeindesteuerreform. In diesem Zusammenhang sei der Kreis der Steuerpflichtigen zu verbreitern. Alle Wirtschaftseinheiten - „von den globalen Konzerngesellschaften bis zu den

¹ *Kuban*, ZKF 2003, 97, 100; *Karrenberg/Münstermann*, Gemeindefinanzbericht 2002, S. 74 ff.; *Karrenberg*, Gewerbesteuer, 1985, S. 92 ff.; *Roth*, Wirtschaftsdienst 2002, 257 ff.

² *Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 146 ff.

freien Berufen“³ - sollen zur Finanzierung ihrer Standortgemeinden beitragen. Ferner sollen die Gewerbesteuereinnahmen dadurch verstetigt werden, daß die Hinzurechnungsvorschriften durch Erfassung sämtlicher Zinsen, Mieten und Pachten erweitert werden. Daneben soll die gewerbesteuerliche Organschaft aufgehoben werden, um Gewinnverlagerungen von Unternehmen zu unterbinden.

Das von ver.di verfolgte Revitalisierungskonzept bezieht die Landwirtschaft nicht in die Gewerbesteuerpflicht ein⁴. Bei der **Revitalisierung**⁵ der Gewerbesteuer soll der Charakter der Gewerbesteuer als Großbetriebssteuer überwunden werden, indem die Bemessungsgrundlage verbreitert und der Kreis der Steuerpflichtigen erweitert werden. Dazu soll der Staffeltarif für Personengesellschaften, durch den bisher ein Gewerbeertrag bis 24.500 Euro nicht und bis 72.500 Euro niedriger besteuert wird, abgeschafft werden. Ohne Freibeträge und unter Erfassung auch der Freiberufler würde die revitalisierte Gewerbesteuer eine breite Bemessungsgrundlage besitzen. Damit scheinen die Nachteile der Gewerbesteuer, die z.B. kleinere Betriebe, Arztpraxen und Rechtsanwaltskanzleien nicht besteuert, beseitigt. Die breite Bemessungsgrundlage besäße den Vorteil niedrigerer Hebesätze. Aufgrund ihrer breiten Bemessungsgrundlage reichten bereits geringe Erhöhungen des Hebesatzes aus, um ein bestimmtes steuerliches Mehrergebnis zu erreichen. Zugleich wäre die revitalisierte Gewerbesteuer weniger konjunkturabhängig als die gegenwärtige Gewerbesteuer.

Die Revitalisierung wirft allerdings gravierende Probleme auf. Zum einen soll an einer Steuer festgehalten werden, deren Aufkommen stark schwankt⁶. Zum anderen kann sich aus der Abschaffung des Staffeltarifs eine Ungleichbehandlung ergeben. Denn der Staffeltarif für Personengesellschaften soll einen gewissen Ausgleich dafür schaffen, daß Kapital- im Gegensatz zu Personengesellschaften Entgelte aus den Vertragsbeziehungen mit ihren Gesellschaftern steuerlich absetzen können. Aus der Abschaffung des Staffeltarifs ohne entsprechende Gleichstellung von Personen- und Kapitalgesellschaften hinsichtlich der steuerlichen Abzugsfähigkeit solcher Gesellschafter-Gesellschaftsverträge könnte sich ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz ergeben. Auch die Idee, die freien Berufe und andere Gewinneinkunfts-

³ *Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 146 ff.

⁴ *BMF*, Modelle zur Reform der Gewerbesteuer, 2002, S. 1 f.

⁵ Zum Begriff der „Revitalisierung“ vgl. *Courage*, Gewerbesteuerreform, 1995, S. 17 f., 164 f., 174 f.; *Courage*, Gewerbesteuer, 1991, S. 17 f., 164 f., 174 f.; *Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen*, Gutachten, 1991, Rz. 245.

⁶ *Bund der Steuerzahler*, Der Steuerzahler 2003, Heft 3, Beilage, S. 5.

arten der Gewerbesteuer zu unterwerfen, wird in der Literatur kritisiert, u.a. weil der bisherige Nichteinbezug der Freiberufler in die Gewerbesteuer mehrfach durch das Bundesverfassungsgericht bestätigt wurde⁷. Konsequenterweise müßte den neu hinzutretenden Gewerbesteuerpflichtigen auch die in § 35 EStG vorgesehene pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld gewährt werden⁸. Damit würden sich die Probleme des § 35 EStG auch auf weitere Gewinneinkunftsarten ausweiten⁹. Eine hieraus resultierende „Flut“ an Verfassungsklagen wäre vorprogrammiert¹⁰. Ferner hätte die Anwendung des § 35 EStG auf weitere Gewinneinkunftsarten zusätzliche Verwaltungskosten zur Folge. Geht man von einer weitgehend entlastenden Wirkung des § 35 EStG aus, würde sich im Ergebnis für die betroffenen Gruppen an ihrer Gesamtsteuerbelastung wenig ändern. Die zusätzliche Gewerbesteuerlast würde durch die Gewerbesteueranrechnung zu einem Rückgang der Einkommensteuerbelastung führen. Damit käme es einerseits zu einer Verschiebung der Steuereinnahmen zwischen den Gebietskörperschaften. Andererseits ergäbe sich aus dem gestiegenen Verwaltungsaufwand eine ineffizientere Steuererhebung, weil den Steuereinnahmen gestiegene Verwaltungskosten gegenüberstünden. Die Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auf die Freiberufler mit der Anrechnung auf die Einkommensteuer kann zwar aus finanzieller Sicht als „Null-Summen-Spiel“ bezeichnet werden, hat aber einen beachtlichen Anstieg der Verwaltungskosten zur Folge¹¹. Die Revitalisierung verbunden mit der Anrechnungsmöglichkeit macht ökonomisch wenig Sinn. Eine Steuer erst zu erheben, um ihre Belastungswirkung im Anschluß zu Lasten anderer Steuereinnahmen wieder zu neutralisieren, gleicht einem Arbeitsbeschaffungsprogramm für die Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen. Daneben werden weitere Nachteile aus der Ausweitung der gewinnunabhängigen Besteuerung für die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen sowie deren Auswirkungen auf die Konjunktur vorgebracht¹².

⁷ Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer Einbeziehung der freien Berufe vgl. *Rodi*, Rechtfertigung von Steuern, 1994, S. 217 ff. Grundsätzlich bleibt es aber dem Gesetzgeber überlassen, den Begriff des Gewerbes neu zu definieren. Danach wäre der Einbezug der Freiberufler in die Gewerbesteuer unproblematisch; so auch *Winheller*, NWB 2003, 2758, 2761; zu weiteren Argumenten gegen die Erfassung der Freiberufler vgl. *Lang/Weiler*, ZKF 1982, 46 f.; *Schulze zur Wiesche*, BB 2003, 2158.

⁸ *Huber*, Volkswirtschaftliche Korrespondenz, Nr. 7/2002, S. 1 ff.

⁹ *Deutsches Wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V.*, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, S. 9 f.

¹⁰ FAZ v. 5.8.2003, Nr. 179, S. 3.

¹¹ In den Medien wird dieses Vorhaben als „bürokratisches Monstrum“ bezeichnet, vgl. FAZ v. 20.8.2003, Nr. 192, S. 4; ähnlich FAZ v. 4.8.2003, Nr. 178, S. 9.

¹² FAZ v. 30.7.2003, Nr. 174, S. 11.

Damit bleibt festzuhalten, daß alle vorgeschlagenen Modernisierungs- oder Revitalisierungsmodelle nach dem altbekannten Prinzip „alte Steuer gute Steuer“ verfahren¹³. Aufgrund ihrer gravierenden Mängel sind sie in der Literatur höchst umstritten. Als Beispiel soll *Scherf* zitiert werden, der die Problematik wie folgt beschreibt¹⁴: „Entweder reduzieren sie nur das Ausmaß der als besonders gravierend angesehenen Mängel der Gewerbesteuer, ohne ihre fundamentalen Schwächen zu beseitigen, oder sie etikettieren eine pragmatisch abgeschwächte Variante des umfassenderen Reformkonzepts der kommunalen Wertschöpfungsteuer als modifizierte Gewerbesteuer, vermutlich um die politische Durchsetzbarkeit dieses Modells zu verbessern.“ Deutlicher kann man es wohl nicht ausdrücken. Denn alle Revitalisierungsbestrebungen weisen Parallelen zur vielkritisierten Wertschöpfungsteuer auf¹⁵. Letztlich sind alle Vorschläge, die von einer Beibehaltung¹⁶ oder Umetikettierung der Gewerbesteuer ausgehen, als Verlegenheitslösungen anzusehen¹⁷. Eine weitere Diskussion der Modernisierungs- und Revitalisierungsmodelle erübrigt sich damit¹⁸.

II. Kommunales Steuererfindungsrecht

Das kommunale Steuererfindungsrecht ist durch Bundes- und Landesvorschriften begrenzt. Aus Art. 105 Abs. 2 und Abs. 2a GG ergibt sich, daß jede steuererfindende Gebietskörperschaft den Vorrang der Gesetzgebungsbefugnis der jeweils höheren Ebene respektieren muß. Damit soll vermieden werden, daß eine Gebietskörperschaft neue Steuern erfindet, welche die bereits von einer höheren Gebietskörperschaft in Anspruch genommene Steuerquelle schmälert¹⁹. Andernfalls würden die vorgegebenen Steuerertragskompetenzen ausgehöhlt werden, weil durch die Erfindung neuer Steuern die Finanzverfassung umgangen werden könnte. Damit kann sich ein kommunales Steuererfindungsrecht nur innerhalb enger Grenzen bewegen. Unter Beachtung der konkurrierenden Gesetzgebung durch Bund und Länder können die Gemeinden gemäß Art. 105 Abs. 2a i.V.m. Art. 106 GG nur im Bereich der örtlichen

¹³ Zum Beharrungsvermögen des Gesetzgebers zu einmal eingeführten Steuern vgl. *Arndt*, WUR 1991, 121, 127; *Fuest/Willemsen*, Alte Steuer - gute Steuer, 1986, S. 1 ff.

¹⁴ *Scherf*, Perspektiven der kommunalen Besteuerung, 2001, S. 9 ff., 24.

¹⁵ *Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen*, Gutachten, 1991, Rz. 245.

¹⁶ So bereits *Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303, 1307.

¹⁷ Ähnlich *Kronberger Kreis*, Gute Gemeindesteuern, 2003, S. 49 ff. Anlässlich der Mitgliederversammlung des Instituts „*Finanzen und Steuern*“ warnt *Stein* davor, „die nur noch dahinsiechende Gewerbesteuer wieder zu beleben und damit als ewige Krankheit fortzuschleppen“; *Stein*, Deutsche Wirtschaft, 2003, S. 3, 13.

¹⁸ Die weitere Diskussion kann aufgrund ihrer ertragsunabhängigen Elemente analog zur Wertschöpfungsteuer geführt werden; vgl. dazu unter E.I.1. in dieser Arbeit, S. 182 f.

¹⁹ *Zimmermann*, System, 1988, S. 12.

Verbrauch- und Aufwandsteuern neue Steuern erfinden. Dem kommunalen Steuererfindungsrecht steht aber insbesondere das Verbot der Gleichartigkeit des Art. 105 Abs. 2a GG entgegen. Danach darf eine neue Gemeindesteuer nicht dem Steuergegenstand einer bereits bestehenden Bundessteuer ähnlich sein. Weil aber die breiten Bemessungsgrundlagen bereits von bestehenden Steuern erfaßt sind, verbleibt sehr wenig Spielraum für ein kommunales Steuererfindungsrecht²⁰. Im Hinblick auf das Verbot der Gleichartigkeit mit Bundessteuern schränken auch die auf die Kommunalabgaben bezogenen Gesetze und Verordnungen der Länder das kommunale Steuererfindungsrecht zusätzlich ein²¹. Darüber hinaus machen die gemeindlichen Steuern außerhalb der drei großen Gemeindesteuern (Gewerbesteuer, Einkommensteueranteil, Grundsteuer) einen verschwindend geringen Anteil des gemeindlichen Steueraufkommens und erst recht der gemeindlichen Einnahmen insgesamt aus²². Deshalb sollte sich die kommunale Steuererfindung in sehr engen Grenzen bewegen. Zwar erfüllen sie gelegentlich Sonderfunktionen, so z.B. die Hundesteuer, welche die übermäßige Hundehaltung eindämmen soll. Nicht zuletzt muß man aber auch das **Verhältnis von Aufkommen zu Kosten** (Grundsatz der Verwaltungseffizienz) sehen, wobei nicht nur die Erhebungskosten der Verwaltung, sondern auch die Entrichtungskosten der Steuerzahler zu berücksichtigen sind²³.

Ebenso scheidet ein kommunales Steuererfindungsrecht aus, weil es im Rahmen des gegenwärtigen Vielsteuersystems kaum einen ertragreichen Gestaltungsspielraum eröffnet. Zudem wird der damit verbundene Verwaltungsaufwand für die eigenen, je nach Gemeinde unterschiedlichen Sondersteuern für die öffentliche Hand sowie für den Steuerschuldner kaum vertretbar sein. Ein kommunales Steuererfindungsrecht scheidet auch aus volkswirtschaftlicher Sicht aus. In der Literatur werden Argumente angeführt, die sich generell gegen dezentrale Steuerkompetenzen im föderativen Staat richten. Zu erwähnen sind dabei²⁴:

- „die Gefahr ruinöser dezentraler Steuerkonkurrenz und eines zu geringen Angebots an öffentlichen Leistungen,
- Verstärkung steuerinduzierter Wanderungen mit negativen Verteilungswirkungen,

²⁰ Zimmermann, Kommunal финанzen, 1999, S. 192 ff.

²¹ Zimmermann, System, 1988, S. 13 f.

²² Zimmermann, Kommunal финанzen, 1999, S. 129, Tabelle 4.1 unter A.1.1.3. Zur Übersicht kleiner Gemeindesteuern vgl. S. 194, Tabelle 4.3.

²³ Zimmermann, Kommunal финанzen, 1999, S. 195.

²⁴ Postlep, in: Niedersächsisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Kommunal финанzen, 1992, S. 11.

- Verstoß gegen das Postulat einer Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit im Gesamtraum,
- geringere konjunktur- und strukturpolitische Steuerungskapazität.“

Ein divergierendes Steuererfindungsrecht erschwert die Vergleichbarkeit der steuerlichen Belastung zwischen den verschiedenen Gemeinden. Die daraus resultierende Undurchsichtigkeit in der kommunalen Steuerbelastung führt zu weiteren Verkomplizierungen im Steuerrecht²⁵ und erschwert den Vergleich zwischen der Steuerbelastung und dem Angebot an öffentlichen Leistungen. Dies könnte auf Kommunalebene zur Folge haben, daß eine irrtümliche Vorstellung von der kommunalen Steuerbelastung zu einem vergleichsweise geringen oder hohen Angebot an öffentlichen Leistungen führen kann. Bei den Einwohnern kann eine derart falsche Einschätzung aufgrund des irrtümlich angenommenen Steuervorteils bei anderen Gemeinden unnötige Wanderungen auslösen. Die Undurchsichtigkeit der kommunalen Steuersysteme würde des weiteren die einheitliche Datenerhebung im Bundesgebiet erschweren. Damit könnten sich einerseits unzumutbare Steuerbelastungen, die gegen das Leistungs-fähigkeitsprinzip verstoßen könnten, für die Steuerpflichtigen ergeben. Andererseits wäre aus volkswirtschaftlicher Sicht die konjunktur- und strukturpolitische Steuerung erschwert.

Im Ergebnis ist ein ausgeweitetes Steuererfindungsrecht der Gemeinden zur Kompensation eines Gewerbesteuerabbaus abzulehnen, weil die Komplexität des deutschen Steuersystems und damit weitere Ineffizienzen verstärkt würden und Kollisionen mit bundesstaatlich geregelten Steuern auftreten könnten. Die aus einem forcierten kommunalen Steuererfindungsrecht gewonnenen Steuermehreinnahmen können den damit bewirkten Verwaltungskostenanstieg bei der Finanzverwaltung und den Steuerzahlern nicht rechtfertigen.

III. Erhöhte Beteiligung an den Gemeinschaftsteuern

1. Höhere Beteiligung an der Einkommensteuer

a) Erhöhung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer

Die Erhöhung des gemäß Art. 106 Abs. 5 S. 1 GG den Gemeinden zustehenden Gemeindeanteils an der Einkommensteuer als teilweisen Gewerbesteuerersatz hätte den **Vorteil**, daß eine

²⁵ Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, 9. Aufl., Art. 106 Rn. 7 m.w.N.

Verfassungsänderung nicht notwendig wäre, weil die Verteilung bundesgesetzlich geregelt ist (Art. 106 Abs. 5 S. 2 GG i.V.m. § 3 Gemeindefinanzreformgesetz²⁶).

In Anbetracht des stetigen Einnahmenverlaufs des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer²⁷ ergibt sich als weiterer Vorteil, daß die Einnahmen im Zeitverlauf betrachtet weniger Sprünge aufweisen als bei der Gewerbesteuer und daher für die kommunale Finanzplanung leichter zu erfassen sind. Hintergrund ist die Heterogenität der Steuerzahler bei der Einkommensteuer im Gegensatz zur Homogenität der Steuerzahler bei der Gewerbesteuer. Letztere ist inzwischen zu einer „Großbetriebsteuer“ mutiert und führt dazu, daß viele Gemeinden nur noch von wenigen Steuerzahlern abhängig sind. Dagegen erfaßt der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer alle natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben oder im Inland beschränkt steuerpflichtig sind (§ 1 EStG). Im Vergleich zur Gewerbesteuer ist der Kreis der Steuerpflichtigen erheblich ausgeweitet. Wesentlich zur Stabilisierung der Einnahmen aus dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer trägt der Anteil der Lohnsteuer im Verhältnis zur veranlagten Einkommensteuer bei. Der relativ hohe Anteil der Lohnsteuer am gesamten Aufkommen aus der Einkommensteuer kann damit Rückgänge bei der veranlagten Einkommensteuer ausgleichen²⁸.

Nachteile ergeben sich aus der geringeren Flexibilität der Einnahmen, d.h., die Gemeinden können über die Höhe des Gemeindeanteils nicht autonom entscheiden, weil die Verteilung durch § 3 Gemeindefinanzreformgesetz²⁹ geregelt ist. Daraus folgen Streitigkeiten über die Verteilung dieser durch Bundesgesetz jährlichen festgelegten Zuweisung³⁰. Insbesondere werden die für die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer maßgeblichen Verteilungsschlüssel³¹ kritisiert. Sind diese einmal festgelegt, werden die Finanzmittel stets nach diesem Muster verteilt. Weitere Kritik wird im Zusammenhang mit der Verteilung vorgetragen, die gegenwärtig nach dem Wohnsitzprinzip erfolgt³². Der *Deutsche Städtetag* fordert eine teilweise Verteilung nach dem Betriebsstättenprinzip³³. Hintergrund ist die durch das Wohnsitzprinzip verursachte fehlende Anreizwirkung auf die Kommunen hinsichtlich ihrer

²⁶ Gemeindefinanzreformgesetz v. 4.4.2001, BGBl. I 2001, 482.

²⁷ *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 172.

²⁸ Ebenda, S. 266. In 2000/2001 betrug der Anteil der Lohnsteuer an den Gesamteinnahmen aus der Einkommensteuer 91,9%/93,7%; vgl. *BMF*, Steueraufkommen, 2002, S. 1 ff.

²⁹ Gemeindefinanzreformgesetz v. 4.4.2001, BGBl. I 2001, 482.

³⁰ *Jachmann*, DStJG 25 (2002), S. 195, 246 ff.; *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 19.

³¹ § 3 Gemeindefinanzreformgesetz.

³² *Dohmen*, ZKF 1996, 122, 123.

³³ *Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 146 f.

unternehmerischen Ansiedlungspolitik. Denn die Verteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer nach dem Wohnsitzprinzip beschert den Kommunen auch dann Einnahmen, wenn keine Unternehmen im Gemeindegebiet angesiedelt sind. Soll die Gewerbesteuer durch eine Erhöhung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer ersetzt werden, gilt folgendes zu beachten: Weil die Zerlegung der Gewerbesteuer bisher nach dem Betriebsstättenprinzip erfolgt, muß bei Abschaffung der Gewerbesteuer durch eine höhere Beteiligung der Gemeinden am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer ein neuer Verteilungsschlüssel festgelegt werden. Der neue Verteilungsschlüssel sollte sich vornehmlich aus einer Kombination von Wohnsitz- und Betriebsstättenprinzip ergeben.

Eine verbesserte Zerlegung – unter Umständen jeweils hälftig nach dem Wohnsitz- und Betriebsstättenprinzip – würde dazu führen, daß die Gemeinden ebenso einen finanziellen Anreiz zur Ansiedlung kleiner ertragsschwacher Unternehmen hätten. Hierdurch käme es zu einer ausgewogeneren Wirtschaftsstruktur in den Gemeinden, weil diese nicht mehr einseitig auf bestimmte Branchen bzw. Unternehmensgrößen ausgerichtet wären³⁴. Allerdings kann eine völlige Kompensation des Gewerbesteuerabbaus nicht ausschließlich über die Erhöhung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer erreicht werden, weil hierdurch die Kapitalgesellschaften, die bisher ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegen, unberücksichtigt blieben.

Die Erhöhung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer führt zu einer weiteren Entfremdung im Verhältnis der Gemeinden zu ihren Einwohnern und Unternehmen, weil die Verteilung dieser Steuerquelle bei diesen Gruppen nicht sichtbar wird. Denn die gegenwärtige Finanzierung kommunaler Projekte resultiert nicht aus der unmittelbaren Verantwortung der Kommunalpolitik gegenüber Bürgern und Unternehmen. Vielen Bürgern ist ihr Beitrag zur kommunalen Finanzierung nicht bewußt, weil sich dieser nicht aus ihren Steuerbescheiden ergibt. Getrieben vom Geltungsbedürfnis einiger weniger Kommunalpolitiker wird in vielen Kommunen mit dem Bau von Projekten begonnen, die häufig als „Millionengräber“ enden. Soll den demokratischen Grundsätzen auf Ebene der Gemeinden Nachdruck verliehen werden, müßten sämtliche Bauvorhaben vor den Einwohnern und Unternehmen gerechtfertigt werden. Erscheint diesen Gruppen die sich aus einem Bauvorhaben ergebende steuerliche Mehrbelastung als begründet, werden sie ihre Zustimmung erteilen. Bei Versagung ihrer Zustimmung könnten zukünftig unrentable Projekte vermieden werden, weil diese Gruppen

³⁴ Broer, DStZ 2001, 622, 627; Broer, Wirtschaftsdienst 2001, 713, 715.

aufgrund ihrer unmittelbaren Betroffenheit als zusätzliches Kontrollorgan der Kommunalpolitik hinzutreten. Dazu bedürfte es aber nicht der pauschalen Verteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer, sondern der Einrichtung eines Hebesatzrechtes an der Einkommensteuer. Ob das geforderte Hebesatzrecht am bestehenden Gemeindeanteil an der Einkommensteuer oder direkt an der Einkommensteuer anknüpfen sollte, wird nachfolgend erörtert.

b) Einrichtung eines Hebesatzrechtes beim Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

Durch die Finanzreform von 1969 wurde den Gemeinden die Möglichkeit eröffnet, auf ihren Einkommensteueranteil einen Hebesatz festzusetzen (Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG). Mit dem Hebesatzrecht sollen die Gemeinden den Tarif für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer ihrer Einwohner in gesetzlichen Grenzen nach oben oder unten verändern können³⁵. Jedoch wurde bisher von dieser verfassungsrechtlichen Möglichkeit noch kein Gebrauch gemacht. Als Gründe werden häufig „verwaltungsmäßige Komplikationen“³⁶ oder mögliche größere regionale Disparitäten im Steueraufkommen³⁷ genannt.

Entsprechende Überlegungen wurden bereits durch die Steuerreformkommission 1971 verworfen, die den Verwaltungsaufwand und die Fehleranfälligkeit sowohl bei den Unternehmen als auch der Finanzverwaltung als hoch erachtete³⁸. Auch der *Wissenschaftliche Beirat* spricht sich aus praktischen Gründen gegen ein kommunales Hebesatzrecht für den Anteil an der staatlichen Einkommensteuer aus, wie es Art. 106 Abs. 5 GG ermöglicht³⁹. Er sieht im Hinblick auf den hohen Verwaltungsaufwand⁴⁰, auf Ausweich- und Manipulationsmöglichkeiten und auf die Konkurrenzsituation zur staatlichen Einkommensteuer den damit erzielbaren Gewinn an kommunaler Autonomie als zu gering an.

Das Hebesatzrecht am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer hätte einerseits den Vorteil, daß den Gemeinden ein Zuschlagsrecht auf eine staatlich ermittelte Größe zugesprochen werden könnte. Andererseits führte die Anwendung der Hebesätze auf den Gemeindeanteil zu einer Komplizierung, weil zusätzlich zur Berechnung des Gemeindeanteils weitere Berech-

³⁵ BT-Drs. V/2861, S. 55; *Schmidt-Bleibtreu/Klein*, GG, 9. Aufl., Art. 106 Rn. 17b; *Jarass/Pieroth*, GG, 5. Aufl., Art. 106 Rn.13.

³⁶ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 140.

³⁷ *Zimmermann*, Kommunal Finanzen, 1999, S. 175 f.

³⁸ *BMF*, Steuerreformkommission, 1971, Abschnitt VIII, Tz. 171 ff.

³⁹ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 125 f., 140 f.

⁴⁰ Ausführlich *Schnorr*, Hebesatzrecht, 1973, S. 267 ff.

nungen notwendig wären⁴¹. Mögliche Berechnungsfehler könnten dazu führen, daß das kommunale Steueraufkommen nicht im Verhältnis zur kommunalen Wirtschaftskraft stünde. Damit würde das Interessenband zwischen Gemeinden und Unternehmen zerrissen, mit der Folge eines geringeren kommunalen Interesses an der Ansiedlung neuer Unternehmen. Auch wäre ein solches Hebesatzrecht bei den Einwohnern nicht fühlbar, weil der Zuschlag nicht auf ihre individuelle Steuerschuld erhoben wird. Das könnte die Kommunalpolitik dazu verleiten, unrentable Projekte zu fördern, weil diese nicht unmittelbar vor den ortsansässigen Unternehmen und Bürgern gerechtfertigt werden müßten. Ein solches Hebesatzrecht hätte keine erzieherische Wirkung⁴², weil Unternehmen und Bürger als finanziell Betroffene vom kommunalen Entscheidungsprozeß ausgegrenzt würden.

Aus interkommunaler Sicht könnten sich einzelne Gemeinden durch übermäßige Hebesätze im Vergleich zu anderen Gemeinden besserstellen. Soll der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer in seiner Summe nicht überschritten werden, könnte es zu Verschiebungen im Steueraufkommen einzelner Gemeinden kommen, die schließlich den als Ausgangsgröße vorgegebenen Anteil an der Einkommensteuer schneller aufzehren könnten. Damit wären weitere Berechnungen notwendig, um einem derartigen Verhalten einzelner Gemeinden vorzubeugen. Im Extremfall wären zusätzliche Finanzausgleichsleistungen notwendig. Insgesamt ergäben sich als wesentliche Nachteile aus einem kommunalen Hebesatzrecht am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer eine höhere Komplexität aus den notwendigen Berechnungen sowie mögliche Verschiebungen im Steueraufkommen einzelner Kommunen.

c) **Eigenständige Gemeindeeinkommensteuer**

aa) **Konzeption**

Erste Vorschläge einer Gemeindeeinkommensteuer wurden zunächst als Ergänzung zur bereits bestehenden staatlichen Einkommensteuer gemacht⁴³. Grundsätzlich sind zwei Varianten einer Gemeindeeinkommensteuer denkbar⁴⁴: ein völlig von der staatlichen Ebene unabhängiges Steuererfindungsrecht der Gemeinden oder ein kommunales Hebesatzrecht an bundesein-

⁴¹ Grundsätzlich ist die Verteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer unklar; *Schnorr*, Hebesatzrecht, 1973, S. 269.

⁴² *Schnorr*, Hebesatzrecht, 1973, S. 201 ff., 253 f., 270.

⁴³ *Kröll*, Gewerbesteuer, 1959, S. 101 ff., 110; zur weiteren Entwicklung *Wendt*, BB 1987, 1677, 1681 Fn. 51; *Kommission für die Finanzreform*, Gutachten über die Finanzreform, 1966, S. 93, Tz. 358 ff.

⁴⁴ *Clemens/Held*, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 39 f.

heitlich geregelten Steuern. Der Unterschied liegt im Grad der Gemeindeautonomie und in der Vereinbarkeit mit einem innerhalb Deutschlands abgestimmten Steuersystem⁴⁵.

Aus der ersten Variante ergäbe sich die Einführung einer eigenständigen Gemeindeeinkommensteuer mit gemeindlicher Rechtsetzungs-, Verwaltungs- und Ertragsberechtigung⁴⁶. Sie wäre jedoch mit beträchtlichen Erhebungs- und Verwaltungskosten verbunden⁴⁷. Eine Gemeindeeinkommensteuer auf der Grundlage direkter gemeindlicher Steuergestaltung wäre schwer in das Gesamtsteuersystem einzubinden⁴⁸. Das Nebeneinander der staatlichen Einkommensteuer und einer eigenständigen kommunalen Einkommensteuer wäre ohne eine Abstimmung der beiden Steuern nach Inhalt und Erhebung nicht realisierbar. Eine völlig eigenständige kommunale Einkommensteuer wäre daher nicht praktikabel⁴⁹. Folglich scheidet die erste Variante bereits aus steuersystematischen Gründen aus, weil ansonsten die Komplexität des deutschen Steuersystems und damit weitere Ineffizienzen verstärkt würden und Kollisionen mit bundesstaatlich geregelten Steuern auftreten könnten⁵⁰.

Bei der zweiten Variante, welche den Gemeinden ein Hebesatzrecht bei bundeseinheitlich geregelten Bemessungsgrundlagen gewährt, sind wiederum zwei Möglichkeiten zu unterscheiden: zum einen das Modell mit bundeseinheitlichen Besteuerungsmodalitäten und einer eigenständigen Gemeindeeinkommensteuer neben der staatlichen Einkommensteuer, zum anderen das Modell eines Gemeindezuschlages auf die staatliche Einkommensteuer. Beim ersten Modell kann das Nebeneinander von staatlicher und kommunaler Einkommensteuer die Komplexität des Steuerrechts erhöhen. Zumindest vermindert ein solches Nebeneinander die Transparenz im Steuerrecht, weil ein Überblick über sämtliche kommunale Besteuerungsmodalitäten erschwert wird. Auch der *Wissenschaftliche Beirat* lehnt eine solche neben der staatlichen Einkommensteuer erhobene Gemeindeeinkommensteuer ab, weil sie in nicht vertretbarer Weise dem Prinzip eines abgestimmten Steuersystems zuwiderlaufe⁵¹. Ferner sieht er im Hinblick auf den hohen Verwaltungsaufwand, auf Ausweich- und Manipulationsmöglichkeiten und die Konkurrenzsituation zur staatlichen Einkommensteuer den damit erzielbaren

⁴⁵ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 115.

⁴⁶ Ebenda, S. 114 ff.; *Wendt*, BB 1987, 1677, 1682.

⁴⁷ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 115 f., 121, 141; *Ritter*, Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001, S. 457, 471; *Zimmermann*, Kommunalfinanzen, 1999, S. 174 f.

⁴⁸ *Ritter*, BB 1983, 389, 391.

⁴⁹ *Jachmann*, DStJG 25 (2002), S. 195, 245 ff.; *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1441; *Ritter*, BB 1983, 389, 391.

⁵⁰ Zum Steuererfindungsrecht der Gemeinden vgl. unter D.II. in dieser Arbeit, S. 148 f.

⁵¹ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 115.

Gewinn an kommunaler Autonomie als zu gering an. Deshalb spricht sich der *Wissenschaftliche Beirat* aus praktischen Gründen gegen eine eigenständige Gemeindeeinkommensteuer aus⁵². Folglich verbleibt das Modell eines Gemeindezuschlages auf die staatliche Einkommensteuer als möglicher teilweiser Gewerbesteuerersatz. Die Gemeindeeinkommensteuer basierte damit auf einer nationalen Bemessungsgrundlage, so daß nicht regional unterschiedliche Besteuerungsverfahren greifen und beispielsweise im Unternehmenssektor zu großer Belastung führten⁵³. Aus Vereinfachungsgründen sollte eine Gemeindeeinkommensteuer einfach als Zuschlag zur staatlichen Einkommensteuer erhoben werden, um auf kommunaler Ebene die Ermittlung der notwendigen Bemessungsgrundlage zu vermeiden⁵⁴.

bb) Würdigung

(1) Auswirkungen auf die Transparenz der Kommunalpolitik

Die eigenständige Gemeindeeinkommensteuer mit Anlehnung an staatliche Vorgaben würde am örtlichen Einkommen der Gemeindeeinwohner bzw. Gewinn der einkommensteuerpflichtigen Unternehmen anknüpfen und wäre ein Äquivalent für die den Gemeinden durch die ansässigen Bürger und Unternehmen entstehenden Kosten⁵⁵. Eine solche Steuer könnte die Gemeindeautonomie stärken, indem die Gemeindevertreter höhere Zuschlagsätze festlegten. Aufgrund der erhöhten Fühlbarkeit der Belastung bei Bürgern und Unternehmen müßten die Gemeindevertreter mit einem verstärkten Engagement dieser Gruppen rechnen, weil diese nun aufgrund der für sie damit verbundenen Belastungen die Gemeindepolitik in Frage stellten. Umgekehrt würde die Fühlbarkeit dieser Steuer dem Anspruchsdenken von Unternehmen und Bürgern entgegenwirken⁵⁶. Denn die Steuerzahlungen der Bürger über den Kommunalzuschlag in der Wohnsitzgemeinde hätten nun einen eindeutigen Adressaten und nicht mehr wie bisher den anonymen Gesamtstaat. Der Zusammenhang zwischen dem Angebot an öffentlichen Leistungen und der Höhe der Steuerlast würde jedem vor Augen geführt. Diese erhöhte

⁵² Ebenda, S. 125 f., 140 f. Entsprechende Überlegungen wurden allerdings bereits durch die Steuerreformkommission 1971 angestellt; vgl. *BMF*, Steuerreformkommission, 1971, Abschnitt VIII, Tz. 161 ff.

⁵³ *Zimmermann*, Kommunalfinanzen, 1999, S. 175, 178 ff.

⁵⁴ *Keß*, FR 2000, 695, 703; *Wendt*, BB 1987, 1677, 1682.

⁵⁵ *Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen*, Gutachten, 1991, Rz. 247 f.; *Wendt*, BB 1987, 1677, 1681; *Kommission für die Finanzreform*, Gutachten über die Finanzreform, 1966, S. 107, Tz. 411.

⁵⁶ In bezug auf die Bürger, vgl. *Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen*, Gutachten, 1991, Rz. 248. Natürlich muß dies auch für Unternehmen gelten, die bisher der Gewerbesteuer unterliegen.

Transparenz der Steuerbelastung könnte dann ein Kostenbewußtsein für die von der Gemeinde zur Verfügung gestellten öffentlichen Leistungen entwickeln⁵⁷.

Indem sich geplante Projekte auf die künftige Steuerlast aller Gruppen auswirken, muß jede Gruppe ihre Präferenzen bezüglich gewünschter Projekte offenlegen, um diese innerhalb der Kommunalpolitik mit den anderen Gruppen zu diskutieren. Aus diesem staatsbürgerlichen Verantwortungsbewußtsein könnten dann sinnlose Ausgaben der Kommunen ohne jeglichen Zusatznutzen für die betroffenen Gruppen vermieden und die künftige kommunale Steuerbelastung in Grenzen gehalten werden. Der daraus resultierende Interessenkonflikt könnte dann die Selbstverwaltung und Selbstverantwortung der Gemeinden stärken⁵⁸. Folglich wären Gemeindevertreter künftig angehalten, ihre Kommunalpolitik für alle Gruppen transparenter zu gestalten, um häufig gestellte Fragen der Steuerzahler beantworten zu können.

(2) Zu einem möglichen Anstieg der Verwaltungskosten

Der kommunale Zuschlag zur Einkommensteuer könnte in der Weise verwaltungstechnisch gestaltet werden, daß die Gemeinden in einem eigenen Steuerbescheid zur individuellen Einkommensteuerschuld einen prozentualen Zuschlag festsetzten. Die kommunale Zuschlagsteuer wäre jährlich zu veranlagern. Die individuelle Einkommensteuerschuld könnte den Gemeinden von den Finanzämtern mitgeteilt werden. Im Interesse größerer Rechtssicherheit sollte der Einkommensteuerbescheid als Grundlagenbescheid für den Zuschlag dienen. Die kommunale Einkommensteuer könnte aber auch von den Finanzämtern im Veranlagungs- bzw. Lohnsteuerabzugsverfahren⁵⁹ erhoben und an die Wohnsitzgemeinden weitergeleitet werden. Die Erhebung im Lohnsteuerabzugsverfahren hätte den Vorteil, den Gemeinden eine stetige Einnahmequelle zu verschaffen, weil die Lohnsteuer den größten Teil am Aufkommen der Einkommensteuer ausmacht und gegenwärtig zu den ergiebigsten Steuerquellen mit moderaten Zuwachsraten zählt⁶⁰. Die Gemeinden setzten über ihr Hebesatzrecht die Steuersätze

⁵⁷ FAZ v. 5.4.2003, Nr. 81, S. 15; *Sander*, Wirtschaftsdienst 2001, 447, 455.

⁵⁸ *Wendt*, StuW 1992, 66, 80; *Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen*, Gutachten, 1991, Rz. 250; *Sander*, Wirtschaftsdienst 2001, 447, 455.

⁵⁹ *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 23; *Ritter*, Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001, S. 457, 475 f.; *Jachmann*, DStJG 25 (2002), S. 195, 247; *Sander*, Wirtschaftsdienst 2001, 447, 454 f.

⁶⁰ Der Anstieg der Lohnsteuer blieb zwar in den Jahren 1995 bis 2001 hinter dem Anstieg der gesamten Steuereinnahmen zurück. Ursachen hierfür waren die Umstellung des Familienleistungsausgleichs, wonach das Kindergeld seit 1996 teilweise die Rolle des Kinderfreibetrages übernimmt, die stetige Erhöhung des Grundfreibetrages, eine schlechtere Entwicklung der Löhne und Gehälter sowie steigende Arbeitslosigkeit. Vgl. *Institut „Finanzen und Steuern“*, Entwicklung, 2002, S. 16 ff.

fest. Der Einkommensteuerbescheid wäre als Grundlagenbescheid dem Bescheid über die kommunale Zuschlagsteuer zugrunde zu legen.

Gegen dieses Konzept werden vorrangig praktische Bedenken erhoben. Als zentrales Argument wird der mit der Veranlagung und Erhebung verbundene Verwaltungsaufwand angeführt⁶¹. Einerseits wäre mit der Erhebung einer Gemeindeeinkommensteuer ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand verbunden; andererseits würden durch den Gewerbesteuerabbau Personalkapazitäten innerhalb der Finanzverwaltung freigesetzt. Zudem würde der Anstieg des Verwaltungsaufwandes um so geringer ausfallen, je stärker sich die Gemeindeeinkommensteuer an die staatliche Einkommensteuer anlehnte. Einsparungen ließen sich durch Kooperation der kommunalen Steuerämter mit den Landesfinanzbehörden erreichen. So könnte das kommunale Hebesatzrecht auf die von den Landesfinanzbehörden festgesetzte Bemessungsgrundlage oder Steuer anknüpfen. Ferner könnten mit der Ausweitung des Lohnsteuerabzugsverfahrens weitere Vereinfachungen erreicht werden⁶².

Die mit der Erfassung der freien Berufe sowie der Land- und Forstwirtschaft verbundene **Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen** könnte für die Finanzverwaltung einen höheren Verwaltungsaufwand zur Folge haben. Unter dem Gesichtspunkt, daß aus der Erhebung einer Gemeindeeinkommensteuer die bei der Finanzverwaltung zu bearbeitenden Steuerfälle ansteigen, könnte man dem zunächst zustimmen. Dem muß aber entgegnet werden, daß die genannten Steuerfälle ohnehin im Rahmen der staatlichen Einkommensteuer zu veranlagern sind und sich hieraus keine Mehrarbeiten ergeben. Mit der Anlehnung des Zuschlagsmodells an die staatliche Einkommensteuer wird lediglich eine Multiplikation des Zuschlagssatzes mit den im Steuerbescheid bereits ermittelten Größen notwendig. Eine Erhöhung der Verwaltungskosten kann sich zwar aus dem Anstieg der im Vergleich zur Gewerbesteuer zu behandelnden Steuerfälle ergeben. Dagegen steht aber der Wegfall sämtlicher Verwaltungsarbeiten aus der Gewerbesteuerabschaffung. Darüber hinaus erübrigen sich künftig fast alle Streitigkeiten über die Abgrenzung gewerblicher von nichtgewerblichen Einkünften⁶³. Ob letztlich

⁶¹ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 116; *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 75.

⁶² *Wendt*, BB 1987, 1677, 1682.

⁶³ Allein hieraus wird sich ein enormer Rückgang bei den Verwaltungskosten ergeben. Weder bedürfte es hierzu weiterer Regelungen durch die Finanzbehörden in ihren Verfügungen, noch der Klärung solcher Streitigkeiten vor den Finanzgerichten.

aus der Erhebung einer Gemeindeeinkommensteuer per Saldo eine Erhöhung der Verwaltungskosten resultiert, muß demnach bezweifelt werden.

Die Einwände, nach denen ein solches Modell hohe Verwaltungskosten erzeuge, verkennen außerdem die künftige Entwicklung im Steuerrecht. Auch wenn nicht alle Vorhaben des Steuergesetzgebers tatsächlich umgesetzt werden, hinsichtlich einer Vereinfachung im Steuerrecht läßt sich der Trend hin zu einer automatisierten digitalen Steuerverwaltung erkennen. Angefangen bei den Vereinfachungen im Lohnsteuerabzugsverfahren und über die Abschaffung der nicht mehr zeitgemäßen Lohnsteuerkarten durch eine digitale Lohnsteuerbescheinigung wird die weitere Entwicklung einer forcierten Rationalisierung in der Steuerverwaltung vorgegeben⁶⁴. Damit wäre die für die Umsetzung dieses Modells notwendige Ausweitung des Lohnsteuerabzugsverfahrens bei den Unternehmen leichter umzusetzen als bisher angenommen. Auch die zusätzlichen Einträge auf der künftig abzuschaffenden Lohnsteuerkarte wären in digitaler Form von den Finanzbehörden zu verwalten. Das dazu erforderliche Personal kann von den frei werdenden Personalkapazitäten aus dem Gewerbesteuerabbau gewonnen werden. Per Datenaustausch zwischen der Finanzverwaltung und den Unternehmen sind die für den Lohnsteuerabzug erforderlichen Angaben einmal im Jahr zu aktualisieren.

(3) Zu einer möglichen zusätzlichen Steuerbelastung

Gegen die Einführung kommunaler Zuschläge auf die Einkommensteuer wird angeführt, daß angesichts der **gegenwärtigen Einkommensteuerbelastung** ein weiterer Zuschlag nicht in Frage käme⁶⁵. Des weiteren wird vorgebracht, daß es nicht im Interesse der Gemeinden liegen könne, daß sie noch stärker in die allgemeine Steuerentlastungs- und Kompensationsproblematik bundesgesetzlich geschnürter Reformpakete involviert werden⁶⁶. Der genannten Einkommensteuerbelastung muß jedoch entgegengehalten werden, daß vor Umsetzung des Zuschlagsmodells eine grundlegende Einkommensteuerreform notwendig wäre. In einer solchen Reform wäre vordringlich die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage durch den Abbau

⁶⁴ Vgl. unter C.IV.2.b.dd) in dieser Arbeit, S. 113 f.

⁶⁵ Ritter, BB 1983, 389, 390 f.

⁶⁶ Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 75 f. Nach Wendt erscheint eine gewisse Abhängigkeit der Gemeinden von der staatlichen Einkommensteuergesetzgebung kaum vermeidbar, Wendt, BB 1987, 1677, 1682. Dies resultiert bereits aus der Forderung, eine Gemeindeeinkommensteuer möglichst nah an die staatliche Einkommensteuer anzulehnen. Als Folge ergibt sich eine Kollision zwischen den Kriterien der Steuervereinfachung und der Stetigkeit der Gemeindeeinnahmen.

von Steuervergünstigungen zu verbreitern, um die Steuersätze merklich senken zu können⁶⁷. Damit wäre der Spielraum für eine kommunale Zuschlagslösung gegeben, um eine zusätzliche Steuerbelastung der Steuerpflichtigen zu vermeiden⁶⁸. Aus der Verbreiterung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage ergäbe sich für den Gesetzgeber weniger Spielraum, innerhalb der Einkommensteuer die allgemeine Steuerentlastungs- und Kompensationsproblematik zum Nachteil der Kommunen zu verschärfen. Die eingeschränkte Abhängigkeit der Gemeindesteuereinnahmen von der Bundessteuergesetzgebung verbesserte zudem die Stetigkeit der kommunalen Steuereinnahmen.

Andererseits sollte die zusätzliche Belastung der Steuerpflichtigen nicht überschätzt werden, da es sich lediglich um ein Zuschlagsrecht auf die staatliche Einkommensteuer handelt, das erst nach einer Senkung des progressiven Einkommensteuertarifs zum Zuge käme. Der anzuwendende Hebesatz müßte zwar grundsätzlich in seiner Höhe begrenzt werden, damit keine unzumutbaren Belastungen entstehen. Eine Begrenzung eigener Art ergäbe sich aber aus der interkommunalen Konkurrenz, des daraus resultierenden Steuerwettbewerbs⁶⁹ sowie aus Reflexionen der Gemeindeeinwohner. Der aus der interkommunalen Konkurrenz entstehende Leistungswettbewerb stellt die Gemeinden vor die Wahl, entweder höhere Steuern zu erheben – dann müssen sie ihren Bürgern entsprechende Leistungen anbieten, welche die steuerliche Mehrbelastung rechtfertigten. Oder aber die Gemeinden erheben niedrigere Steuern, bieten aber auch weniger Leistungen an. Der Wettbewerbsdruck auf die Gemeinden entsteht dadurch, daß Bürger oder Unternehmen abwandern könnten.

Ferner träten die **Einwohner** in fühlbare Beziehung zu ihrer Kommune, weil sie der Kommunalpolitik **als zusätzliches Kontrollgremium** gegenüberstünden. Die Kommunalpolitik müßte sich vor dem Bürger wegen geplanter Ausgaben und der damit verbundenen künftigen Steuerbelastung rechtfertigen. Damit würden solche kommunalen Projekte (z.B. Stadion) in Frage gestellt, die ohne zusätzlichen Nutzen die künftige Steuerbelastung der Gemeindeeinwohner erhöhten⁷⁰. Dieser Rückkopplungseffekt wäre freilich auch im Verhältnis der Kommunen zu ihren ortsansässigen Unternehmen zu beobachten; auch wenn die Unternehmen

⁶⁷ Ähnlich *Reiß*, DStR 1999, 2011, 2018.

⁶⁸ *Wendt*, BB 1987, 1677, 1683; *Ritter*, BB 1983, 389, 391.

⁶⁹ Ähnlich *Schulze zur Wiesche*, BB 2003, 2158.

⁷⁰ *Zimmermann* spricht in diesem Zusammenhang von der Möglichkeit einer (freiwilligen) erhöhten „Selbstbesteuerung“, die sich Bürger selbst auferlegten, falls sie eine bestimmte Ausstattung in ihrer Gemeinde wünschten; vgl. *Zimmermann*, Kommunalfinanzen, 1999, S. 178 f.; *Broer*, Wirtschaftsdienst 2001, 713, 714.

überwiegend an einer optimalen Infrastruktur interessiert sind. Ihr Hinzutreten als weitere Interessengruppe könnte die Steuerverschwendung zugunsten einer notwendigen Erhaltung und Erweiterung bestehender Infrastruktur begrenzen. Schließlich geht es darum, den Nutzen von arbeitsplatzschaffenden Unternehmen dem fraglichen Nutzen so mancher kommunaler Projekte voranzustellen. Über diesen Interessengegensatz könnten zukünftig Steuermittel effizienter verwendet und die Steuerbelastung aller Gruppen könnte minimiert werden.

Aus der Einführung kommunaler Zuschläge auf die Einkommensteuer könnte die **Schlechterstellung der privaten Haushalte bzw. der freien Berufe sowie der Land- und Forstwirtschaft** angenommen werden, weil nun auch auf ihre Einkommensteuer der kommunale Zuschlag erhoben wird. Deren Einbeziehung wird insbesondere mit allokativen Gesichtspunkten begründet⁷¹. *Broer* führt hierzu weiter aus⁷²: „Denn nur wenn den Bürgern bzw. allen Unternehmen und nicht nur den Gewerbebetrieben die Kosten ihrer Wünsche angelastet werden, also die (gruppenmäßige) fiskalische Äquivalenz gegeben ist, kann zwischen dem Nutzen der zusätzlichen öffentlichen Leistungen und den Nutzeneinbußen durch die (Steuer-) Finanzierung dieser Leistungen abgewogen werden. Bisher wurden den Bürgern, den freien Berufen sowie der Land- und Forstwirtschaft die tatsächlichen Kosten der Leistungen nicht wirklich offengelegt. Ein höherer Finanzierungsanteil der Einwohner im Vergleich zu den Unternehmen ist auch deshalb gerechtfertigt, weil die Einwohner mit Abstand am stärksten die kommunalen Leistungen in Anspruch nehmen und von ihnen profitieren“. In bezug auf die freien Berufe sowie die Land- und Forstwirtschaft mag man dem zustimmen; nicht aber hinsichtlich der Einwohner. Einerseits kann man davon ausgehen, daß nicht alle Arbeitnehmer am Ort ihres Arbeitsplatzes wohnen. Andererseits sind viele in einer Gemeinde ansässigen kleinen und mittelständischen Unternehmen (z.B. Freiberufler, Handwerker, Bäcker, Metzger etc.) auch von der Kaufkraft solcher Einwohner abhängig, die außerhalb der Gemeinde berufstätig sind. Aus diesem gegenseitigen Abhängigkeitsverhältnis wären Unternehmen und Einwohner zu gleichen Teilen an den kommunalen Lasten zu beteiligen.

Auch der Gesichtspunkt, daß im Rahmen eines Zuschlagsrechtes auf die Einkommensteuer die Zahl der Steuerpflichtigen im Vergleich zur Gewerbesteuer erheblich ausgeweitet wird, spricht gegen eine zusätzliche Steuerbelastung. Weil in die Gemeindefinanzierung **künftig**

⁷¹ *Haller*, Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern, 1987, S. 68 f., 70 f.

⁷² *Broer*, DStZ 2001, 622, 625; zur fiskalischen Äquivalenz vgl. auch *Zimmermann*, Kommunal финанzen, 1999, S. 39, 127 f., 153 f.

mehr Steuerpflichtige einbezogen werden und ihnen die kommunale Belastung offengelegt wird, würden sie sich stärker in der Kommunalpolitik engagieren. Dies führte zu einer Intensivierung des Interessenwettbewerbs innerhalb der Kommunalpolitik. Insbesondere können dadurch unnötige Investitionen vermieden werden, weil sie sich auf die kommunale Steuerbelastung aller Interessengruppen auswirken.

(4) Zu möglichen Verschiebungen im Steueraufkommen der Gebietskörperschaften

Aus der Erhebung einer Gemeindeeinkommensteuer hätten Bund und Länder **keine Einnahmeneinbußen** zu befürchten⁷³. Der kommunale Zuschlag würde - so wie bisher bei der Gewerbesteuer - lediglich auf die Einkommensteuer zugreifen. Mit dem Gewerbesteuerabbau entfielen die bisherige Minderung des Einkommensteueraufkommens durch Betriebsausgabenabzug und Anrechnung nach § 35 EStG. Sollen die Steuereinnahmen von Bund und Ländern aus der Einkommensteuer konstant bleiben, wären die Bandbreiten möglicher kommunaler Zuschläge erst nach Justierung der staatlichen Tarife festzulegen. Damit könnten Verschiebungen im Steueraufkommen der Gebietskörperschaften vermieden werden.

Hinsichtlich des Steueraufkommens der Gemeinden wären Steuerverschiebungen zugunsten von Bund und Ländern vermeidbar. Dies ergibt sich bereits aus der **Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen**, insbesondere durch die Erfassung der freien Berufe bzw. der Land- und Forstwirtschaft. Ferner sind die Freibeträge bei der Einkommensteuer niedriger als bei der Gewerbesteuer, wodurch mehr Steuerpflichtige als bisher zur Gemeindefinanzierung beitragen. Durch die Einbeziehung aller Steuerpflichtigen sind die Kommunen künftig nicht mehr von der Ertragsentwicklung einzelner Unternehmen abhängig, weil fortan sämtliche ortsansässigen Unternehmen für die Kommunalbesteuerung erfaßt werden. Aus der Einbeziehung aller von den Gemeindeleistungen profitierenden Gruppen kann ein vorgegebenes Steueraufkommen bereits mit einem relativ niedrigen Hebesatz erreicht werden. In der Gestaltung des Hebesatzrechtes mit Wirkung für alle Gemeindegruppen kann so ein wirksamer Hebel für die notwendige Kompensation des Abbaus der Gewerbesteuer und des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer gesehen werden.

⁷³ Bezüglich des Aufkommens aus der Einkommensteuer: vgl. *Hansmeyer/Zimmermann*, AfK 32 (1993), 221 ff.; *Beland*, AfK 37 (1998), 104 ff.; *Hansmann*, Kommunal Finanzen, 2000, S. 273.

(5) Zu möglichen Wanderungsbewegungen

Als Nachteile aus der Einführung kommunaler Zuschläge auf die Einkommensteuer werden mögliche **Wanderungsbewegungen** genannt. Einwohner mit überdurchschnittlich hohem Einkommen könnten aus Gemeinden mit einer hohen kommunalen Steuerbelastung wegziehen und dort ihren Wohnsitz wählen, wo der Zuschlag relativ niedrig ausfällt⁷⁴. Die Wanderungsbewegungen trafen insbesondere Großstädte, die - bereits seit geraumer Zeit als Folge von Suburbanisierungsprozessen Einnahmeverluste bei der Einkommensteuer erleidend - ihre bereits hohen Hebesätze noch weiter erhöhen müßten⁷⁵. Auch vom *Deutschen Städtetag* wird die Einführung eines gemeindlichen Hebesatz- oder Zuschlagsrechts für die gemeindliche Beteiligung an der Einkommensteuer abgelehnt. Aufgrund des bei der Verteilung angewandten Wohnsitzprinzips seien die Kernstädte voraussichtlich gezwungen, ihre Bürger stärker zu belasten als die Umlandgemeinden, woraus sich eine weitere Verschärfung der Stadt-Umland-Probleme ergebe⁷⁶. Die Ursachen der gegenwärtigen Stadt-Umland-Probleme liegen vorwiegend in der Zeit vor 1969, in welcher die Gewerbesteuer ca. 80% aller Gemeindesteuereinnahmen ausmachte. *Zimmermann* beschreibt die damit verbundene Problematik wie folgt⁷⁷: „Vor 1969 war im Stadt-Umland-Verhältnis die Tendenz zu beobachten, daß eine Gemeinde gern Gewerbestandorte auswies und weit weniger gern Wohngebiete. Insbesondere in Ballungsgebieten ist dann eine sehr einseitige Orientierung der Gemeinden zu erwarten. Sie wirkt dem gesamtwirtschaftlichen Wachstum entgegen, denn dies kann nur stattfinden, wenn Gemeinden sowohl Arbeitsplätze als auch Wohnraum gleichermaßen gern bereitstellen“. Schließlich wurde durch die Finanzreform 1969 mit der Abführung eines Teils der Gewerbesteuereinnahmen (sog. Gewerbesteuerumlage) an Bund und Länder sowie der gleichzeitigen Einführung eines gemeindlichen Einkommensteueranteils das Gewicht der Gewerbesteuer bei den Gemeindesteuereinnahmen reduziert, um hierdurch den genannten Fehlentwicklungen zu begegnen⁷⁸. Mangels vollständiger Kompensation der vergangenen Fehlentwicklungen bis in die heutige Zeit werden die gegenläufigen Entwicklungen, welche durch die verminderte

⁷⁴ *Dohmen*, ZKF 1996, 122, 123; *Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen*, Gutachten, 1991, Rz. 249.

⁷⁵ *Hansmann*, Kommunal финанzen, 2000, S. 272.

⁷⁶ *Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 146 f.; *Zitzelsberger* führt hierzu weiter aus: „Aus gemeindlicher Sicht spricht entscheidend gegen den Vorschlag, daß eine ausschließlich am Wohnsitzprinzip anknüpfende Haupt-Steuerquelle der interkommunalen Lastenverteilung nicht gerecht werden könnte. Es zeigt sich wieder deutlich: Wer dem äquivalenztheoretischen Ansatz jede Berechtigung abspricht, kann z.B. auch den Interessengegensatz zwischen Kernstadt und Umlandgemeinden nicht sachgerecht lösen“; vgl. *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 75.

⁷⁷ *Zimmermann*, Kommunal финанzen, 1999, S. 180.

⁷⁸ *Institut „Finanzen und Steuern“*, Gewerbesteuerreform, 1976, S. 55 f.; *Kröll*, Gewerbesteuer, 1959, S. 110.

Gewichtung der Gewerbesteuer in den Gemeindesteuereinnahmen durchaus gewollt waren, als Nachteile angeführt. Diese Versäumnisse aus der Vergangenheit rechtfertigen jedoch nicht eine höhere Belastung der Einwohner, um nachträglich den Ausweis von Wohngebieten zu forcieren⁷⁹. Schließlich hängt die Prosperität einer Gemeinde von der Ausgewogenheit des Dreiecksverhältnisses von Gemeinde, Unternehmen und Einwohnern ab.

Gegen die Einführung kommunaler Zuschläge auf die Einkommensteuer wird u.a. vorgebracht, daß durch das höhere Gewicht der Einkommensteuer an den kommunalen Einnahmen kleinere Gemeinden mehr gewinnen als Großstädte. Dem muß aber widersprochen werden: Einerseits ist es möglich, solchen Wanderungsbewegungen durch eine angepaßte Steuerverteilung zu begegnen. Andererseits ist fraglich, ob überhaupt solche Wanderungsbewegungen auftreten werden. Interessanter ist aber die Frage, ob unterschiedliche interkommunale Finanzausstattungen als Ursache solcher Wanderungsbewegungen auszugleichen sind⁸⁰.

Die Steuerverteilung könnte in mehrfacher Hinsicht angepaßt werden. So wäre ein Ausgleich dadurch möglich, daß die Lohnsteuer nicht mehr am Wohnort, sondern am Arbeitsort abzuführen ist⁸¹. Einer Aufkommenskonzentration zugunsten von Wohnsitz- und zu Lasten von Arbeitsortgemeinden bzw. einer unerwünschten Verlagerung des Steueraufkommens von Industriezentren auf Wohnorte wäre durch entsprechende Aufteilungsregeln zu begegnen⁸². Alternativ könnte der Nachteil für die Großstädte über eine höhere Umsatzsteuerbeteiligung⁸³ oder durch Zuschläge auf die Körperschaftsteuer vermieden werden⁸⁴. Auch sollten die Kapplungsgrenzen bzw. Sockelbeträge angehoben werden oder sogar gänzlich wegfallen, sofern am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer festgehalten werden soll⁸⁵. Allerdings würde sich das Problem der Steuererlegung bei Einführung kommunaler Zuschlagsrechte auf die Einkommensteuer ohnehin neu stellen. Denn im Unterschied zu *Broer* fordert der *BDI/VC*

⁷⁹ So aber *Broer*, DStZ 2001, 622, 625.

⁸⁰ Vgl. dazu im nachfolgenden Gliederungspunkt in dieser Arbeit, S. 166 ff.

⁸¹ *Hansmann*, Kommunal финанzen, 2000, S. 273.

⁸² *Schneider*, BB 2000, 1322, 1323; *Broer*, DStZ 2001, 622 ff., 627. *Broer* schlägt vor, den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer nicht mehr ausschließlich nach dem Wohnsitz, sondern z.B. hälftig nach dem Wohnsitz- und Betriebsstättenprinzip zu verteilen. Seinen Berechnungen zufolge erscheint es fraglich, ob tatsächlich im größeren Umfang steuerinduzierte Wanderungsbewegungen aufträten, weil ein Umzug mit Kosten und längeren Anfahrtszeiten verbunden sei. Zusätzlich sei zu bedenken, daß die konkurrierenden Umlandgemeinden ihre Zuschläge anpaßten, so daß die steuerliche Entlastung letztlich noch geringer sein dürfte.

⁸³ *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 27 f.; *Jachmann*, DStJG 25 (2002), S. 195 ff., 249 ff.

⁸⁴ *Ritter*, Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001, S. 457, 470, 472; *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1441; *Reiß*, DStR 1999, 2011, 2018; *Broer*, DStZ 2001, 622, 624; kritisch *Karrenberg*, ZKF 1995, 74, 79.

⁸⁵ *Zimmermann*, Kommunal финанzen, 1999, S. 179 f.

die Abschaffung der Gewerbesteuer, der Gewerbesteuerumlage und des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer. *Broer* hingegen will nur die Gewerbesteuer und die Gewerbesteuerumlage durch einen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ersetzen⁸⁶. Folglich stellt sich beim *BDI/VCI*-Vorschlag nicht das Problem der Verteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer⁸⁷. Vielmehr werden die verschiedenen Einkunftsarten nach dem Betriebsstätten- oder Wohnsitzprinzip verteilt⁸⁸. Damit wären die Kommunen angehalten, den Ausweis von Wohn- und Industriegebieten gleichermaßen zu forcieren, weil sie die volle Einkommensteuer ihrer Einwohner und Unternehmen erhielten und nicht wie bisher am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer pauschal partizipieren⁸⁹.

Durch die Abschaffung der Gewerbesteuer, der Gewerbesteuerumlage sowie des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer würde beim *BDI/VCI*-Vorschlag die Gemeindefinanzierung transparenter, weil die kommunalen Einnahmen vorwiegend aus dem kommunalen Zuschlag resultierten. Dies erleichterte den Vergleich von kommunalen Einnahmen und Ausgaben zur Beurteilung anstehender Investitionen. Damit verbunden wäre eine höhere Transparenz in der Steuerbelastung der Einwohner, weil sich die Gemeinde hauptsächlich vom kommunalen Zuschlag finanzierte und der Bürger dies aus seinem Steuerbescheid erkennen kann. Zwar würden Wanderungsbewegungen von hoch- zu niedrig besteuerten Gemeinden begünstigt. Als Garant für eine dauerhaft niedrige Steuerlast dienen solche steuerlich motivierte Wanderungen aber nicht, weil die Gemeinden die Höhe ihrer Zuschläge jährlich variieren können. Aus einem einst gedachten Steuervorteil könnte sich dann schnell eine höhere Steuerlast ergeben. Allerdings sei selbst angesichts der gegenwärtigen Steuerbelastung des einzelnen, der die Sensibilität gegenüber Veränderungen in der Steuerbelastung erhöhen müsse, davor zu warnen, die Bedeutung der Höhe des Steuersatzes für Abwanderungsentscheidungen zu überschätzen⁹⁰. Um einen bundesweiten Überblick über sämtliche kommunale Steuerbelastungen erstellen zu können, müßten die im Gegenzug angebotenen öffentlichen Leistungen verglichen werden. Das erscheint angesichts der jährlich notwendigen Aktualisierungen fast unmöglich. Möglich dagegen ist es, sich einen Überblick über die Steuerbelastung in der Nähe des Wohn-, Arbeitsortes oder Unternehmensstandortes zu verschaffen. Ob sich dann aber der

⁸⁶ *Broer*, Wirtschaftsdienst 2001, 713, 714 f.; *Broer*, DStZ 2001, 622, 623.

⁸⁷ *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 19.

⁸⁸ Ebenda, S. 18; so bereits *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1441.

⁸⁹ Bei der geltenden Verteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer bewirkt die Deckelung eine Umverteilung der Einkommensteuer von der Stadt in das Umland, weil bei der Verteilung nur Einkommen bis zu einer bestimmten Höchstgrenze erfaßt werden (§ 3 Abs. 1 Gemeindefinanzreformgesetz).

⁹⁰ *Wendt*, BB 1987, 1677, 1685; a.A. *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 119.

Umzug in die nähere Umgebung allein aus steuerlichen Gründen lohnt, ist fraglich. Schließlich ist zu bedenken, daß sich die Standortwahl nicht nur an steuerlichen, sondern auch an weiteren Kriterien orientiert. Sind einem Unternehmen z.B. bestimmte Infrastrukturangebote besonders wichtig, so wird es seine Standortwahl danach ausrichten. Legen Bürger für ihre künftige Wohnortwahl besonderen Wert auf ein bestimmtes Niveau an kulturellen Einrichtungen oder wollen sie in der Nähe ihres Arbeitsplatzes wohnen, werden auch sie sich danach richten. Demzufolge sind Wanderungen durchaus erwünscht⁹¹. Die mit dem Leistungsangebot verbundene Steuerbelastung muß dann aber akzeptiert werden.

Insgesamt erscheint es unwahrscheinlich, daß durch die Einführung kommunaler Zuschläge auf die Einkommensteuer verstärkt Wanderungsbewegungen auftreten werden⁹². Einerseits kann abhängig vom zugrundeliegenden Konzept mit einer entsprechenden Steuerverteilung reagiert werden. Andererseits ist ein Teil dieser Wanderungsbewegungen durchaus gewollt, weil sich darin die unterschiedlichen Präferenzen von Unternehmen und Bürgern offenbaren. Darüber hinausgehende Wanderungsbewegungen können nahezu ausgeschlossen werden, weil die kommunale Steuerbelastung sowohl für die unternehmerische als auch für die bürgerliche Standortwahl eine untergeordnete Rolle spielt.

(6) Zu möglichen Unterschieden in der kommunalen Finanzausstattung

Aus der Erhebung des kommunalen Zuschlags auf die Einkommensteuer, der in den verschiedenen Gemeinden zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung führen kann, werden interkommunale Finanzkraftunterschiede angenommen⁹³. Das damit verursachte Steuergefälle bewirke dann ein Wohlstandsgefälle, das die Unterschiede zwischen reichen und armen Gemeinden noch weiter verstärken könne⁹⁴.

Dieser Einwand überzeugt nicht: Nach *Engels* ergibt sich bereits aus Allokationsgesichtspunkten, daß die unterschiedliche Finanzausstattung entgegen der Ansicht des *Wissenschaftlichen Beirats* eigentlich als Vorteil zu werten sei⁹⁵. Er führt dazu weiter aus: „Nur so gelingt eine rationale Aufteilung auf öffentliche und private Güter (...). In jeder Gemeinde sollten die

⁹¹ *Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip, 2001, S. 334.

⁹² So auch *Broer*, DStZ 2001, 622, 627.

⁹³ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 141.

⁹⁴ Ähnlich *Wendt*, BB 1987, 1677, 1683, 1684.

⁹⁵ *Engels*, WPg 1983, 665, 668.

Bürger dieser Gemeinde rational darüber entscheiden können, wie sie ihr Einkommen auf die Beschaffung öffentlicher und privater Güter aufteilen wollen. Sind die Bürger einer Gemeinde wohlhabend, dann werden sie bereit sein, großzügige öffentliche Parks, künstlerische Brunnen, repräsentative Rathäuser zu finanzieren. Baut eine Gemeinde ärmerer Einwohner in demselben Umfang Schwimmbäder, Brunnen und Rathäuser, so verschwendet sie das Geld ihrer Bürger. Für diese ärmeren Bürger wäre es zweckmäßiger, sie hätten mehr Geld für den eigenen privaten Bedarf und würden sich mit bescheideneren Brunnen und Rathäusern begnügen. Hinter der Vorstellung, alle Gemeinden sollten dieselbe Finanzausstattung haben, steht erstens eine soziale Überlegung, die hier fehl am Platz ist. (...) Zum zweiten steckt dahinter wohl unausgesprochen die Ansicht, das Grundgesetz verlange ‚Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse‘ in der Bundesrepublik. Das verlangt das Grundgesetz nicht (...). Andernfalls müßte auch jede Gemeinde ihren eigenen Flughafen verlangen können“⁹⁶.

Dem kann man nur zustimmen. Denn weder aus sozialen Überlegungen⁹⁷ noch aus dem Gesichtspunkt der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse läßt sich eine Nivellierung der interkommunalen Finanzausstattung rechtfertigen⁹⁸. Ansonsten würden sämtliche Bestrebungen der Gemeinden erschwert, durch Eigeninitiative die Höhe ihrer Steuereinnahmen bestimmen zu wollen. Der Gedanke, einen Teil des auf Eigeninitiative beruhenden Erfolges mit weniger aktiven Gemeinden, die auf einen solchen Ausgleich hoffen, teilen zu müssen, würde sämtliche kommunalen Bestrebungen einer aktiven Gestaltung der eigenen Steuereinnahmen lähmen. Die damit ausgelöste Passivität liefe der kommunalen Finanzautonomie zuwider. Letztlich geht es doch um einen gesunden Leistungswettbewerb der Gemeinden. Die Gemeinden können entweder höhere Steuern erheben - dann müssen sie ihren Bürgern Leistungen bieten, welche die Steuern wert sind. Oder die Gemeinden erheben niedrigere Steuern und bieten dafür weniger Leistungen an. Der Gemeinde steht es frei, sich an einem solchen Wettbewerb zu beteiligen. Will sie Abwanderungen ihrer Einwohner und Unternehmen vermeiden, muß sie sich dem Wettbewerb stellen. Das hat zur Folge, daß sich im Zeitverlauf gewisse Nivellierungen einstellen werden. Ein völliger Ausgleich aller interkommunalen Finanzkraftunterschiede erscheint unmöglich, weil es nicht jeder Gemeinde gelingen kann, zugleich ausreichend solvente Unternehmen und Bürger anzusiedeln. Deshalb sind interkommunal unter-

⁹⁶ Ebenda.

⁹⁷ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 120.

⁹⁸ So bereits *Institut „Finanzen und Steuern“*, Gewerbesteuerreform, 1976, S. 37.

schiedliche Ausstattungen hinzunehmen⁹⁹. Nach *Zimmermann* ist dies unter Verteilungsaspekten hinzunehmen, weil es ein niedriger Preis für die hinzugewonnene Stärkung der finanziellen Verantwortung der Gemeinde vor ihren Bürgern ist¹⁰⁰. Es steht den Gemeinden frei, ob eine Einrichtung (z.B. Freibad) über die künftige Erhöhung der Steuerbelastung ihrer Einwohner oder zusätzlich in Kooperation mit den umliegenden Gemeinden finanziert werden soll. Solche Kooperationen können dann unterschiedliche Ausstattungen in den verschiedenen Gemeinden rechtfertigen¹⁰¹, wenn hierdurch die Finanzierung und Auslastung der gewünschten Einrichtung sichergestellt ist¹⁰². Auch könne der bedarfsdeckenden Gemeinde auf dem Weg des Finanzausgleichs die für ihre Tätigkeit benötigten Finanzmittel verschafft werden, soweit die Leistungen nicht über Gebühren oder Beiträge finanziert werden. Dadurch könnte eine Mindestausstattung mit öffentlichen Gütern erreicht, und unerwünschte Auswirkungen der kommunalen Steuerautonomie könnten vermieden werden. Ein Ausgleich interkommunaler Steuerkraftunterschiede darf jedoch nicht angestrebt werden¹⁰³.

Im Ergebnis sind interkommunale Steuerkraftunterschiede nicht auszugleichen. Sie sind notwendig, um die Ausstattung einer Gemeinde mit öffentlichen Gütern und die damit korrespondierende kommunale Steuerbelastung zu offenbaren¹⁰⁴. Über einen gesunden Steuerwettbewerb lassen sich zwar gewisse Unterschiede ebnen, die eine Mindestausstattung an öffentlichen Gütern sicherstellt. Jedoch lassen sich Unterschiede dann rechtfertigen, wenn eine Gemeinde für sich und andere Gemeinden öffentliche Güter bereitstellt, um die Finanzierung und Auslastung zu verbessern.

⁹⁹ Nach Ansicht von *Hansmann* gäbe es im interkommunalen Vergleich weder Verlierer noch Gewinner; vgl. *Hansmann*, Kommunal финанzen, 2000, S. 272; ähnlich *Broer*, Wirtschaftsdienst 2001, 713, 717.

¹⁰⁰ *Zimmermann*, Kommunal финанzen, 1999, S. 178 f.

¹⁰¹ Ähnlich *Wendt*, BB 1987, 1677, 1684.

¹⁰² Eine prognostizierte hohe Auslastung geplanter Projekte begünstigt die Bereitschaft der Bürger, sich an der Finanzierung durch höhere Zuschläge zu beteiligen, wenn sie darin einen Zusatznutzen für sich sehen.

¹⁰³ *Wendt*, BB 1987, 1677, 1684.

¹⁰⁴ Ähnlich *Peffekoven*, Volkswirtschaftliche Korrespondenz, Nr. 7/2003, S. 3.

cc) Zwischenergebnis

Der in jüngster Zeit erneut aufgegriffene Gedanke, die Gewerbesteuer teilweise durch eine Gemeindeeinkommensteuer mit einem kommunalen Hebesatzrecht zu ersetzen, begegnet zwar in der Literatur einigen Bedenken. Bei näherer Betrachtung verwandeln sich diese Bedenken jedoch in Vorteile, die für eine Umsetzung dieses Konzeptes sprechen.

Die mit der Gemeindeeinkommensteuer bewirkte Fühlbarkeit der Belastung bei Bürgern und Unternehmen führt zu einem verstärkten Engagement dieser Gruppen in der Gemeindepolitik. Der Zusammenhang zwischen den auf kommunaler Ebene geplanten Investitionsobjekten mit der Steuerbelastung aller Steuerpflichtigen verbindet alle Unternehmen und Bürger mit der Kommunalpolitik und hat für die Gemeindevertreter zur Folge, daß sie ihre **Kommunalpolitik transparenter** gestalten müssen, um Fragen dieser Gruppen beantworten zu können.

Ein Anstieg der **Verwaltungskosten** erscheint fraglich, weil allein durch den Gewerbesteuerabbau erhebliche Verwaltungskosten eingespart werden. Trotz der Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen können durch einfache Zuschlagserhebung zusätzliche Verwaltungsarbeiten vermieden werden. Im Bereich des Lohnsteuerabzugsverfahrens sind durch die fortschreitende Digitalisierung in der Steuererhebung weitere Erleichterungen möglich.

Aufgrund der Rückkopplung sämtlicher kommunaler Investitionsvorhaben auf die Steuerbelastung aller Steuerpflichtigen ist eine **zusätzliche Steuerbelastung** nicht anzunehmen, weil die Kommunalpolitik stärker in Frage gestellt wird und hierdurch künftig „Millionengräber“ vermieden werden können. Die Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen verstärkt den Interessenwettbewerb innerhalb der Kommunen mit der Folge, daß es den Gemeindevertretern erschwert wird, unrentable Projekte zu realisieren. Durch Anpassung der Wünsche aller Gruppen auf das Finanzierbare sind zusätzliche Steuerbelastungen vermeidbar.

Die vielfach vermuteten **Wanderungsbewegungen** treten nur eingeschränkt auf. Einerseits kann abhängig vom zugrundeliegenden Konzept mit einer entsprechenden Steuerverteilung reagiert werden. Andererseits läßt sich ein Teil dieser Wanderungsbewegungen nicht vermeiden, weil sich darin die unterschiedlichen Präferenzen von Unternehmen und Bürgern zeigen. Allein aus steuerlichen Motiven erzeugte Wanderungsbewegungen sind auszuschließen, weil die kommunale Steuerbelastung sowohl für die unternehmerische als auch bürgerliche Standortwahl nur eine untergeordnete Rolle spielt.

Interkommunale Steuerkraftunterschiede sind nicht auszugleichen, weil sie notwendig sind, die Ausstattung einer Gemeinde mit öffentlichen Gütern und der damit korrespondierenden kommunalen Steuerbelastung zu offenbaren. Über einen intensiven Steuerwettbewerb lassen sich zwar gewisse Unterschiede abbauen und eine Mindestausstattung an öffentlichen Gütern erreichen. Jedoch sind Unterschiede dann gerechtfertigt, wenn eine Gemeinde auch für andere Gemeinden öffentliche Güter anbietet, um deren Finanzierung und Auslastung zu verbessern.

Ein völliger Gewerbesteuerersatz ist über den alleinigen Bezug zur Einkommensteuer nicht zu erreichen, weil es noch der Einbeziehung der Kapitalgesellschaften bedarf, die bislang auch der Gewerbesteuer unterliegen¹⁰⁵. Dies ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang von Gewerbe-, Einkommen- und Körperschaftsteuer. Damit eröffnen sich zugleich weitere Möglichkeiten zur Reform der Unternehmensbesteuerung. Jedenfalls würde auf diese Weise dem Äquivalenzprinzip besser Rechnung getragen als bisher bei der Gewerbesteuer, weil nun alle Bürger und Unternehmen gleich welcher Rechtsform aufgrund ihrer unmittelbaren finanziellen Betroffenheit der Kommunalpolitik kritisch gegenüberstünden¹⁰⁶.

2. Einführung einer Beteiligung an der Körperschaftsteuer

Obleich die Körperschaftsteuer als abgespaltene Einkommensteuer für nichtnatürliche Personen gilt¹⁰⁷, kann eine Beteiligung der Gemeinden an der Körperschaftsteuer, sei es in Form eines Gemeindeanteils oder Hebesatzrechtes, nur im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Einkommensteuer gesehen werden. Freilich kann eine solche Gemeindebeteiligung den Gewerbesteuerabbau nur teilweise kompensieren, weil das Steueraufkommen aus der Körperschaftsteuer im Vergleich zur Einkommensteuer relativ niedrig ist¹⁰⁸. Soll die Gewerbesteuer durch eine erhöhte Beteiligung der Gemeinden an der Einkommen- und Körperschaftsteuer ersetzt werden, ergibt sich die kommunale Beteiligung an der Körperschaftsteuer aus Art. 3

¹⁰⁵ Der *Wissenschaftliche Beirat* sieht hierin systematische Schwierigkeiten begründet; vgl. *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 120, 141.

¹⁰⁶ *Keß*, FR 2000, 695, 703; *Wendt*, BB 1987, 1677, 1683; *Dziadkowski*, StW 1987, 330, 342; *Engels*, WPg 1983, 665, 668. Zur weiteren Kritik vgl. unter D.II. in dieser Arbeit, S. 148 ff.

¹⁰⁷ *Arndt*, Steuerrecht, 2001, S. 88.

¹⁰⁸ *BMF*, Finanzbericht 2003, Tabelle 12, S. 256 ff.

GG, um eine Gleichbehandlung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits zu erreichen¹⁰⁹.

Die Beteiligung der Gemeinden an der Körperschaftsteuer ergibt sich ferner aus dem Postulat der Rechtsformneutralität, das gerade aus dem Gleichheitssatz abgeleitet wird¹¹⁰. Würde auf eine Beteiligung an der Körperschaftsteuer als teilweisen Ersatz für den Wegfall der Gewerbesteuer verzichtet werden, bevorzugten Gewerbebetriebe die Rechtsform der Kapitalgesellschaft, um so der kommunalen Zusatzbelastung bei der Einkommensteuer zu entgehen. Nach *Broer* wechselten Unternehmen statt den Standort nun die Rechtsform, um der einkommensteuerlichen Belastung zu entgehen¹¹¹.

Vereinzelt wird die Körperschaftsteuer als ungeeignete Gemeindesteuer angesehen. *Zimmermann* begründet dies mit Zerlegungsproblemen, da Unternehmensgewinne am Unternehmenssitz ausgewiesen würden und bei Mehrbetriebsunternehmen eine überzeugende Zerlegung auf die einzelnen Betriebsstätten kaum möglich sei¹¹². Dagegen muß eingewendet werden, daß diese Probleme bislang auch bei der Gewerbesteuer existieren. Eigentlich liegen die Schwierigkeiten in der körperschaftsteuerlichen Organschaft, wonach letztlich die Ergebnisse einer Organgesellschaft für steuerliche Zwecke dem Ergebnis des Organträgers zugerechnet werden. Dieselbe Form der Ergebniszurechnung existiert aber auch bei der gewerbesteuerlichen Organschaft, die zwar mehrmals in der Vergangenheit reformiert wurde bzw. werden sollte, letztlich aber bestehen blieb¹¹³. Den für eine kommunale Beteiligung an der Körperschaftsteuer erforderlichen örtlichen Bezug weisen die einzelnen Betriebsstätten auf. Dem könnte durch eine Zerlegung analog zur Gewerbesteuer Rechnung getragen werden¹¹⁴.

Auch der *Deutsche Städtetag* lehnt einen teilweisen Gewerbesteuerersatz durch eine unmittelbare Körperschaftsteuerbeteiligung ab, weil die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer im Vergleich zur Gewerbesteuer mangels entsprechender gewerbesteuerlicher Hinzurechnungsvorschriften leicht zu gestalten sei¹¹⁵. Daraus ergebe sich, daß das Aufkommen aus der

¹⁰⁹ *Jachmann*, DStJG 25 (2002), S. 195, 250; *Broer*, DStZ 2001, 622, 624; *Keß*, FR 2000, 695, 703; *Arndt*, WUR 1991, 121, 127.

¹¹⁰ *Vogt*, Neutralität, 2003, S. 97.

¹¹¹ *Broer*, DStZ 2001, 622; ähnlich *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 120.

¹¹² *Zimmermann*, Kommunalfinanzen, 1999, S. 172.

¹¹³ *Grützner*, StuB 2003, 262.

¹¹⁴ *Jachmann*, DStJG 25 (2002), S. 195, 250; *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1441.

¹¹⁵ *Kuban*, ZKF 2003, 97, 101.

Körperschaftsteuer noch unstetiger verlaufe als das Aufkommen aus der Gewerbesteuer¹¹⁶. Zwar galt die Körperschaftsteuer bisher als „verlässliche“ Steuer. Mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens brachen aber auch diese Steuereinnahmen weg. Im Jahr 2001 war dieses Steueraufkommen sogar negativ¹¹⁷. Hintergrund ist die Erstattung von Körperschaftsteuerguthaben durch die Finanzverwaltung, welche noch aus Zeiten des Vollenrechnungsverfahrens resultieren und innerhalb eines bestimmten Zeitraumes nach Übergang auf das Halbeinkünfteverfahren zu erstatten sind (§ 37 KStG). Als Rechtfertigung für den Nichteinbezug der Körperschaftsteuer in die gemeindliche Beteiligung kann das unverlässliche Steueraufkommen aber nicht gelten. Andernfalls würden diejenigen benachteiligt werden, die ausschließlich der Einkommensteuer unterliegen, insbesondere aber, was den Bezug zur Körperschaftsteuer angeht, Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Die Erstattung der Körperschaftsteuerguthaben kann überdies als einmaliger Effekt angesehen werden, weil sie nur innerhalb eines bestimmten Zeitraums möglich ist. Aufgrund der angespannten Finanzlage vieler Unternehmen kann davon ausgegangen werden, daß ein großer Teil der Körperschaftsteuerguthaben bereits realisiert wurde mit der Folge, daß sich das Körperschaftsteueraufkommen wieder normalisieren wird¹¹⁸. Ferner obliegt es dem Gesetzgeber, das Körperschaftsteueraufkommen durch gezielte Maßnahmen zu korrigieren¹¹⁹. Die jüngsten Initiativen der Europäischen Kommission zur Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften werden mittelfristig auch zur Stabilisierung dieser Steuereinnahmen beitragen¹²⁰.

Im Ergebnis ist eine kommunale Beteiligung an der Körperschaftsteuer sowohl aus gleichheitsrechtlichen wie auch aus systematischen Überlegungen¹²¹ erforderlich. Aus dem Gleichheitsgrundsatz und der daraus abgeleiteten Rechtsformneutralität ergibt sich, daß eine einheitliche Unternehmensbesteuerung die kommunale Beteiligung an der Körperschaftsteuer erfor-

¹¹⁶ *Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 146 f.; *Broer*, DStZ 2001, 622, 627. Bei der Körperschaftsteuer zeigt sich im Vergleich zu den übrigen Steuerarten eine außergewöhnliche Einnahmenentwicklung: In der ersten Hälfte der neunziger Jahre ging das Körperschaftsteueraufkommen stark zurück und nahm erst 1996 wieder zu. In 2001 gab es einen derart kräftigen Einbruch der Körperschaftsteuereinnahmen, daß sich erstmals ein negativer Betrag ergab. Gründe hierfür waren neben der Senkung der Körperschaftsteuersätze und neben der Konjunkturabhängigkeit vor allem der Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren. Vgl. *Institut „Finanzen und Steuern“*, Entwicklung, 2002, S. 16 ff.; *BMF*, Steueraufkommen, 2002, S. 1 ff.

¹¹⁷ *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 266.

¹¹⁸ *Homburg*, Stbg 2002, 564; *Deutsche Bundesbank*, Monatsbericht Mai 2003, 52, 54*. Eine Stabilisierung des Körperschaftsteueraufkommen ist bereits im Jahresverlauf 2003 zu erkennen; vgl. *Deutsche Bundesbank*, Monatsbericht Juli 2003, 54*; *Deutsche Bundesbank*, Monatsbericht August 2003, 54*.

¹¹⁹ Zur eingeschränkten bzw. zeitlich versetzten Erstattung von Körperschaftsteuer-Guthaben vgl. FAZ v. 2.4.2003, Nr. 78, S. 13; FAZ v. 3.4.2003, Nr. 79, S. 13.

¹²⁰ *Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 2003, S. 354 ff.; *Fuest/Huber*, Steuern als Standortfaktor, 1999, S. 37 f.

¹²¹ Ähnlich *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 141.

dert. Auch aus der Systematik der Bemessungsgrundlagen von Gewerbe-, Einkommen- und Körperschaftsteuer ist eine solche Beteiligung zu fordern, weil die gewerbsteuerliche an die einkommen- und körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage anknüpft. Ein Gewerbesteuerabbau muß diese Systematik berücksichtigen, indem eine kommunale Beteiligung an der Körperschaftsteuer sichergestellt wird. Dabei bestehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten analog zur kommunalen Beteiligung an der Einkommensteuer, nämlich in Form einer pauschalen Beteiligung oder in Form der Einrichtung eines Hebesatzrechtes an der Körperschaftsteuer. Soll die Finanzautonomie der Gemeinden gestärkt, mehr Wettbewerb zwischen den Gemeinden erzeugt und das kommunale Interesse an der Ansiedlung von Kapitalgesellschaften forciert werden, kommt nur die Einrichtung eines Hebesatzrechtes an der Körperschaftsteuer in Frage.

3. Kommunalen Zuschlag auf die bundesgesetzlich geregelte Einkommen- und Körperschaftsteuer

Als möglicher Ersatz kann ein Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erfolgen¹²². Ein alleiniges Zuschlags- oder Hebesatzrecht auf die Einkommensteuer, wie in Art. 106 Abs. 5 GG vorgesehen, ist aus steuersystematischen und verfassungsrechtlichen Gründen auf die Körperschaftsteuer auszuweiten¹²³. Sonst würden Kapitalgesellschaften von der kommunalen Finanzierung ausgenommen. Aus der gruppenspezifischen fiskalischen Äquivalenz ergibt sich aber, daß alle Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform zur kommunalen Finanzierung beitragen müssen¹²⁴. Zur Wahrung von Rechtsformneutralität sollte die Höhe des kommunalen Zuschlagssatzes für Kapital- und Personengesellschaften gleich sein¹²⁵.

Die Einrichtung eines Hebesatzrechtes an der Einkommensteuer könnte in der Ausgestaltung einer kommunalen Einkommensteuer als hebesatzabhängige kommunale Zuschlagsteuer zur Einkommensteuer erfolgen. Dafür wäre die durch Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG eröffnete Möglichkeit zu nutzen, den Gemeinden durch Bundesgesetz ein Hebesatzrecht für ihren Anteil an der Einkommensteuer einzuräumen¹²⁶. Weil das genannte Hebesatzrecht nicht auf den Ge-

¹²² *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 18 ff.; *Reiß*, DStR 1999, 2011, 2018; *Broer*, DSStZ 2001, 622; *Ritter*, Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001, S. 457, 470 f.

¹²³ Siehe dazu unter D.II. in dieser Arbeit, S. 148 ff.

¹²⁴ *Broer*, Wirtschaftsdienst 2001, 713, 714.

¹²⁵ *Fuest/Huber*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 31.

¹²⁶ *Jachmann*, DStJG 25 (2002), S. 195 ff., 246; *Broer*, DSStZ 2001, 622 f.; *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 18 ff.

meindeanteil an der Einkommensteuer, sondern an einer kommunalen Bemessungsgrundlage anknüpfen sollte, wäre Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG derart zu ändern, daß das Hebesatzrecht statt an den Gemeindeanteil an einer kommunalen Besteuerungsbasis anknüpft. Über den Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer würden nach dem Äquivalenzprinzip alle steuerpflichtigen Unternehmen und Einwohner zur Finanzierung ihrer Gemeinden beitragen¹²⁷. Ferner würde die kommunale Selbstverwaltungsgarantie beachtet werden, weil Einkommen- und Körperschaftsteuer als wirtschaftskraftbezogene Steuerquellen gelten¹²⁸.

Der Zuschlag auf die Körperschaftsteuer wäre einfach zu realisieren, weil er entweder auf die Bemessungsgrundlage oder auf die vom Finanzamt festgesetzte Steuer zugreift. Aufgrund des proportionalen Körperschaftsteuersatzes hätte die Anknüpfung des Zuschlages entweder auf die Bemessungsgrundlage oder auf die Steuer keine Verzerrungen zur Folge¹²⁹. Nicht dagegen bei der Einkommensteuer: Hier würden sich Progressionseffekte der staatlichen Einkommensteuer auf die kommunale Besteuerung doppelt auswirken, weil ein höheres zu versteuerndes Einkommen einen höheren Steuersatz zur Folge hat. Durch die Anknüpfung des kommunalen Zuschlages auf die Einkommensteuer würde dieser Progressionseffekt in den Bereich der Kommunalbesteuerung transferiert¹³⁰. Mit einer Anknüpfung des kommunalen Zuschlages auf die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage wäre dieser Progressionseffekt zu vermeiden¹³¹. Damit setzten sich die Steuersatzunterschiede zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht im Rahmen der kommunalen Besteuerung fort.

Ein **Vorteil** bestünde darin, daß Bund und Länder durch die Einführung eines kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuerzuschlages **keine Einnahmeneinbußen** erleiden müßten¹³². Denn der kommunale Zuschlag würde - so wie bisher die Gewerbesteuer - nur auf die bereits existierenden Steuern zugreifen. Sollen die Steuereinnahmen von Bund und Ländern

¹²⁷ Broer, Wirtschaftsdienst 2001, 713, 714.

¹²⁸ Zur Einkommensteuer: Nierhaus, in: Sachs, GG, 3. Aufl., Art. 28 Rn. 70; Scholz, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 28 Rn. 84d; ähnlich Bohmann, Gemeindefinanzsystem, 1967, S. 41; zur Körperschaftsteuer: Schemmel, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 71; Broer, DSStZ 2001, 622, 624; Reiß, DStR 1999, 2011, 2018; vgl. auch unter C.II.2. in dieser Arbeit, S. 63 f.

¹²⁹ Broer, DSStZ 2001, 622, 624.

¹³⁰ Wissenschaftlicher Beirat, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 116; Hey, StuW 2002, 314, 322; Fuest/Huber, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 27.

¹³¹ Hey, StuW 2002, 314, 322; Jachmann, Alternative zur geltenden Gewerbesteuer, 2002, S. 18. Dagegen soll nach dem BDI/VCI-Vorschlag der kommunale Zuschlag auf die Steuerschuld erfolgen; vgl. BDI, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 21.

¹³² Zum Aufkommen aus der Einkommensteuer: vgl. Hansmeyer/Zimmermann, AfK 32 (1993), 221-244; Beland, AfK 37 (1998), 104 ff.; Hansmann, Kommunalfinanz, 2000, S. 273.

aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer konstant bleiben, sind die Bandbreiten möglicher Kommunalzuschläge erst nach Justierung der staatlichen Tarife festzulegen. Damit würden Verschiebungen im Steueraufkommen der Gebietskörperschaften vermieden.

Insgesamt erscheint die Erhebung eines kommunalen Zuschlags auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer als die beste Möglichkeit, den Gewerbesteuerabbau zu kompensieren. Damit würden die Vorzüge einer Gemeindeeinkommensteuer mit der nach der Rechtsformneutralität gebotenen Anknüpfung an die Körperschaftsteuer kombiniert. Dies ebnete den Weg für eine weitere Reform der Unternehmensbesteuerung, in der die Besteuerung der Personengesellschaft an die der Kapitalgesellschaft anzunähern ist.

4. Höhere Beteiligung an der Umsatzsteuer

a) Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer

Als weitere Möglichkeit zum Ausgleich des Gewerbesteuerabbaus erhielten die Gemeinden einen höheren Anteil am Umsatzsteueraufkommen. Der gegenwärtig bestehende Anteil am Umsatzsteueraufkommen wurde als Ersatz für den Wegfall der Gewerbesteuer vom Kapital seit dem 1.1.1998 geschaffen (Art. 106 Abs. 5a GG). Eine Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer wäre ohne Verfassungsänderung möglich, da die Einzelheiten in einem Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, geregelt sind (Art. 106 Abs. 5a S. 3 GG i.V.m. § 5a Gemeindefinanzreformgesetz). Zur Änderung solcher zustimmungsbedürftiger Gesetze genügt die Zustimmung des Bundesrates.

Beim Anteil am Umsatzsteueraufkommen handelt es sich um eine Finanzaufweisung, die von den Ländern im Auftrag des Bundes an die Gemeinden weiterzuleiten ist¹³³. Der Nachteil eines höheren Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer besteht darin, daß die Finanzautonomie der Gemeinden im Vergleich zur Gewerbesteuer eingeschränkt wird. Die Gemeinden könnten die Höhe des ihnen zustehenden Steueraufkommens nicht selbst bestimmen, weil die Zuweisung nach einem bestimmten Verteilungsschlüssel erfolgt. Daher sind Streitigkeiten über den maßgeblichen Verteilungsschlüssel vorprogrammiert.

¹³³ Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, 9. Aufl., Art. 106 Rn. 17.

Die erhöhte Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer fördert die Stetigkeit der kommunalen Steuereinnahmen, weil die Einnahmen aus der Umsatzsteuer weniger konjunkturabhängig sind als die Einnahmen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer¹³⁴. Dabei sinkt die **Konjunkturabhängigkeit** der Gemeindefinanzen mit wachsendem Anteil an der Umsatzsteuer gegenüber den Anteilen an der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Der erhöhten Konjunkturstabilität der Gemeindefinanzen steht jedoch die mangelnde Flexibilität der Gemeindeeinnahmen gegenüber, weil der kommunale Anteil an der Umsatzsteuer zugewiesen wird. Eine höhere Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer gegen eine völlige Abschaffung des Hebesatzrechtes stößt aus Sicht der Gemeinden¹³⁵ und teilweise im Schrifttum¹³⁶ auf Ablehnung, weil die Gemeinden das Interesse an der Ansiedlung neuer Unternehmen verlieren würden. Jedoch kann über geeignete orts- und wirtschaftskraftbezogene Verteilungsschlüssel das Interessenband zwischen Unternehmen und Standortgemeinden erhalten bleiben¹³⁷. Dennoch wird durch die Verteilung der Umsatzsteuer nach diesen Schlüsseln auf kommunaler Ebene die Tendenz verstärkt, sich eher auf die Zuweisungen zu verlassen als aktiv an der Ansiedlung neuer Unternehmen interessiert zu sein. Weil sich der Verteilungsschlüssel aus einem gewichteten Durchschnittswert ergibt, würden geringere Anstrengungen bei der Ansiedlung von Unternehmen sich erst Jahre später bemerkbar machen (§ 5b Gemeindefinanzreformgesetz). Dadurch würden mit der Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer falsche Anreize geschaffen. Jedoch soll dies mit den seit dem Jahre 2003 geltenden fortschreibungsfähigen Schlüssel vermieden werden. Gemäß § 5b Gemeindefinanzreformgesetz werden zur Ermittlung des Verteilungsschlüssels neben sozialversicherungspflichtig Beschäftigten noch Sachanlagen, Vorräte sowie Löhne und Gehälter berücksichtigt. Damit werden sowohl Arbeitnehmer, Handelsbetriebe, produzierende Unternehmen als auch Dienstleistungsunternehmen zur Ermittlung des Verteilungsschlüssels einbezogen. Dies schafft den nötigen Anreiz für die Gemeinden, Unternehmen aus allen Branchen anzusiedeln.

Ein Nachteil aus der Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer könnte in einer später notwendigen Erhöhung der Umsatzsteuersätze liegen. Denn weder Bund noch Länder können angesichts der gegenwärtigen Finanzlage auf bereits im Finanzplan berücksichtigte

¹³⁴ So bereits *Reiss/Schneider*, BB 1995, 1265, 1266.

¹³⁵ *Karrenberg/Münstermann*, Gemeindefinanzbericht 2002, S. 1; *Karrenberg*, Gewerbesteuer, 1985, S. 119.

¹³⁶ Stellvertretend *Zimmermann*, Kommunalfinanzen, 1999, S. 189; *Zitzelsberger*, DSiR 2000, 2, 6; *Wendt*, BB 1987, 1677, 1680 f.

¹³⁷ *Broer*, Wirtschaftsdienst 2001, 713, 715; *Reiss/Schneider*, BB 1995, 1265, 1266; *Ritter*, BB 1983, 389, 395; *Beichelt*, DSiZ 1983, 375, 382; *Heckt*, Gewerbesteuer, 1982, S. 9.

Einnahmen verzichten. Als Folge ergäbe sich eine erhebliche Zusatzbelastung insbesondere der unteren und mittleren Einkommen¹³⁸. Daraus würde sich eine Verschiebung von der direkten zur indirekten Besteuerung ergeben¹³⁹. Auch könnten die vom Bundesverfassungsgericht vorgegebenen Höchstgrenzen hinsichtlich der ertragsteuerlichen Belastung leicht umgangen werden, weil Einnahmenverluste aus der Einkommensteuer durch Erhöhung der Umsatzsteuersätze ausgeglichen werden könnten¹⁴⁰. Um dies zu verhindern, sollte eine Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer nur mit Bedacht vorgenommen werden¹⁴¹.

b) Einrichtung eines Zuschlags- bzw. Hebesatzrechtes an der Umsatzsteuer

Die Gemeinden könnten am örtlichen Aufkommen der Umsatzsteuer dadurch beteiligt werden, daß sie einen Zuschlag zur staatlichen Umsatzsteuer erheben würden, den die ortsansässigen Unternehmen zu zahlen hätten. Die Errichtung eines Zuschlags- bzw. Hebesatzrechtes an der Umsatzsteuer bedürfte einer Verfassungsänderung, welche nur mit doppelter Zweidrittelmehrheit möglich ist (Art. 79 Abs. 2 GG).

Die hier genannte Möglichkeit weist gravierende Mängel auf, da das Zuschlags- bzw. Hebesatzrecht praktisch ins Leere laufen kann. Die Umsatzsteuerbefreiungen für Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 UStG) sowie die Abziehbarkeit von Vorsteuern aus unternehmerischen Investitionen werden das Steueraufkommen in den einzelnen Gemeinden so deutlich von der Wertschöpfung innerhalb der Gemeinden lösen, daß sie schon deshalb nicht als wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle wirksam werden kann. In den einzelnen Gemeinden könnte das Pro-Kopf-Aufkommen sogar negativ sein. Vorteile hätten solche Gemeinden, in denen vorwiegend örtliche Handels- und Dienstleistungsunternehmen tätig sind. Nachteile hätten diejenigen Gemeinden, in denen hauptsächlich Industrieunternehmen als Vorproduzenten fungieren, für die regelmäßig hohe Vorsteuerbeträge bzw. geringe Umsatzsteuer-Zahllasten kennzeichnend sind. Das kann dazu führen, daß die Gemeinden im Rahmen ihrer Ansiedlungspolitik stärker an Handels- und Dienstleistungsunternehmen bzw.

¹³⁸ Man denke nur an kinderreiche Familien, die gezwungen sind, den größten Teil ihres disponiblen Einkommens zu konsumieren.

¹³⁹ *Dohmen*, ZKF 1996, 122, 124. Damit verbunden wäre eine weitere Diskussion darüber, ob nicht gänzlich von der Besteuerung der Einkommensentstehung auf die des Konsums überzugehen wäre.

¹⁴⁰ *Arndt/Schumacher*, NJW 1995, 2603, 2605.

¹⁴¹ Das spricht gegen den Vorschlag der FDP, den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer von bisher 2,2% auf 12% zu erhöhen; vgl. FAZ v. 14.5.2003, Nr. 111, S. 13.

an Produzenten der Zwischenstufe (Verarbeitendes Gewerbe) interessiert sind als an der Ansiedlung (vor)produzierender und exportierender Unternehmen.

Die Anwendung differenzierter Zuschlags- bzw. Hebesatzrechte zur staatlichen Umsatzsteuer würde in den Vorsteuerabzug eingehen und damit Ertragsdifferenzierungen unter den Gemeinden losgelöst von der örtlichen Wirtschaftskraft hervorrufen. Wollte man den Gemeindeanteil ganz oder teilweise in seinen Differenzierungen vom Vorsteuerabzug ausnehmen, müßte man innerhalb der Umsatzsteuer zwei zu unterscheidende Belastungstatbestände bilden, was zu einer weiteren Komplizierung des Umsatzsteuerrechts führte¹⁴². Die steuertechnische Realisierung würde damit an die Grenze der Vollziehbarkeit stoßen.

Gegen die Umsetzung dieser Alternative sprechen neben der unnötigen Komplizierung des Umsatzsteuerrechts auch europarechtliche Schranken. Nach Art. 12 Abs. 3 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie wird der Normalsatz der Mehrwertsteuer von jedem Mitgliedstaat als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt. Differenzierungen sind nur für bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen erlaubt (Art. 12 Abs. 4 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie). Diese Ausnahme wird bereits von dem ermäßigten Umsatzsteuersatz des § 12 Abs. 2 UStG ausgefüllt. Weitere Differenzierungen durch kommunale Zuschläge, die je nach Gemeinde auch noch unterschiedlich ausfallen könnten, hätten zu viele unterschiedliche Umsatzsteuersätze zur Folge und sind daher unzulässig¹⁴³. Folglich scheidet die Einrichtung eines Zuschlags- bzw. Hebesatzrechtes an der Umsatzsteuer aus steuertechnischen und europarechtlichen Gründen aus¹⁴⁴.

¹⁴² *Kirchhof*, NJW 2002, 1549 f.; *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 54 f., 56.

¹⁴³ *Broer*, Wirtschaftsdienst 2001, 713, 715.

¹⁴⁴ *Kirchhof*, NJW 2002, 1549 f.; *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 54 ff.; *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 171.

IV. Ergebnis

Alle Modernisierungs- und Revitalisierungsmodelle scheiden als Alternativen für den Gewerbesteuerabbau aus, weil sie bestehende Probleme außer acht lassen und nach dem Motto „alte Steuer, gute Steuer“ verfahren. Die Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht und die Anrechnung nach § 35 EStG bewirken das Dilemma, daß eine geringe Erhöhung der Steuereinnahmen mit einem erheblichen Anstieg der Verwaltungskosten teuer erkauft wird. Alle Modernisierungs- und Revitalisierungsmodelle erscheinen daher eher als Beschäftigungsmaßnahme für die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen ohne langfristige Perspektive.

Ebenso scheidet ein Gewerbesteuerersatz durch ein forciertes Steuererfindungsrecht der Gemeinden aus, weil die Komplexität des deutschen Steuersystems sowie weitere Ineffizienzen verstärkt würden und Kollisionen mit bundesstaatlich geregelten Steuern häufiger auftreten könnten. Die erzielten Steuermehreinnahmen stünden nicht im Verhältnis mit dem bewirkten Anstieg der Verwaltungskosten bei der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen.

Eine erhöhte Beteiligung an der Einkommensteuer kann nicht getrennt von der Körperschaftsteuer betrachtet werden. Soll die Gewerbesteuer durch eine kommunale Beteiligung an den Ertragsteuern ersetzt werden, müssen auch die bisher gewerbesteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften in ein kommunales Besteuerungskonzept einbezogen werden. Hierfür scheint der kommunale Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer als der geeignetste Weg, weil über das Äquivalenzprinzip sowohl Bürger und Unternehmen aller Rechtsformen in die Kommunalpolitik hineinwirken und ihre kommunale Steuerbelastung mitbestimmen können. Damit werden alle Präferenzen auf Gemeindeebene offenbart und nicht wie bisher von den Kommunalpolitikern zu Lasten aller Steuerpflichtigen vermutet. Folglich können die kommunalen Steuereinnahmen sinnvoller verwendet und „Millionengräber“ vermieden werden. Sämtliche Bedenken, die bisher gegen einen kommunalen Zuschlag zur Einkommensteuer vorgebracht wurden, verwandeln sich bei näherer Betrachtung in Vorteile. So bewirkt die Umsetzung dieses Konzepts eine höhere Transparenz in der Kommunalpolitik, weil die Gemeindevertreter häufiger Fragen hinsichtlich geplanter Investitionsprojekte beantworten müssen. Weder führt die Umsetzung dieses Konzepts zu einem Anstieg der Verwaltungskosten noch kann ein Anstieg der Steuerbelastung angenommen werden. Dagegen werden in gewissen Grenzen sowohl Wanderungsbewegungen als auch Unterschiede in der kommunalen Finanzausstattung auftreten. Dabei ist die Vermeidung von Wanderungsbewegungen bzw.

die Nivellierung sämtlicher Unterschiede in der kommunalen Finanzausstattung nicht anzustreben, um den Leistungswettbewerb in und zwischen den Kommunen zu forcieren.

Weil die Einrichtung eines Zuschlags- bzw. Hebesatzrechtes an der Umsatzsteuer aus steuerrechtlichen und europarechtlichen Gründen nicht möglich ist, verbleibt als einzige Möglichkeit die Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer. Dafür spricht die im Zeitverlauf stetige Entwicklung dieser Einnahmequelle aus dem Steuerverbund. Eine Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer sollte jedoch nur in bestimmten Grenzen erfolgen, um das Verhältnis von direkten zu indirekten Steuern zu wahren.

Die Gewerbesteuer ist durch Kombination der oben dargestellten Möglichkeiten zu ersetzen. Dabei sollte die kommunale Umsatzsteuerbeteiligung zunächst unverändert bleiben, während die Beteiligung an der Einkommensteuer umgebaut und die gemeindlichen Einnahmen um die Beteiligung an der Körperschaftsteuer erweitert werden. Der Vorteil einer kommunalen Ertragsbesteuerung liegt in der höheren Transparenz der Kommunalfinanzen und der Sensibilisierung aller Bürger für die Kommunalpolitik. Über die Hebesatzgestaltung bestimmen Bürger und Unternehmen gemeinsam das künftige Volumen kommunaler Steuereinnahmen, mit denen die von ihnen geforderten Ausgaben zu finanzieren sind. Aus Vereinfachungsgründen sollte der Gewerbesteuerersatz ohne jegliche Hinzurechnungen und Kürzungen als Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben werden. Die Kommunalsteuer sollte nicht von der unternehmerischen Bemessungsgrundlage abziehbar sein¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Wellisch, Besteuerung von Erträgen, 2002, S. 963.

E. Beurteilung ausgewählter Gewerbesteuerersatzmodelle

Wissenschaft und Praxis haben in den letzten Jahrzehnten eine Vielzahl von Vorschlägen zum Ersatz der Gewerbesteuer entwickelt¹. So schlug z.B. der *Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* anfangs eine **Wertschöpfungsteuer**² vor, die jedoch aufgrund deutlicher Kritik verworfen wurde³. Zwar befürwortet der *Wissenschaftliche Beirat* neuerdings wieder eine Gemeindeeinkommensteuer⁴. Dennoch ist die Wertschöpfungsteuer nicht ganz „vom Tisch“, weil sie zumindest als Ideenvorlage für alle Revitalisierungsbestrebungen geeignet ist, um die derzeitige Gewerbesteuer ertragsunabhängiger zu gestalten⁵.

Von Gemeindevertretern wird häufig die „**Revitalisierung der Gewerbesteuer**“ verlangt. Hierbei geht es im wesentlichen um den Erhalt der Gewerbesteuer bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Umetikettierung der Gewerbesteuer in eine Wertschöpfungsteuer⁶. Auch bei den Modernisierungs- oder Revitalisierungsmodellen soll an der Gewerbesteuer festgehalten werden. Als umstrittener Vertreter dieser Modernisierungs- oder Revitalisierungsmodelle wird im nachfolgenden Teil auch der Vorschlag der Gemeindegewerbesteuer diskutiert. Daneben werden **kommunale Unternehmensteuerkonzepte** vorgeschlagen, die teilweise den Gedanken der Wertschöpfungsteuer fortführen und am Gewinn bzw. an den Netto-Umsätzen orientiert sind⁷ oder eine allgemeine kommunale Ertragsbesteuerung fordern⁸. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die in jüngster Zeit vorgeschlagenen Modelle, die ausschließlich auf einen Gewerbesteuerersatz gerichtet sind.

¹ Zur Übersicht *Piltz/Rödter/Schaumburg*, Gewerbesteuerreform, 2002, S. 27 ff.; *Montag*, in: Tipke/Lang¹⁶, Steuerrecht, § 12 Rz. 40 ff.; *Wendt*, BB 1987, 1677 Fn. 2.

² *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 52 ff.

³ Ebenda, S. 136 f.; *Sachverständigenrat*, Jahresgutachten 2001/02, BT-Drs. 14/7569, Tz. 380, 383; *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 25 f.; *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 247 ff.

⁴ *Wissenschaftlicher Beirat*, Gutachten zum Länderfinanzausgleich, 1992, S. 100 Fn. 7; vgl. auch *Wendt*, BB 1987, 1677, 1682.

⁵ Im wesentlichen geht es um die Hinzurechnung ertragsunabhängiger Bestandteile bei der Gewerbesteuer. Als Beispiel ist die volle Hinzurechnung der Miet- und Zinsaufwendungen zu nennen; ähnlich *Dohmen*, ZKF 1996, 122, 125; *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, S. 43.

⁶ FAZ v. 22.3.2002, Nr. 69, S. 14; *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 244; *Zitzelsberger*, Entwicklungstendenzen, 1985, S. 54.

⁷ *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 256, 259.

⁸ *Jachmann*, BB 2000, 1432, 1437 ff.

I. Wertschöpfungsorientierte Besteuerung

1. Wertschöpfungssteuer

a) Darstellung des Modells

In der Diskussion über Alternativen zur Gewerbesteuer hat die Idee einer kommunalen Wertschöpfungssteuer viel Aufmerksamkeit erhalten. Nach dem Modell des *Wissenschaftlichen Beirats* wäre die Wertschöpfungssteuer wie folgt konzipiert⁹: Die Wertschöpfung eines Unternehmens entspricht seinem Beitrag zur Erstellung von Gütern und Dienstleistungen. Dieser Beitrag läßt sich ermitteln, indem vom Umsatz die von anderen Unternehmen bezogenen Vorleistungen sowie die Abnutzung von Kapitalgütern und eventuelle Lagerbestandsrückgänge abgezogen werden (subtraktive Methode). Ein zweites, im Ergebnis entsprechendes Verfahren zur Bestimmung der Wertschöpfung eines Unternehmens setzt an den aus der Produktion resultierenden Einkommen an. Danach entspricht die Wertschöpfung der Summe aus Löhnen, Zinsen, Mieten und Gewinnen (additive Methode).

Neben den Gewerbebetrieben sind alle Unternehmen einschließlich der freien Berufe, der Landwirtschaft und der öffentliche Sektor in die Besteuerung einzubeziehen¹⁰. Die Wertschöpfung soll mit einem proportionalen Steuersatz belastet werden, auf den die Gemeinden ihren Hebesatz anwenden können¹¹. Die Steuererhebung soll analog zur Gewerbesteuer erfolgen, indem auf die Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und Körperschaftsteuer ohne Zu- und Abschläge anzuknüpfen ist¹².

b) Würdigung

aa) Zur breiten Ausgestaltung einer Wertschöpfungssteuer

Ein Vorteil der Wertschöpfungssteuer besteht darin, daß das bisherige Aufkommen der Gewerbesteuer durch die breitere Ausgestaltung ihrer Bemessungsgrundlage mit einem relativ niedrigen Steuersatz aufgebracht werden kann. Aufgrund ihrer breiten Bemessungsgrundlage wäre das Steueraufkommen weniger konjunkturabhängig als das der Gewerbesteuer. Über das Hebesatzrecht wird die kommunale Finanzautonomie aufrechterhalten¹³. Aufgrund des aus-

⁹ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 57 ff.

¹⁰ Ebenda, S. 60.

¹¹ Ebenda, S. 63.

¹² Ebenda, S. 68 f.

¹³ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, S. 43.

geweiteten Kreises der Steuerpflichtigen käme es zu einer geringeren Belastung der heute gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen¹⁴. Der Einbezug aller Unternehmen in ein kommunales Besteuerungskonzept vermeidet Verzerrungen, die durch die Konzentration der Gewerbesteuer auf mittlere und große Gewerbebetriebe entstehen¹⁵. Hierdurch werden verstärkt auch kleinere Unternehmen in die kommunale Ansiedlungspolitik einbezogen¹⁶. Insgesamt ergibt sich eine Stärkung des Interessenbandes zwischen Kommunen und Unternehmen.

bb) Zur eingeschränkten Umsetzung des Äquivalenzprinzips und ihre Folgen

Eine Wertschöpfungsteuer wäre fiskalisch ergiebig und könnte problemlos auf die freien Berufe sowie die privaten und öffentlichen Betriebe ausgedehnt werden, die ja ebenso vom kommunalen Leistungsangebot profitieren¹⁷. Weil aber die Gemeindeglieder auch in den Genuß kommunaler Leistungen kommen, müßte nach dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz auch diese Gruppe einer gesonderten Besteuerung unterliegen¹⁸. Der *Wissenschaftliche Beirat* formuliert dies wie folgt¹⁹: „Da der Finanzbedarf einer Gemeinde neben der örtlichen Produktion auch von den Einwohnern der Gemeinde abhängt, sollte der zweite Hauptpfeiler des Kommunalsteuersystems in einer Steuer bestehen, die zweckmäßigerweise an das Einkommen der Gemeindebürger anknüpft“. Dies erhöht aber die Komplexität, weil einerseits eine Wertschöpfungsteuer als neue Steuer und andererseits die Erhebungsform einer kommunalen Einkommensteuer in das gegenwärtige Steuersystem implementiert werden müßten.

Diese Problematik hat der *Wissenschaftliche Beirat* erkannt, weshalb er die „Beibehaltung der Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer ohne Anwendung von Hebesätzen“ empfiehlt²⁰. Dies verursacht weitere Probleme, weil die Gemeinden einerseits an der Wertschöpfung der ortsansässigen Unternehmen nach vorgegebenem Berechnungsschema, andererseits aber hinsichtlich ihrer Einwohner pauschal nach dem „Gießkannenprinzip“ partizipieren. Damit würde die Wertschöpfungsteuer eine am Äquivalenzprinzip ausgerichtete Beteili-

¹⁴ Keß, FR 2000, 695, 702; Engels, WPg 1983, 665, 668.

¹⁵ Beichelt, DStZ 1983, 375, 379.

¹⁶ Clemens/Held, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 78.

¹⁷ Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2001/02, BT-Drs. 14/7569, Tz. 380.

¹⁸ So auch *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 134, 140 f.; ähnlich *Courage*, Gewerbesteuerreform, 1995, S. 178 f.; *Courage*, Gewerbesteuer, 1991, S. 178 f. Sein Vorschlag zielt auf eine Kopfsteuer pro Gemeindeglieder ab, allerdings mit der Maßgabe, daß kinderreiche Familien entsprechend ihrer höheren Inanspruchnahme gemeindlicher Leistungen stärker zu belasten seien. Dieser Vorschlag erscheint im Hinblick auf Art. 6 GG als problematisch und ist daher abzulehnen.

¹⁹ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 140.

²⁰ Ebenda, S. 141.

gung der Einwohner an den kommunalen Steuern nicht ermöglichen²¹. Die eingeschränkte Umsetzung des Äquivalenzprinzips führt dann zu Verzerrungen im Verhältnis zwischen Gemeinde, Bürgern und Unternehmen, weil so das kommunale Interesse an der Ansiedlung von Unternehmen dem Ausweis von Wohngebieten vorangestellt wird.

cc) Zur gewinnunabhängigen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage

Die vorgesehene Kombination der Bemessungsgrundlage aus Personalkosten, Zinsen, Mieten und Pachten sowie Gewinnen führt dazu, daß der Anteil der ertragsunabhängigen Komponenten bis zu 90 vom Hundert betragen kann²². Als Folge ergäbe sich eine wesentlich stärkere Ertragsunabhängigkeit als bei der Gewerbesteuer, die bereits bei niedrigen Unternehmensgewinnen zu einer Substanzbesteuerung führen kann²³. Eine solch gravierende Erhöhung der ertragsunabhängigen Belastung würde unternehmerische Auslagerungstendenzen verstärken und damit Wertschöpfung ins Ausland verlagern²⁴. Begünstigt wird dies dadurch, daß die ins Ausland verlagerte Wertschöpfung nach den Vorstellungen des Modells als Vorleistung von der im Inland verbliebenen Wertschöpfung abgezogen werden kann. Für diejenigen Unternehmen, die ihre Produktion nicht so schnell ins Ausland verlagern könnten, bliebe zu hoffen, daß sie, solange sie noch in Deutschland verweilen, in keine Krise gerieten. In diesem Falle beschleunigte die Wertschöpfungsteuer den unternehmerischen Niedergang, weil der Staat unabhängig von der unternehmerischen Ertragslage stets einen Teil der Wertschöpfung erhielt, ohne sich am unternehmerischen Risiko zu beteiligen.

Besonders problematisch aber ist die umfassende Heranziehung der Löhne, Gehälter sowie der Lohnnebenkosten²⁵. Das macht die Wertschöpfungsteuer zu einer „Superlohnsummensteuer“²⁶, die den Faktor Arbeit der Besteuerung unterwirft und damit arbeitsplatzfeindlich wirkt²⁷. Die Lohnsumme wäre mit Abstand der zahlenmäßig gewichtigste²⁸ der drei ertragsunabhängigen Bestandteile der Wertschöpfung. Wird sie besteuert, so erhöhen sich zu

²¹ So auch *Fuest/Huber*, Wirtschaftsdienst 2002, 260, 264.

²² *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 723; *Clemens/Held*, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 77; *Beichelt*, DStZ 1983, 375, 379.

²³ *Deutsches Wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V.*, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, S. 3; vgl. auch unter C.III.2.c) in dieser Arbeit, S. 85 f.

²⁴ *Wendt*, StuW 1992, 66, 79.

²⁵ *Clemens/Held*, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 77; *Strauß*, Ökonomische Wirkungen, 1988, S. 95; *Oberhauer*, Wertschöpfungsteuer, 1984, S. 12, 33; *Keß*, FR 2000, 695, 703.

²⁶ *Flick*, Gewerbesteuerreform, 1984, S. 23, 24 f.

²⁷ *Arndt*, WUR 1991, 121, 126; *Beichelt*, DStZ 1983, 375, 379; *Engels*, WPg 1983, 665, 669.

²⁸ *Strauß*, Ökonomische Wirkungen, 1988, S. 95, 143.

Lasten der Exporte und zu Gunsten der Importe die Arbeitskosten²⁹, denn einem Grenzausgleich wäre eine solche Steuer nicht zugänglich³⁰. Bei den Arbeitskosten ist aber Deutschland im internationalen Vergleich schon seit langem Spitzenreiter³¹. So lagen nach einer Studie des *Instituts der Deutschen Wirtschaft* die Arbeitskosten der westdeutschen Industrie im Jahr 2001 um 27% über dem Durchschnitt der übrigen Industrieländer. Besonders belastend waren die hohen Personalzusatzkosten, die im Jahr 2001 um 54% über dem Durchschnitt der internationalen Konkurrenz lagen³². Diese Last noch durch eine Steuer zu erhöhen, sollte im Interesse der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen unterbleiben³³. Gleichzeitig würden die Reformbestrebungen der Bundesregierung zur Entlastung der Arbeitskosten und zur Reform des Arbeitsmarktes erschwert³⁴. Letztlich muß man sich fragen, ob die Besteuerung der Wertschöpfung der richtige Weg ist. Denn eine Wertschöpfung zu besteuern, die von den Unternehmen recht einfach ins Ausland transferiert werden kann, macht keinen Sinn. Dies gilt insbesondere für arbeitsintensive Standardprodukte, die derzeit noch in hohen Stückzahlen im Inland gefertigt werden³⁵.

Bei inländischen Unternehmen wäre aufgrund des Rationalisierungsdrucks die weitere Substitution des Produktionsfaktors Arbeit durch Kapital die unmittelbare Folge³⁶. Dabei würden durchrationalisierte Unternehmen mit guter Kapitalausstattung begünstigt, während lohnintensive Betriebe, die kapitalschwach sind, Gefahr laufen, aus dem Markt gedrängt zu werden³⁷. Mittelbar würde die Investitionsbereitschaft sowohl inländischer wie auch ausländischer

²⁹ *Huber*, Volkswirtschaftliche Korrespondenz, Nr. 7/2002, S. 1 ff.

³⁰ *Pfaffernoschke*, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 203; *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 79.

³¹ *FAZ* v. 31.7.2002, Nr. 175, S. 13; *Conradi*, Legitimation, 2001, S. 16 ff.; *Sachverständigenrat*, Jahresgutachten 2001/02, BT-Drs. 14/7569, Tz. 386.

³² *Schröder*, *iw-trends* 2/2002, 1, 13 ff.

³³ 89,1% der mittelständischen Unternehmen erachten die Senkung der Lohnnebenkosten als wichtig für die Verbesserung des Standorts Deutschland. An zweiter Stelle steht - mit 80,6% - die Senkung bzw. Erleichterung der Unternehmenssteuern; *Creditreform*, Wirtschaftslage und Finanzierung im Mittelstand, Herbst 2002, S. 5; vgl. auch *Fuest/Huber*, Steuern als Standortfaktor, 1999, S. 12, Tabelle 1: Aus der Sicht amerikanischer Investoren stand in den Jahren 1998 und 1999 die Senkung der Lohnnebenkosten jeweils an erster Stelle, wohingegen die Senkung der Unternehmenssteuern von Platz 4 (1998) auf Platz 3 (1999) vorrückte; vgl. auch *Lang*, in: *Tipke/Lang*¹⁷, Steuerrecht, § 2 Rz. 45.

³⁴ *FAZ* v. 22.11.2002, Nr. 272, S. 13.

³⁵ *FAZ* v. 20.3.2003, Nr. 67, S. 13 am Beispiel der Elektroindustrie. Neuerdings werden aber nicht mehr nur die arbeitsintensive Fertigung, sondern auch weitere Unternehmensbereiche wie Verwaltung, Forschung und Entwicklung oder der Sitz der Unternehmensführung ins Ausland verlegt; *FAZ* v. 27.5.2003, Nr. 122, S. 11; *Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung* v. 27.4.2003, Nr. 17, S. 33.

³⁶ *Flick* bezeichnet die Wertschöpfungssteuer als „Jobkiller ersten Grades“, *Flick*, Gewerbesteuerreform, 1984, S. 23 f.; *Sachverständigenrat*, Jahresgutachten 2001/02, BT-Drs. 14/7569, Tz. 380, 386; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993, S. 723.

³⁷ *Engels*, *WPg* 1983, 665, 669.

scher Investoren in Deutschland abnehmen³⁸. Neben den Steuern stellt auch die Höhe der Arbeitskosten einen bedeutenden Faktor für die Standortwahl von Unternehmen dar, sowohl aus der Perspektive potentieller inländischer wie auch ausländischer Investoren³⁹. Für konkrete unternehmerische Investitionsentscheidungen seien in der Regel die absehbaren Kosten aufgrund ihrer Signalwirkung häufig zunächst wichtiger als die bei Erzielung eines Gewinns zu entrichtenden Steuern⁴⁰. Eine Erhöhung der Arbeitskosten würde damit das Investitionsklima in Deutschland weiter verschlechtern⁴¹.

Im Zusammenhang mit der gewinnunabhängigen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage lautet der schwerwiegendste Einwand, daß die Einführung einer Wertschöpfungsteuer auf die Konjunkturlage Rücksicht nehmen müsse. In der gegenwärtigen Rezessionsphase⁴² seien die Risiken sehr hoch, weil die Anpassungs- und Strukturprobleme auf dem Arbeitsmarkt besonders gravierend sind. „Um so wichtiger ist es daher, daß ein derart bedeutsames Projekt von langer Hand vorbereitet und in einer günstigen Konjunkturphase durchgeführt wird“⁴³. Umgekehrt würde die Einführung einer Wertschöpfungsteuer bei schlechter Konjunktur viele Unternehmen in ihrer Existenz bedrohen. Besser wäre es daher, wenn sich der Staat nur in Form einer Ertragsbesteuerung am unternehmerischen Risiko beteiligte.

dd) Verwaltungsaufwand

Auch die praktische Umsetzung einer Wertschöpfungsteuer dürfte erhebliche Probleme bereiten. Entscheidend ist dabei, daß die kommunale Wertschöpfung korrekt erfaßt wird und Doppelbesteuerungen vermieden werden. Mögliche Probleme könnten sich aus einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ergeben, z.B. wenn ein Unternehmen Miete an ein anderes Unternehmen zahlt. Folglich sind zur Vermeidung solcher wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen Korrekturrechnungen notwendig, die den Verwaltungsaufwand erhöhen.

³⁸ *Deutsche Bundesbank*, Wege aus der Krise, 2003, S. 8; *Wendt*, *StuW* 1992, 66, 79 f.

³⁹ *Littkemann*, *BBK*, Fach 10, 613, 614 f.; *Conradi*, *Legitimation*, 2001, S. 16 ff., 38 ff.; *FAZ* v. 27.5.2003, Nr. 122, S. 11.

⁴⁰ *Fuest/Huber*, *Steuern als Standortfaktor*, 1999, S. 11.

⁴¹ Die Gewerbesteuer wurde u.a. abgeschafft, um Investitionen zu erleichtern und um den Wirtschaftsstandort Deutschland zu verbessern; vgl. auch *BMF*, *Finanznachrichten* Nr. 1/96, S. 2 unter www.bundesfinanzministerium.de; *Conradi*, *Legitimation*, 2001, S. 16 ff., 29; zur Lage im Handwerk vgl. *Creditreform*, *Wirtschaftslage Handwerk*, Frühjahr 2003, S. 13 ff.

⁴² *FAZ* v. 22.11.2002, Nr. 272, S. 13.

⁴³ *Wissenschaftlicher Beirat*, *Reform der Gemeindesteuern*, 1982, S. 138; ähnlich *Peffekoven*, in: *FAZ* v. 4.3.2003, Nr. 70, S. 17.

Zur Ermittlung der Wertschöpfung bieten sich die subtraktive und die additive Methode an. Dabei wurde bereits die Anwendung der subtraktiven Methode aus verwaltungstechnischen Gründen verworfen, weil sie als kompliziert und wenig praktikabel gilt⁴⁴. Auf den ersten Blick scheint die additive Methode diese Schwierigkeiten zu vermeiden. Hier würde man, ausgehend von den Ergebnissen der steuerlichen Gewinnermittlung, die Höhe der Wertschöpfung einfach als Summe von Gewinnen und allen Faktorentgelten wie Löhne, Mieten, Pachten, Zinsen etc. errechnen. Würde man die so ermittelte Wertschöpfung der kommunalen Besteuerung unterwerfen, ergäben sich erhebliche Doppelbesteuerungsprobleme. Dies ergibt sich bereits aus dem folgenden Beispiel: Unternehmen A erhält von Unternehmen B Zinsen aus einem gewährten Kredit. Diese Zinsen sollen als Bestandteil des Gewinns an die Anteilseigner des Unternehmens A ausgeschüttet werden. In diesem Fall würde sowohl die Zinszahlung des Unternehmens B als auch die Gewinnausschüttung des Unternehmens A als Wertschöpfung der Besteuerung unterliegen und sich daraus eine Doppelbesteuerung ergeben. Bei der additiven Methode bedarf es also einer Korrektur der Wertschöpfung, um Mehrfachbelastungen auszuschließen. Daraus ergeben sich weitere Fragen, wie z.B. die Erfassung des Bankensektors⁴⁵, die zu klären wären. Damit dürfte die additive Methode in der Praxis erheblich komplizierter werden, als es auf den ersten Blick erscheint.

Eine kommunale Wertschöpfungsteuer wäre ein völlig neues Gebilde im gegenwärtigen Steuersystem. Es träten für Unternehmen und Finanzverwaltung erhebliche Ermittlungsprobleme auf. Die Zahl der Steuerobjekte würde vervielfacht. Selbst in Bereichen mit ausgebautem Rechnungswesen müßten umfangreiche Nebenrechnungen geführt werden, um eine perioden- und entstehungsgerechte Erfassung der einzelbetrieblichen Wertschöpfung zu gewährleisten⁴⁶. Bereits aus der Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen und der steigenden Zahl der Erhebungsfälle muß bei der Finanzverwaltung mit einem Mehraufwand gerechnet werden. Rechnet man die Komplizierungen, die sich aus den noch nicht gelösten technischen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ergeben, hinzu, kann dies erhebliche Mehrarbeiten bei der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen zur Folge haben⁴⁷. Daher ist fraglich, ob die Einführung einer neuen Steuer mit neuer Bemessungs-

⁴⁴ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 66; ausführlich *Fuest/Huber*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 22 f.

⁴⁵ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 66.

⁴⁶ *Pfaffernoschke*, Diskussion Gewerbesteuer, 1990, S. 275 ff.

⁴⁷ *Engels*, WPg 1983, 665, 668; a.A. *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 69; a.A. *Oberhauser*, Wertschöpfungsteuer, 1984, S. 12, 30.

grundlage angesichts eines ohnehin bereits komplizierten Steuersystems nötig ist. Dies gilt vor allem dann, wenn erkennbare Probleme bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie der veranlagungs- und erhebungstechnischen Abwicklung bestehen⁴⁸.

Auch kann sich der Verwaltungsaufwand aus folgenden Gründen beträchtlich erhöhen: Weil neben den Unternehmen ebenfalls noch die gemeindeansässigen bzw. die in der Gemeinde arbeitenden Bürger vom Leistungsangebot der Gemeinde profitieren, müßte - wollte man sich am Äquivalenzprinzip orientieren - zusätzlich zur Wertschöpfungsteuer eine sog. Bürgersteuer erhoben werden⁴⁹. Mangels Vorschlägen zur Ausgestaltung einer solchen Bürgersteuer als weitere Säule in der Gemeindebesteuerung müßte künftig mit weiteren Komplizierungen gerechnet werden, deren Ursache in dem aus Gemeindesicht zu schmalen Konzept einer Wertschöpfungsteuer liegt. Zumindest werden zukünftig durch den erforderlichen Diskussionsbedarf bezüglich der Ausgestaltung einer solchen Bürgersteuer weitere Unsicherheiten bei den Gemeinden und Steuerpflichtigen erzeugt.

Auch bestehen erhebliche Zweifel an der kommunalsteuerlichen Qualität einer Wertschöpfungsteuer. Unter Berücksichtigung des veranlagungs- und erhebungstechnischen Aufwandes bleibt unklar, in welcher Höhe letztlich das Steueraufkommen aus der Wertschöpfungsteuer für die Gemeinden verfügbar ist⁵⁰. Folglich könnten sich Auswirkungen auf den Finanzausgleich ergeben, wenn sich gravierende Unterschiede im kommunalen Steueraufkommen verschiedener Gemeinden herausstellten. Weitere Auswirkungen auf den Finanzausgleich könnten sich aber auch daraus ergeben, daß durch den Einbezug der öffentlichen Hand in die kommunale Wertschöpfungsteuer der Staat künftig Steuern an sich selbst zahlen muß⁵¹. Die dadurch bei Bund und Ländern abfließenden Mittel müßten durch die Inanspruchnahme anderer Steuerquellen ersetzt oder durch Änderungen im bundesstaatlichen Finanzausgleich ausgeglichen werden. Insoweit wären weitere Komplizierungen vorprogrammiert, insbesondere würde der bundesstaatliche Finanzausgleich weiter aufgebläht werden.

⁴⁸ *Strauß*, Ökonomische Wirkungen, 1988, S. 95 ff., 141 ff.; *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, S. 44.

⁴⁹ FAZ v. 24.3.2003, Nr. 70, S. 17; *Oberhauser*, Wertschöpfungsteuer, 1984, S. 12, 29, ähnlich *Courage*, Gewerbesteuer, 1991, S. 178 f.; *Courage*, Gewerbesteuerreform, 1995, S. 178 f.

⁵⁰ Ähnlich *Courage*, Gewerbesteuer, 1991, S. 173; *Courage*, Gewerbesteuerreform, 1995, S. 173; a.A. *Strauß*, Ökonomische Wirkungen, 1988, S. 141 ff.

⁵¹ *Clemens/Held*, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 79.

ee) Zwischenergebnis

Mit der Einführung einer Wertschöpfungsteuer verstärkten sich die gegenwärtigen Probleme der Wirtschaft, weil die investitionshemmende Zusatzbelastung unternehmerischer Einkünfte bestehenbliebe und die Ertragsunabhängigkeit deutlich gesteigert wäre⁵². Sowohl aus theoretischer wie praktischer Sicht bestehen erhebliche Bedenken gegen eine Wertschöpfungsteuer. Sie hat analog zur Gewerbesteuer den Nachteil, daß sie nur die Unternehmen belastet, während den Gemeinden bei den Einwohnern kein flexibles Besteuerungsinstrument zur Verfügung steht. Im Hinblick auf das Ziel des Interessenausgleichs und der fiskalischen Äquivalenz stellt die Wertschöpfungsteuer somit keine befriedigende Lösung dar. Ähnlich wie bei der Gewerbesteuer ist auch hier eine ergänzende Besteuerung der Einwohner notwendig, um diesen Zielen gerecht zu werden. Wollte man diese Mängel durch Anpassung der Wertschöpfungsteuer und Erweiterung in bezug auf die Besteuerung der Gemeindeeinwohner beheben, wäre eine erhebliche Komplizierung des Steuersystems zu erwarten. Daher ist die Wertschöpfungsteuer als Alternative zur Gewerbesteuer abzulehnen⁵³.

2. Kommunale Betriebssteuer

a) Darstellung des Modells

Die kommunale Betriebssteuer gilt als die abgespeckte Version der Wertschöpfungsteuer, weil entgegen der Wertschöpfungsteuer Löhne und Gehälter nicht in ihre Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Steuerpflichtig sind alle selbständig ausgeübten Tätigkeiten einschließlich der Land- und Forstwirtschaft, der selbständigen Arbeit sowie der Vermietung und Verpachtung⁵⁴. Als Bemessungsgrundlage werden dem Gewinn die bezahlten Schuldzinsen in voller Höhe, hingegen Mieten und Pachten bzw. Lizenzgebühren nur zur Hälfte hinzugerechnet⁵⁵. Die Betriebssteuer soll als Betriebsausgabe von der eigenen Bemessungsgrundlage abziehbar sein. Zusätzlich soll an der bestehenden Anrechnung analog zu § 35 EStG festgehalten werden⁵⁶. Die derzeit bei der Gewerbesteuer bestehenden Freibeträge sollen verein-

⁵² A.A. *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990, S. 43 ff.

⁵³ *Clemens/Held*, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 87 ff., 95 f.; *Wendt*, Stuw 1992, 66, 79 f.; *Wendt*, BB 1987, 1677, 1680.

⁵⁴ *Jarass/Obermair*, Reform der Gewerbesteuer, 2003, S. 53.

⁵⁵ Ebenda, S. 51 f.

⁵⁶ *Jarass/Obermair*, Reform der Gewerbesteuer, 2003, S. 54, 60.

facht werden⁵⁷. Künftig soll die Steuermeßzahl einheitlich 4% betragen⁵⁸. Das kommunale Hebesatzrecht könnte beibehalten werden⁵⁹.

Für die kommunale Betriebssteuer soll keine eigene Steuererklärung erforderlich sein. Alle notwendigen Daten könne der Steuerpflichtige seiner Gewinn- und Verlustrechnung entnehmen, die er für die Einkommen- und Körperschaftsteuer ohnehin erstellen müsse⁶⁰.

b) Würdigung

Grundsätzlich kann auf die Ausführungen im Zusammenhang mit der Wertschöpfungsteuer verwiesen werden, mit Ausnahme der Anmerkungen zur Belastung der Löhne und Gehälter. Auch wenn bei der kommunalen Betriebssteuer auf den Einbezug der Löhne und Gehälter verzichtet wird, bleibt durch die Hinzurechnung von Zinsen, Mieten und Lizenzgebühren ein hoher Anteil ertragsunabhängiger Komponenten in der Bemessungsgrundlage bestehen⁶¹. Insoweit bleiben alle Nachteile in bezug auf das unternehmerische Risiko, das unternehmerische Investitionsverhalten und letztlich auf den Standort Deutschland analog zur Wertschöpfungsteuer bestehen. Hinsichtlich der Gemeindeeinwohner wird das Äquivalenzprinzip nicht beachtet. Folglich bleibt es beim derzeitigen Zustand mangelnder Anreizwirkung der Gemeindefinanzierung auf die Einwohner, weil am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer in unveränderter Form festgehalten wird. Fraglich erscheint zudem, ob an der Gewerbesteuerumlage festgehalten werden soll oder nicht. Für den Fall, daß über den Finanzausgleich weitere Mittel für die Gemeinden zur Verfügung gestellt werden müßten, wäre mit einer weiteren Aufblähung des bundesstaatlichen Finanzgeflechts zu rechnen.

Die kommunale Betriebssteuer führt zu keinen wesentlichen Steuervereinfachungen. Zwar soll zur Veranlagung keine eigenständige Steuererklärung erforderlich sein, weil grundsätzlich an die Gewinn- und Verlustrechnung anzuknüpfen ist⁶². Jedoch bewirkt die Beibehaltung der Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG erhebliche Zusatzarbeiten, die gerade eine zusätzliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt erfordert⁶³. In

⁵⁷ Ebenda, S. 60.

⁵⁸ Ebenda, S. 4.

⁵⁹ Ebenda, S. 54.

⁶⁰ Ebenda, S. 4, 59.

⁶¹ Kritisch dazu *Deutsches Wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V.*, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, S. 9 Fn. 2.

⁶² *Jarass/Obermair*, Reform der Gewerbesteuer, 2003, S. 54, 59.

⁶³ Ebenda, S. 56, 60.

diesem Zusammenhang kann auf die mit § 35 EStG verbundene Kritik bzw. verfassungsrechtliche Problematik verwiesen werden⁶⁴.

Indem der Vorschlag die Möglichkeit erwähnt, das kommunale Hebesatzrecht beizubehalten, bleibt unklar, ob dieses tatsächlich fortbestehen soll. Im Falle einer Aufgabe dieses Hebesatzrechtes würde die kommunale Finanzautonomie erheblich eingeschränkt, weil sich die unterschiedlich ausgeprägten Anstrengungen verschiedener Gemeinden in Form eines variierenden Angebots öffentlicher Leistungen nicht über die Höhe der Hebesätze widerspiegeln.

Insgesamt ist das Modell einer kommunalen Betriebssteuer abzulehnen, weil keine wesentlichen Steuervereinfachungen erreicht werden. Erheblich komplizierend wirken die Beibehaltung des § 35 EStG sowie die Nichterfassung aller Bürger in ein kommunales Besteuerungskonzept. Zudem ergeben sich keine Entflechtungen im bundesstaatlichen Finanzgefüge.

3. Gemeindefinanzsteuer im Kleid einer revitalisierten Gewerbesteuer

a) Darstellung des Gesetzesentwurfs

Am 13.8.2003 hat das Bundeskabinett den Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gewerbesteuer⁶⁵ verabschiedet, der vom Bundestag am 17.10.2003 angenommen wurde⁶⁶. Letztlich wurde dieser Vorschlag im Gesetzgebungsverfahren nicht umgesetzt⁶⁷. Wesentlicher Streitpunkt in der politischen Diskussion war der Umfang der Hinzurechnung ertragsunabhängiger Bestandteile bzw. die Absenkung oder Abschaffung der Gewerbesteuerumlage⁶⁸. Trotz seines Scheiterns im Gesetzgebungsverfahren wird der Entwurf weiterhin auf der Tagesordnung des Steuergesetzgebers verbleiben⁶⁹, weshalb er nachfolgend zu diskutieren ist.

Im Vordergrund dieses Vorschlags steht die Modernisierung der Gewerbesteuer. Bei näherer Betrachtung kann die Gemeindefinanzsteuer als abgeschwächte Version der Wertschöp-

⁶⁴ Vgl. dazu unter B.VIII bzw. B.IX in dieser Arbeit, S. 18 ff. bzw. S. 35 ff.

⁶⁵ BR-Drs. 561/03, vgl. auch im Internet unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage19876/Entwurf-eines-Gesetzes-zur-Reform-der-Gewerbesteuer-Acrobat-Reader-4.x.pdf>; vgl. auch Gesetz zur Reform der Gewerbesteuer, in: DStR 2003, VIII, bzw. BT-Drs. 15/1760.

⁶⁶ BR-Drs. 736/03; BT-Drs. 15/1760; BT-Drs. 15/1753, S. 4 sowie BT-Drs. 15/1746.

⁶⁷ Lediglich die Gewerbesteuerumlage wurde für das Jahr 2004 auf 20% gesenkt, vgl. *Hörster/Köhler/Merker/Scheurle*, NWB 2004, 5, 14; Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze v. 23.12.2003, BGBl. I 2004, 2922, 2923; *Merz*, GmbHR 2004, R1; FAZ v. 20.12.2003, Nr. 296, S. 13 f.

⁶⁸ BT-Drs. 15/1746, S. 2; FAZ v. 3.9.2003, Nr. 204, S. 11; FAZ v. 5.9.2003, Nr. 206, S. 14; FAZ v. 17.9.2003, Nr. 216, S. 1; *Rödter/Schumacher*, DStR 2003, 1725, 1733.

⁶⁹ *Keß*, FR 2003, 959, 963.

fungsteuer betrachtet werden, weil die bestehende Gewerbesteuer nach diesem Vorbild revitalisiert werden soll. Auch sind Parallelen zur kommunalen Betriebssteuer zu erkennen. Aufgrund der Umbenennung der revitalisierten Gewerbesteuer in „Gemeindewirtschaftssteuer“ (§ 1 Abs. 1 GemWiStG-E) wird das Modell an dieser Stelle unter den Ersatzmodellen erläutert⁷⁰. Wesentliches Merkmal der Gemeindewirtschaftssteuer ist die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage in personeller und sachlicher Hinsicht. Insbesondere soll der Kreis der Steuerpflichtigen um die Freiberufler und Selbständigen im Sinne des § 18 EStG erweitert werden (§ 2 Abs. 1 GemWiStG-E)⁷¹. Durch Verzicht auf besondere Hinzurechnungen soll eine Substanzbesteuerung vermieden und die Steuererhebung wesentlich vereinfacht werden.

Die sachliche Ausweitung der bisherigen Gewerbesteuer besteht in der Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei der Bemessungsgrundlage der Gemeindewirtschaftssteuer selbst sowie bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 11 EStG-E). Zusätzlich sollen solche Schuldzinsen hinzugerechnet werden, die an Gesellschafter oder ihnen nahestehende Personen gezahlt werden. Alle anderen Hinzurechnungen und Kürzungen sollen entfallen, soweit sie nicht zur Vermeidung möglicher steuerlicher Doppelbelastungen dienen.

Der Freibetrag für natürliche Personen und Personengesellschaften wird auf 25.000 € erhöht. Die bisherige Meßzahlenstaffelung wird aufgegeben und künftig auf 3% einheitlich festgesetzt. Darauf müssen die Gemeinden ihre Hebesätze mit mindestens 200% erheben (§ 16 Abs. 4 S. 1 GemWiStG-E)⁷². Aufgrund der personellen und sachlichen Ausweitung der Gemeindewirtschaftssteuer sollen steuerliche Mehrbelastungen durch die Anrechnung nach § 35 EStG vermieden werden. Die Gewerbesteuerumlage sowie der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer sollten zunächst beibehalten werden. Der Anteil der Kommunen an der Umsatzsteuer soll von 2,2 auf 3,6 v.H. angehoben werden⁷³.

b) Würdigung

Die Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen bewirkt, daß die selbständig Tätigen eine zusätzliche Steuererklärung anfertigen müßten, die von den Gemeinden zu bearbeiten wäre.

⁷⁰ Vgl. allgemein zur Revitalisierung oder Modernisierung unter D.I. in dieser Arbeit, S. 145 f.

⁷¹ Kritisch dazu *Rödler/Schumacher*, DStR 2003, 1725, 1732 f.

⁷² Damit sollen künftig Steueroasen vermieden werden.

⁷³ BT-Drs. 15/1760, S. 2, 7.

Hieraus ergäbe sich ein Anstieg der Verwaltungsaufwendungen, wenn die Gemeinden hierfür zusätzliches Personal bereitstellen und ausbilden müßten.

Die Beibehaltung des § 35 EStG erhöht die Komplexität des Vorschlags. Unter Berücksichtigung der damit verbundenen Verwaltungskosten und der mittels Anrechnung bewirkten Steuerminderungen bei der Einkommensteuer erscheint fraglich, ob die Gemeindewirtschaftssteuer überhaupt zu kommunalen Mehreinnahmen führt oder ob diese nicht zur sinnlosen Beschäftigungsmaßnahme bei den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung mutiert⁷⁴. Durch den Entwurf werden die im Zusammenhang mit der Anrechnung nach § 35 EStG bereits bestehenden Probleme weiter verschärft⁷⁵. Auch treten Anrechnungsüberhänge, die zu einem Verlust von Anrechnungspotential führen, verstärkt auf⁷⁶.

Mit der Beibehaltung der Gewerbesteuerumlage bleibt das Konfliktpotential über die Höhe dieser an Bund und Länder abzuführenden Umlage erhalten. Damit verbunden soll zwar der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer erhalten werden, der ebenso nach dem Wohnsitzprinzip zu verteilen ist. Jedoch wird damit nicht die notwendige Entflechtung im bundesstaatlichen Finanzgefüge erreicht. Möglicherweise kann dies zu einer weiteren Aufblähung des bundesstaatlichen Finanzgeflechts führen, falls sich ein zusätzlicher Finanzausgleichsbedarf ergeben sollte. Ferner erscheint fraglich, ob mit der Verteilung der Gemeindewirtschaftssteuer nach dem Betriebsstättenprinzip bzw. des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer nach dem Wohnsitzprinzip die Interessen der Unternehmen bzw. Einwohner auf Gemeindeebene zutreffend abgebildet werden. Im Extremfall kann dies zu einer einseitigen Ausrichtung der Gemeindeinteressen auf Unternehmen oder Einwohner führen. Das Äquivalenzprinzip wird nicht vollständig umgesetzt, weil die Einwohner weiterhin pauschal über den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer⁷⁷, dagegen die Unternehmen über die Gemeindewirtschaftssteuer berücksichtigt werden. Folglich werden die Einwohner nicht in die Kommunalpolitik einbezogen, weil sie ihren Anteil an der kommunalen Finanzierung nicht kennen⁷⁸.

⁷⁴ *Wiese/Klass*, GmbHR 2003, 1101, 1102.

⁷⁵ Zu einer möglichen Aushöhlung der Einkommensteuereinnahmen von Bund und Ländern durch Anrechnung der tatsächlich gezahlten anstatt einer pauschalierten Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, vgl. *Broer*, BB 2003, 1930, 1934; *Neufang*, BB 2003, 2495 f.; vgl. auch unter B.IX.2.a)bb) in dieser Arbeit, S. 41.

⁷⁶ *Brinkmann*, StB 2003, 365, 369 f.; ähnlich *Wiese/Klass*, GmbHR 2003, 1101, 1103.

⁷⁷ Vgl. auch unter D.III.1.a) in dieser Arbeit, S. 150 f.

⁷⁸ Nach *Keß* zeichnet sich die Gemeindewirtschaftssteuer allein durch Prinzipienlosigkeit aus, weil weder dem Äquivalenz- noch dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung getragen wird; *Keß*, FR 2003, 959, 962 f.

In der politischen Diskussion war die Hinzurechnung ertragsunabhängiger Bestandteile heftig umstritten, welche die Gemeindegewerbesteuer konjunkturstabiler gestalten sollte. Letztlich führte dieser Streit zur Ablehnung dieses Vorschlags im Vermittlungsausschuß.

Die „Umetikettierung“ der Gewerbesteuer in eine Gemeindegewerbesteuer⁷⁹ mit der Anrechnungsmöglichkeit nach § 35 EStG verpaßt die Möglichkeit, die Unternehmensbesteuerung zu reformieren. Mit dem Festhalten an der dualen Unternehmensbesteuerung werden die Vorteilhaftigkeitsgrenzen zwischen den verschiedenen Rechtsformen verschoben⁸⁰; auch wenn weiterhin steuerliche Belastungsunterschiede zwischen den verschiedenen Rechtsformen verbleiben werden⁸¹. Mit der Beibehaltung der Anrechnung nach § 35 EStG bleibt die Komplexität anstehender Vorteilhaftigkeitsberechnungen bestehen⁸².

4. Zusammenfassende Bewertung

Nach dem Motto „Totgesagte leben länger“ schlummert die Wertschöpfungssteuer als Ideenvorlage zumindest in den Köpfen derjenigen, die an der Gewerbesteuer in modifizierter oder revitalisierter Form festhalten möchten. Das zeigt sich am Vorschlag einer kommunalen Betriebssteuer, die als abgespeckte Version der Wertschöpfungssteuer zwar auf die Einbeziehung der Löhne und Gehälter in ihre Bemessungsgrundlage verzichtet, jedoch aufgrund fortbestehender massiver Mängel nicht als geeigneter Ersatz für die bestehende Gewerbesteuer angesehen werden kann. Obwohl die meisten ertragsunabhängigen Elemente entfallen sollten, scheiterte der Entwurf zur Gemeindegewerbesteuer aufgrund unüberbrückbarer Meinungsverschiedenheiten im politischen Entscheidungsprozeß, weil eine Annäherung der gegensätzlichen Interessen von Wirtschaft und Gemeinden nicht möglich war. Trotz der ablehnenden politischen Aussagen zur Zukunftsfähigkeit dieses Entwurfs, wird er weiterhin zumindest als Diskussionsgrundlage für weitere mögliche Reformen Verwendung finden. Die gravierends-

⁷⁹ Kritisch dazu *Neufang*, BB 2003, 2495; zur Problematik der Umbenennung in Gemeindegewerbesteuer hinsichtlich der Aufkommensverteilung gemäß Art. 106 Abs. 6 GG, vgl. *Keß*, FR 2003, 959, 960 f.

⁸⁰ Zur tendenziellen Mehrbelastung der Kapital- gegenüber der Personengesellschaft, vgl. *Kußmaul/Beckmann/Meyering*, StuB 2003, 1021, 1027; zu entstehenden Mehrbelastungen differenziert nach unterschiedlichen Hebesätzen, vgl. *Broer*, BB 2003, 1930, 1934; *Rödler/Schumacher*, DStR 2003, 1725, 1734 f.; *Wiese/Klass*, GmbHR 2003, 1101, 1103 f.; zur Differenzierung nach der Höhe des Gewinns und der Hebesätze, vgl. *Brinkmann*, StB 2003, 365, 367 f., 370.

⁸¹ Zur Verschlechterung der Rechtsformneutralität, vgl. *Kußmaul/Beckmann/Meyering*, StuB 2003, 1021, 1027.

⁸² *Brinkmann*, StB 2003, 365 ff.; zur weiteren Kritik, insbesondere in Verbindung mit der Neuregelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung und der Einbeziehung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen, vgl. *Wiese/Klass*, GmbHR 2003, 1101, 1104 ff.; zu den unterschiedlichen Auswirkungen der Gemeindegewerbesteuer auf Kapital- und auf Personengesellschaften vgl. *Broer*, BB 2003, 1930, 1932 ff.

ten Mängel der Gemeindegewerbesteuer liegen in der Erhöhung der Verwaltungskosten, der Nichtumsetzung des Äquivalenzprinzips hinsichtlich der Einwohnerbesteuerung⁸³ sowie der durch Beibehaltung der Gewerbesteuerumlage und des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer verhinderten Entflechtung des bundesstaatlichen Finanzgeflechts.

II. Einkommensorientierte Besteuerung

1. KBI: Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer

a) Darstellung des Modells

Das *Karl-Bräuer-Institut (KBI)* schlägt vor, als Ersatz für den Wegfall der Gewerbesteuer den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer zu erhöhen sowie Hebesatzrechte am Gemeindeanteil an der Einkommen- und Körperschaftsteuer einzurichten⁸⁴.

Die Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer soll gemäß Art. 106 Abs. 5a GG nach einem orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssel erfolgen. Anknüpfungspunkte zur Ermittlung eines geeigneten Schlüssels sind die örtlichen Netto-Umsätze und ergänzend die Beschäftigtenzahl. Der Schlüssel, mit dem die Gemeinden an der Umsatzsteuer beteiligt werden, soll die Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden mit unterschiedlicher Größe ausgleichen⁸⁵. Die Verteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer soll bei gewerblichen Einkünften nach dem Betriebsstättenprinzip und bei den übrigen Einkünften nach dem Gesamteinkommen erfolgen. Die bisher angewandte Sockelung soll aufgegeben werden⁸⁶.

Das neue Hebesatzrecht ermöglicht es den Gemeinden, ihren Anteil an der Einkommensteuer entsprechend den gemeindespezifischen Belangen selbst zu bestimmen. Eine Begrenzung nach oben soll Mehrbelastungen verhindern, solange die Steuer- und Abgabenlast nicht spürbar verringert wird⁸⁷. Dadurch soll die Gesamtbelastung mit Staatssteuer und Gemeindesteuer die tarifliche Einkommensteuer nicht übersteigen.

Die Gemeindeeinkommensteuer wird in den Einkommensteuertarif pauschal einbezogen und läßt die jeweiligen Spitzensteuersätze unberührt⁸⁸. Da die kommunalen Hebesätze bereits im

⁸³ *Schulze zur Wiesche*, BB 2003, 2158.

⁸⁴ *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 166 ff., 229.

⁸⁵ Ebenda, S. 166, 181 ff., 218.

⁸⁶ Ebenda, S. 206 f.

⁸⁷ Ebenda, S. 166, 201 ff., 220 ff.

⁸⁸ Ebenda, S. 204 (Beispiel: Tabelle 14), 215 ff.

Steuerveranlagungsverfahren Anwendung finden, erhalten die Gemeinden zunächst eine Abschlagszahlung auf ihre Gemeindesteuer. In einem zweiten Schritt kann es bei abweichender Steuerfestsetzung zu Mehr- oder Mindereinnahmen kommen⁸⁹.

Um Kapitalgesellschaften nicht zu begünstigen, ist eine Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes auf zunächst 37% - später dann im Idealfall korrespondierend mit dem Einkommensteuerspitzensatz auf 35% - notwendig⁹⁰. Andernfalls unterlägen Kapitalgesellschaften nach dem Gewerbesteuerabbau lediglich einem Körperschaftsteuersatz von 25%, Personengesellschaften hingegen einem Einkommensteuersatz von bis zu 42% (im Jahr 2005). Mehreinnahmen aus der Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes sollen zum Ausgleich für den Wegfall der Gewerbesteuer verwendet werden.

b) Würdigung

aa) Zur eingeschränkten Umsetzung des Äquivalenzprinzips

Mit dem Festhalten am Hebesatzrecht werden zwar die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung der Gemeinden gewahrt, weil das Hebesatzrecht in Abhängigkeit von den gemeindespezifischen Belangen ausgeübt werden kann⁹¹. Durch die Kopplung des Hebesatzes an die Gemeindeanteile der Einkommen- und Körperschaftsteuer schlagen sich die kommunalen Steuerlasten nicht unmittelbar auf Einwohner und Unternehmen nieder. Vielmehr wird durch Verteilung der Gemeindeanteile über Schlüsselgrößen die Steuerlast nicht unmittelbar und zeitgleich bei den Einwohnern und Unternehmen fühlbar. Daraus können sich nur eingeschränkt Rückkopplungseffekte auf die Kommunalpolitik ergeben. Obwohl die effektive kommunale Steuerbelastung letztlich aus dem Steuerbescheid hervorgehen soll⁹², können unter Umständen zeitliche Verzögerungen auftreten, die das bürgerliche oder unternehmerische Engagement erlahmen lassen. Denn der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer wird den Gemeinden zunächst vorläufig als Abschlagszahlung gewährt, bevor er endgültig in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen aus den im Steuerbescheid festgesetzten Steuern ermittelt wird⁹³. Damit fehlt es an der in zeitlicher Hinsicht unmittelbaren Rückkopplung der

⁸⁹ Ebenda, S. 205.

⁹⁰ Schemmel, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 180 f., 226 f.

⁹¹ Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, 9. Aufl., Art. 28 Rn. 11a. Das Hebesatzrecht ist nicht an die Gewerbesteuer gebunden. Vielmehr kann es sich auf andere Steuerarten beziehen.

⁹² Schemmel, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 216 f.

⁹³ Ebenda, S. 205.

kommunalen Steuerlast bei allen betroffenen und von den Gemeindeleistungen profitierenden Gruppen mit der Kommunalpolitik.

bb) Zu möglichen Steuervereinfachungen

Mit dem Gewerbesteuerabbau wird die Systematik der Besteuerung verbessert, da bisher bestehende Rechtsformunterschiede aufgrund unterschiedlicher Steuerbelastung durch Angleichung des Einkommensteuerspitzen- und des Körperschaftsteuersatzes abgemildert werden. Jedoch gilt es zu beachten, daß eine verbesserte Rechtsformneutralität erst durch weitere Tarifreformen erreicht werden kann. Ferner sind Differenzierungen zwischen einer gewerblichen und nichtgewerblichen Tätigkeit nicht mehr notwendig. Die Abschaffung der Gewerbesteuer führt zu Steuervereinfachungen, weil die bisherigen Interdependenzen zwischen der Gewerbe- und Einkommensteuer einerseits bzw. der Gewerbe- und Körperschaftsteuer andererseits wegfallen. Zudem vermeidet die Anknüpfung an bereits bestehende Steuern weitere Komplizierungen im Steuersystem. Gleichzeitig wird die Harmonisierung im Bereich der direkten Besteuerung in der Europäischen Union gefördert, weil andere Mitgliedstaaten eine der Gewerbesteuer vergleichbare Steuer nicht erheben.

Mit der Abschaffung von Gewerbesteuer und Gewerbesteuerumlage wird ein notwendiger Beitrag zur Entflechtung des bundesstaatlichen Finanzgeflechts geleistet⁹⁴, weil die Gewerbesteuerumlage nicht mehr an Bund und Länder abzuführen ist, sondern mit den kommunalen Anteilen an der Einkommen- und Körperschaftsteuer verrechnet wird. Damit kommt es zu einer Abnahme der zwischen den Gebietskörperschaften stattfindenden Finanztransaktionen und damit verbunden zu einem Rückgang der Verwaltungsaufwendungen.

Die pauschale Einbeziehung der Gemeindesteuer in den Steuertarif läßt den Steuertarif als Einheit bestehen, d.h., es kommt nicht zu einem gespaltenen Steuersatz⁹⁵. Bezüglich der effektiven Steuerbelastung bleibt die Signal- und Belastungsfunktion des Steuertarifs für den Steuerpflichtigen erhalten, was eine höhere Transparenz bewirke⁹⁶. Aufgrund der Gestaltbarkeit der Bemessungsgrundlage ergibt sich die endgültige Steuerbelastung wie bisher erst aus

⁹⁴ Vgl. unter C.IV.2.b)aa) in dieser Arbeit, S. 108.

⁹⁵ *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 203, 204 (Tabelle 14), 240. Im Gegensatz hierzu resultiert aus dem BDI/VCI-Vorschlag ein gespaltenen Steuertarif, vgl. unter E.II.2. in dieser Arbeit, S. 200 f.

⁹⁶ *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 215.

dem Steuerbescheid. Insofern gilt die Signal- und Belastungsfunktion des Steuertarifs nur eingeschränkt; weitere Vereinfachungen lassen sich daraus aber nicht ableiten.

Nach Ansicht des *KBI* verschont die Anwendung der kommunalen Hebesätze im Veranlagungsverfahren die Unternehmen vor zusätzlichen steuerlichen Hilfsarbeiten im Quellensteuerverfahren. Das Lohnsteuerverfahren werde nicht ausgeweitet⁹⁷. Folglich seien zusätzliche Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte nicht erforderlich. Für die Finanzverwaltung dürften sich zunächst keine weiteren Verwaltungskosten ergeben. Auf den ersten Blick erscheint das Modell für die Finanzverwaltung weniger arbeitsintensiv, weil einerseits die mit der Gewerbesteuer zusammenhängenden Verwaltungsarbeiten wegfallen bzw. keine weiteren Verwaltungsarbeiten hinzukommen. Allerdings ist kritisch anzumerken, daß in den Ausführungen des Instituts die Steuererhebung nicht näher dargestellt bzw. auf bisherige Verfahren verwiesen wird. Schließlich kann die zweistufige Verwaltung der Steuereinnahmen dann zu höheren Verwaltungsarbeiten führen, wenn ein Abgleich der vorläufig als Abschlagszahlung gewährten mit den endgültig festgesetzten Gemeindeanteilen unter Umständen mit verschiedenen Jahren notwendig wird. Daraus können sich Fehler in der Kommunalpolitik ergeben, wenn Investitionsentscheidungen irrtümlich auf den vorläufig als Abschlagszahlung gewährten Gemeindeanteilen an der Einkommen- und Körperschaftsteuer beruhen.

cc) Mögliche Folgen aus der Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer

Aufgrund der vorgesehenen Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer auf 13,4 Mrd. €⁹⁸ werden nachfolgend mögliche Auswirkungen auf die Stetigkeit der Gemeindefinanzen, für die Unternehmen sowie die Endverbraucher dargestellt.

Neben den nach Gemeindebelangen bestimmbar Hebesätzen an den Anteilen an der Einkommen- und Körperschaftsteuer ist auch die erhöhte gemeindliche Beteiligung an der Umsatzsteuer dazu geeignet, die Stetigkeit der Gemeindefinanzen zu verbessern. Dies ergibt sich daraus, daß die Einnahmen aus der Umsatzsteuer weniger konjunkturabhängig sind als die Einnahmen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Dabei sinkt die Konjunkturabhängigkeit der Gemeindeeinnahmen mit wachsendem Anteil an der Umsatzsteuer gegenüber den

⁹⁷ Ebenda.

⁹⁸ Ebenda, S. 180 f. In 2001 betrug der kommunale Anteil an der Umsatzsteuer 2,7 Mrd. € vgl. *BMF*, Finanzbericht 2003, S. 185.

Anteilen an der Einkommen- und Körperschaftsteuer. In den Berechnungen des *KBI* überwiegt der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer die Summe der Anteile an der Einkommen- und der Körperschaftsteuer um mehr als das Doppelte. Damit wird einerseits die Konjunktur- und Finanzstabilität der Gemeindefinanzen erhöht⁹⁹. Andererseits wirkt sich der höhere Anteil am Umsatzsteueraufkommen nachteilig auf die Flexibilität der Gemeindeeinnahmen aus, weil es sich hierbei um eine Finanzaufweisung handelt, die von den Ländern im Auftrag des Bundes an die Gemeinden weiterzuleiten und folglich von den Gemeinden in ihrer Höhe nicht gestaltbar ist. Hierdurch würden Gemeinden begünstigt, die sich weniger intensiv um die Ansiedlung von Unternehmen bemühen, weil ihnen ihr Anteil an der Umsatzsteuer pauschal zugewiesen wird. Jedoch könnte in diesen Fällen der orts- und wirtschaftsbezogene Schlüssel durch Anknüpfung an die örtlichen Netto-Umsätze und die Beschäftigtenzahl einen wirksamen Anreiz für die Gemeinden schaffen, verstärkt Unternehmen anzusiedeln.

Der Gewerbesteuerabbau fördert die Wettbewerbsneutralität in Deutschland, weil die einseitige Belastung der Gewerbebetriebe mit Gewerbesteuer entfällt. Auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen hat der Gewerbesteuerabbau positive Auswirkungen: Einerseits wird der Wegfall der Gewerbesteuerbelastung durch eine höhere einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Belastung teilweise kompensiert. Dabei verteilt sich die einkommensteuerliche Belastung auf alle Steuerpflichtigen, was eine teilweise Entlastung aller Unternehmen bewirkt. Bei unveränderten Umsatzsteuersätzen hat die erhöhte Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer keine Auswirkungen auf die Unternehmen, weil die Umsatzsteuer im Gegensatz zur Gewerbesteuer generell keinen Kostenfaktor im betrieblichen Rechnungswesen darstellt¹⁰⁰. Etwas anderes gilt jedoch, falls die Umsatzsteuersätze entgegen den Vorstellungen des *KBI* doch erhöht werden müssten. Denn weder Bund noch Länder können angesichts der gegenwärtigen Finanzlage auf bereits im Finanzplan berücksichtigte Einnahmen verzichten. Folglich könnte sich aus der Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer als gravierender Nachteil eine später notwendige Erhöhung der Umsatzsteuersätze ergeben. In diesem Fall kann es bei einzelnen Unternehmen infolge der Nichtüberwälzbarkeit der Umsatzsteuererhöhung an die nachgelagerte Stufe zu Gewinnminderungen kommen. Denn Unternehmen mit relativ schlechter Marktposition (hohe Konkurrenz) oder die in einem

⁹⁹ Schemmel, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 179, Tabelle 11 mittlere Spalte unter der Überschrift „Gemeinden“.

¹⁰⁰ Zum Kostencharakter der Umsatzsteuer Schneider, in: Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, S. 235, 243 ff.

Käufermarkt (hohe Macht der Käufer) tätig sind, können oftmals von außen diktierte Preiserhöhungen nicht weitergeben, so daß Preiserhöhungen unterbleiben und damit den Gewinn mindern. Das könnte Wettbewerbsverzerrungen bewirken, wenn solche Unternehmen untergehen und die Konzentration größerer Unternehmen voranschreiten würde¹⁰¹.

Als weitere Folge aus dem Anstieg der Umsatzsteuersätze ergäbe sich eine erhebliche Zusatzbelastung der unteren und mittleren Einkommensschichten der privaten Endverbraucher. Hauptsächlich wären diejenigen mit niedrigen Einkommen betroffen, die darauf angewiesen sind, den größten Teil ihres verfügbaren Einkommens zu konsumieren¹⁰². Aufgrund der drastischen Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer käme es insgesamt zu einer Verschiebung im Verhältnis von direkter zu indirekter Besteuerung. Leidtragende wären kleine Unternehmen mit relativ schwacher Marktposition sowie private Endverbraucher mit niedrigen Einkommen.

2. BDI/VCI: Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer

a) Darstellung des Modells

Der *Bundesverband der Deutschen Industrie* und der *Verband der Chemischen Industrie (BDI/VCI)* schlagen vor, die Gewerbesteuer und den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer abzuschaffen. Im Gegenzug sollen die Gemeinden ein Hebesatzrecht bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erhalten¹⁰³.

Ausgehend von den Rahmenbedingungen für das Jahr 2005 sollen bei Einrichtung des Hebesatzrechts die Steuersätze der Einkommensteuer um 23,25% reduziert werden. Das ergäbe einen Eingangssatz von 11,5% (statt 15%) und einen Spitzensatz von 32,2% (statt 42%). Der Körperschaftsteuersatz wäre auf 28,6% anzuheben. Auf die genannten Steuersätze können die Gemeinden ihre Zuschläge in Höhe von durchschnittlich 30,3% mit Variation nach oben oder unten entsprechend gemeindespezifischen Belangen erheben. Als Obergrenze sollen die für

¹⁰¹ Vgl. auch unter C.V.2.a)cc) in dieser Arbeit, S. 119 f.

¹⁰² Als Beispiel sollen kinderreiche Familien angeführt werden.

¹⁰³ *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 18 f., 28 f. Dieses Modell wird u.a. von der Unionsfraktion bevorzugt, vgl. FAZ v. 29.10.2002, Nr. 251, S. 13; ebenso *Deutsche Bundesbank*, Presseartikel v. 9.7.2003, S. 4; ausführliche Darstellung mit Beispielen in *Piltz/Rödter/Schaumburg*, Gewerbesteuerreform, 2002, S. 38 ff. Vergleichbare Vorschläge werden auch vom *Deutschen Wissenschaftlichen Steuerinstitut der Steuerberater e.V.*, vgl. *Deutsches Wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V.*, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, sowie von zahlreichen Wissenschaftlern gemacht; vgl. *Hey*, *StuW* 2002, 314 ff.; *Jachmann*, *BB* 2000, 1432 ff.; *Wendt*, *BB* 1987, 1677 ff.

das Jahr 2005 beschlossenen Steuersätze nicht überschritten werden. Sollte durch diese Maßnahmen der Wegfall der Gewerbesteuer nicht kompensiert werden, stiege als „flankierendes Regulativ“ der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer¹⁰⁴.

Steuerberechtigt sollen für die Gewinneinkunftsarten die Betriebsstättengemeinden und für alle anderen Einkunftsarten die Wohnsitzgemeinden sein¹⁰⁵. Zugleich soll die Besteuerung von Personengesellschaften und die steuerliche Behandlung der Verträge zwischen den Gesellschaftern und der Personengesellschaft reformiert werden. Unter Aufgabe der Einheitstheorie¹⁰⁶ ist nicht die Personengesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter mit seinem anteiligen Gewinn in der Betriebsgemeinde steuerpflichtig. Verträge zwischen der Personengesellschaft und den Gesellschaftern sind steuerlich anzuerkennen und die erzielten Vergütungen in der Wohnsitzgemeinde des Gesellschafters zu versteuern¹⁰⁷.

Der Zuschlag auf die festzusetzende Einkommen- und Körperschaftsteuer soll entweder durch das Finanzamt erhoben oder wie bisher bei der Gewerbesteuer durch das Finanzamt festgestellt und von der Gemeinde erhoben werden¹⁰⁸. Der Gemeindegzuschlag zur Einkommensteuer ist im Lohnsteuerabzugsverfahren vom Arbeitgeber einzubehalten und an das Betriebsfinanzamt abzuführen. Das Betriebsfinanzamt seinerseits hat den Gemeindegzuschlag an das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers weiterzuleiten. Um die zutreffende Abwicklung zu gewährleisten, soll der Hebesatz des Wohnsitzfinanzamtes auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers eingetragen werden¹⁰⁹.

b) Würdigung

aa) Struktur der kommunalen Steuereinnahmen und ihre Folgen

Nach dem Gewerbesteuerersatz bestehen die Haupteinnahmen der Gemeinden aus der direkten Beteiligung an der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer bleibt bestehen und kann allenfalls erhöht werden, wenn die Mindereinnahmen aus dem Gewerbesteuerabbau nicht durch Mehreinnahmen aus der Einkommen- und Körper-

¹⁰⁴ BDI, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 29.

¹⁰⁵ Ebenda, S. 18.

¹⁰⁶ Schmidt, EStG, 22. Aufl. 2003, § 15, Rz. 163.

¹⁰⁷ BDI, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 20 f.

¹⁰⁸ Ebenda, S. 21, 23, Beispiel auf S. 29.

¹⁰⁹ Ebenda, S. 23.

schaftsteuer ausgeglichen werden können. Damit kommt dem Anteil am Umsatzsteueraufkommen - wenn er überhaupt erhöht wird¹¹⁰ - ein relativ geringes Gewicht bei den Einnahmen im Vergleich zu den Anteilen aus der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu. Folglich bleibt es zwar bei der Konjunkturabhängigkeit der Gemeindefinanzen, wenn auch in schwächerer Form als bisher, infolge der Anpassungsmöglichkeiten der Hebesätze entsprechend den gemeindespezifischen Belangen. Jedoch können im Rahmen dieses Modells zukünftige Erhöhungen der Umsatzsteuersätze und die damit verbundenen Folgen für Kleinunternehmen und geringverdienende Endverbraucher ausgeschlossen werden¹¹¹.

Der Kommunalzuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer erweitert die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung, weil er, abhängig von den gemeindespezifischen Belangen, nunmehr an die durch den Abbau des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer erweiterte Einkommensteuer und zusätzlich an die Körperschaftsteuer anknüpft. Hierdurch steigt die Flexibilität der Gemeindeeinnahmen aufgrund des höheren Anteils der gewinnabhängigen Steuern bei den Gemeindeeinnahmen. Das Hebesatzrecht wirkt auf einen größeren Anteil der Gemeindesteuereinnahmen (Einkommen- und Körperschaftsteuer) und kann daher mehr Steuermasse bewegen. Hieraus ergibt sich eine höhere Aufkommenselastizität, d.h., daß bereits relativ geringe Veränderungen des Hebesatzes große Veränderungen der kommunalen Steuereinnahmen bewirken. Zwar können sich Nachteile aus den anfänglichen Sprüngen im Steueraufkommen ergeben, sie können aber durch bedachte Hebesatzpolitik im Zeitverlauf geglättet werden. Voraussetzung wäre allerdings die Implementierung eines „Controlling-Instruments“, das auf geeigneten kommunal-statistischen Daten beruht¹¹². Der Konjunkturabhängigkeit kann durch gegenläufige Variation der Hebesätze antizyklisch entgegengewirkt werden. Insgesamt wirkt sich dies positiv im Sinne der kommunalen Selbstverwaltung aus, weil die Gemeinden verstärkt Ansiedlungspolitik betreiben müssen, um ihre Steuereinnahmen zu optimieren und gegenüber konkurrierenden Nachbargemeinden zu obsiegen.

Im Hinblick auf ihre Einwohner wird die kommunale Ausgabenverantwortung zunehmen, weil jede Veränderung der Hebesätze Reflexionen der Einwohner zur Folge hat. Der Einbe-

¹¹⁰ Eine Erhöhung des Umsatzsteueranteils ist wahrscheinlich, weil der *BDI/VCI*-Vorschlag nach ersten Berechnungen in der Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“ im Vergleich zur Modernisierung der Gewerbesteuer nach dem NRW-Modell bzgl. der Kommunalfinanzen schlechter abschloß; vgl. *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht „Quantifizierung“, 2003, S. 6.

¹¹¹ Vgl. dazu unter E.II.1.b)cc) in dieser Arbeit, S. 198 f.

¹¹² Ähnlich *Voigt*, in: Mäding/Voigt, *Kommunalfinanzen im Umbruch*, 1998, S. 13, 33.

zug aller Bürger in eine kommunale Einkommensteuer würde ein beachtliches „bürgerschaftliches Engagement freisetzen“¹¹³. Denn die Gemeindefinanzierung wäre mit der Einbeziehung aller Gemeindebürger auf eine breite demokratische Basis gestellt¹¹⁴. Die Anknüpfung des Zuschlags an die Körperschaftsteuer faßt neben einkommensteuerpflichtigen Bürgern und Unternehmen auch Kapitalgesellschaften in ein kommunales Besteuerungskonzept. Zutreffend bezeichnet *Stein* deshalb das *BDI/VCI*-Modell als Konzept, „das die Gemeinden am Ertrag der Unternehmen teilhaben läßt, aber gleichzeitig auch die Gesamtheit der Bürger für die Ausgaben ihrer Gemeinde unmittelbar in die Pflicht nimmt“¹¹⁵. Damit soll einerseits die Verbindung aller an der Kommunalpolitik interessierten Gruppen gestärkt werden. Andererseits sollen die Gemeinden in Verlustphasen nicht die unternehmerische Substanz aufzehren, um alle ansässigen Unternehmen als künftige Steuerzahler zu erhalten. Ferner wird das Interesse an der Ansiedlung neuer Unternehmen gestärkt, weil die Gemeinden sowohl über die Beteiligung an der Körperschaftsteuer als auch über die Zerlegung unternehmerischer Einkünfte bei der Einkommensteuer nach dem Betriebsstättenprinzip am Unternehmenserfolg und damit an der lokalen Wirtschaftskraft beteiligt sind.

Die transparente Gemeindefinanzierung bewirkt ein gesteigertes Engagement in der Kommunalpolitik, weil jeder in der Gemeinde ansässige bzw. tätige Steuerpflichtige den eigenen Anteil zur Gemeindefinanzierung aus seinem Steuerbescheid kennt. Auf diese Weise wird das Äquivalenzprinzip vollständig umgesetzt, weil alle von den Gemeindeleistungen profitierenden Unternehmen und Bürger über die direkte Kostenanlastung in ein kommunales Besteuerungskonzept eingebunden werden¹¹⁶. Durch entsprechendes Engagement auf der Gemeindeebene erscheint es möglich, geplante Bauprojekte in Frage zu stellen oder abzulehnen, um damit die künftige kommunale Steuerbelastung zu senken. Auf Kommunalebene hat dies die Anpassung der Wünsche aller Gruppen an das Finanzierbare zur Folge¹¹⁷.

¹¹³ FAZ v. 29.10.2002, Nr. 251, S. 13.

¹¹⁴ *Rogowski*, Wirtschaftsdienst 2002, 255, 257; *Piltz/Rödler/Schaumburg*, Gewerbesteuerreform, 2002, S. 38; *Schneider*, BB 2000, 1322, 1323.

¹¹⁵ *Stein*, Deutsche Wirtschaft, 2003, S. 3, 13.

¹¹⁶ *Broer*, Wirtschaftsdienst 2001, 713, 714; *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht „Kommunalsteuern“, 2003, S. 6 f.; vgl. auch unter D.III.1.c)bb)(1) in dieser Arbeit, S. 156 f.

¹¹⁷ *Deutsches Wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V.*, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, S. 11 f.

bb) Steuervereinfachung

Bereits aus der Abschaffung der Gewerbesteuer ergeben sich erhebliche Steuervereinfachungen, weil fortan keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb von anderen Einkunftsarten abzugrenzen sind¹¹⁸ und sich daraus weder Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung noch mit den Finanzgerichten ergeben. Die **Zusammenfassung der Gewinneinkunftsarten** erhöht die Systematik der Besteuerung und schafft gleichzeitig Kapazitäten innerhalb der Finanzverwaltung und der Finanzgerichte zur Bewältigung anderer dringlicher Aufgaben¹¹⁹.

Der Abbau der Gewerbesteuerumlage und des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer bewirkt eine **Entflechtung im bundesstaatlichen Finanzgefüge**, weil die Finanzbeziehungen zwischen den Gebietskörperschaften abnehmen¹²⁰. Folglich verringert sich die Zahl der Finanztransaktionen. Damit verbunden ist die Entschärfung des jahrzehntelangen Streites zwischen den Gebietskörperschaften über die Höhe der an Bund und Länder abzuführenden Gewerbesteuerumlage¹²¹. Im Gegenzug wird die Finanzautonomie der Gemeinden gestärkt, weil das Zuschlagsrecht auf eine breitere Steuerbase zugreift. Durch Ausweitung des Hebesatzrechts auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer kann bereits mit einer relativ geringen Veränderung ein gegebener Mehrbedarf an kommunalen Steuereinnahmen erzielt werden¹²².

Die Abschaffung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer hat zwar zur Folge, daß die kommunale Beteiligung an der Einkommensteuer ausschließlich über das Besteuerungsverfahren zu verwirklichen ist, stärkt aber gleichzeitig die Flexibilität der Einnahmen, da anstelle des bisherigen fixen Gemeindeanteils an der Einkommensteuer nun ein durch Hebesatzrecht gestaltbarer Anteil an der Einkommen- und Körperschaftsteuer hinzukommt. Die Abschaffung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer macht die von Städten und Gemeinden geforderte Überprüfung der geltenden Verteilungsregelung für den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 GG) überflüssig¹²³. Damit bewirkt die Entflechtung des

¹¹⁸ So auch *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht "Kommunalsteuern", 2003, S. 11.

¹¹⁹ Vgl. unter C.IV.1.b)cc) in dieser Arbeit, S. 100 f.

¹²⁰ Ähnlich *Rogowski*, Wirtschaftsdienst 2002, 255, 256; *Courage*, Gewerbesteuer, 1991, S. 172; *Courage*, Gewerbesteuerreform, 1995, S. 172; darüber hinaus *Zitzelsberger*, DStR 2000, 2, 6; *Scherf*, Perspektiven der kommunalen Besteuerung, 2001, S. 9, 46; *Huber/Lichtblau*, Finanzausgleich, 2000, S. 4 ff.

¹²¹ Die Verminderung oder Aufhebung der Gewerbesteuerumlage wird von den Städten und Gemeinden immer wieder gefordert; *Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 237. Für das Jahr 2003 wurde erneut eine Erhöhung der Gewerbesteuerumlage beschlossen, das hieraus resultierende Mehraufkommen steht den Ländern zu; vgl. Verordnung zur Festsetzung der Erhöhungszahl für die Gewerbesteuerumlage nach § 6 Abs. 5 des Gemeindefinanzreformgesetzes im Jahr 2003, BGBl. I 2002, 4016.

¹²² Ähnlich *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 27.

¹²³ *Karrenberg*, Gewerbesteuer, 1985, S. 139 ff.

bundesstaatlichen Finanzgefüges neben einer grundlegenden Vereinfachung zugleich eine Stärkung der kommunalen Finanzautonomie¹²⁴.

Mit der **Anknüpfung an bestehende Steuern** wird kein Fremdkörper in das hiesige Steuersystem eingeführt, aus dem sich später u.U. weitere Probleme ergeben könnten¹²⁵. Zumindest sind aus der Anknüpfung an bestehende Steuern keine weiteren Komplizierungen zu erwarten, weil die Folgen auf die Steuerverteilung zwischen den Gebietskörperschaften leichter zu berechnen sind bzw. sich die Finanzverwaltung auf vertrautem Terrain bewegt und sie daher Änderungen leichter umsetzen kann¹²⁶. Durch Anknüpfung des Zuschlags an die bestehende Einkommen- und Körperschaftsteuer reduziert sich die Anzahl der zu ermittelnden Bemessungsgrundlagen und der Umfang der unternehmerischen Steuererklärungspflichten¹²⁷.

Die Zuschlagsermittlung im Festsetzungsverfahren führt zu gespaltenen Steuertarifen. Künftig ist zwischen einem Staats- und einem Gemeindetarif zu unterscheiden¹²⁸. Der Steuerpflichtige kennt nur die Staatssteuer, die Gemeindesteuer wird erst im Festsetzungsverfahren durch das Finanzamt ermittelt. Somit kann die effektive Steuerbelastung nur durch nachträgliche Addition der Staatssteuer mit der Gemeindesteuer ermittelt werden, was die Transparenz der Steuertarife einschränkt und aus Sicht der Steuerpflichtigen als Komplizierung angesehen werden könnte. Zudem muß die Signalwirkung des Steuertarifs stets im Zusammenhang mit der gestaltbaren Bemessungsgrundlage betrachtet werden. Denn die effektive Steuerbelastung ergibt sich aus der Multiplikation des Steuersatzes mit der Bemessungsgrundlage. Insofern kann aus der Tarifaufspaltung keine weitere Komplizierung angenommen werden. Sie ergibt sich zwingend aus der gestiegenen kommunalen Finanzautonomie, weil die Höhe des Zuschlags von den Gemeinden bestimmt wird.

Die **Ausweitung des Lohnsteuerabzugsverfahrens** und die zusätzlich erforderlichen Einträge auf der Lohnsteuerkarte erhöhen auf den ersten Blick die Komplexität und Fehleranfälligkeit des Steuererhebungsverfahrens. Aus der Ausweitung der Einträge auf der Lohnsteuerkarte ist zunächst mit einer höheren Belastung der Unternehmen sowie der Finanzverwaltung zu

¹²⁴ Vgl. auch unter C.IV.2.b)aa) in dieser Arbeit, S. 108 f.

¹²⁵ Solche Probleme könnten sich hingegen bei einer Einführung der Wertschöpfungssteuer ergeben, vgl. unter E.I.1.b)dd) in dieser Arbeit, S. 186 f.

¹²⁶ Vgl. unter C.IV.2.b)bb) in dieser Arbeit, S. 111 f.

¹²⁷ *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht "Kommunalsteuern", 2003, S. 11; vgl. auch unter C.V.2.c)bb)(2) in dieser Arbeit, S. 142 f.

¹²⁸ *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 29.

rechnen. Bei der Finanzverwaltung entsteht ein erhöhter Abstimmungsbedarf zwischen den Landesfinanzämtern und den örtlichen Gemeindeverwaltungen. Der Anstieg der Verwaltungskosten kann zwar durch den Einsatz moderner Computer und Software eingedämmt werden. Dies erfordert aber erhöhte Investitionen gerade in diesem Bereich. Ferner dient die Ausweitung des Lohnsteuerabzugsverfahrens verbunden mit den erforderlichen Einträgen auf der Lohnsteuerkarte gerade der Fehlervermeidung und damit der Verwaltungsvereinfachung. Denn die Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte müssen nur einmal ermittelt und nur bei Bedarf angepaßt werden. Der geplante Wegfall der Lohnsteuerkarten gegen eine digitale Lohnsteuerbescheinigung erspart künftig sämtliche mit dem Lohnsteuerabzugsverfahren im Zusammenhang stehende Verwaltungsarbeiten¹²⁹.

Die Lohnsteuerbescheinigungen sollen künftig von den Landesfinanzämtern verwaltet werden. Dadurch entfällt der Abstimmungsbedarf zwischen den Landesfinanzämtern und den örtlichen Gemeindeverwaltungen. Folglich erhöht sich zwar der Verwaltungsaufwand für die Landesfinanzämter, weil sie künftig die gesamte Steuerverwaltung übernehmen. Nach Ansicht der *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen* soll sich daraus ein deutlicher Anstieg der Verwaltungskosten bei den Landesfinanzbehörden ergeben¹³⁰. Jedoch müssen bei einer solchen Betrachtung alle Einsparungen innerhalb der Finanzverwaltung aus dem Gewerbesteuerabbau, dem Wegfall einer Einkunftsart etc. gegenübergestellt werden.

Auch knüpft der Kommunalzuschlag an bereits von den Landesfinanzämtern ermittelte Größen an, die anlässlich abgeschlossener Veranlagungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer bereits vorliegen. Ob sich daraus per Saldo die Verwaltungskosten erhöhen, muß bezweifelt werden. Zwar erfordert die Erhebung des Kommunalzuschlags eine erweiterte Programmierung im EDV-System der Finanzverwaltung. Jedoch wird dieser einmalige Vorgang künftig nur minimale weitere Verwaltungskosten in Form ständiger Aktualisierung und Pflege des EDV-Systems nach sich ziehen. Dafür können sämtliche Steuerbescheide für den Kommunalzuschlag automatisch erstellt werden. Letztlich bewirkt die Digitalisierung im Steuererhebungsverfahren beachtliche Vereinfachungen, weil einfache verfahrenstechnische Abläufe künftig über den EDV-Einsatz rationeller abgewickelt werden können¹³¹.

¹²⁹ Vgl. unter C.IV.2.b)dd) in dieser Arbeit, S. 113 f.

¹³⁰ *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht "Kommunalsteuern", 2003, S. 13.

¹³¹ BR-Drs. 630/03, S. 42 f.; vgl. auch unter C.IV.2.b)dd) in dieser Arbeit, S. 113 f.

Insgesamt leistet das *BDI/VCI*-Modell einen wesentlichen Beitrag zur Vereinfachung des Steuersystems, weil frühere verwaltungsintensive Arbeiten im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer entfallen, das bundesstaatliche Finanzgebilde entflochten wird und künftige Entwicklungen im Steuererhebungsverfahren nutzbar gemacht werden¹³².

cc) Zur Vermeidung entstehender Progressionseffekte

Der Zuschlag auf die Körperschaftsteuer ist einfach zu realisieren, weil er proportional auf die Steuerschuld zugreift¹³³. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, den Hebesatz entweder auf die Bemessungsgrundlage oder auf die vom Finanzamt festgesetzte Steuer anzuwenden. Aufgrund des proportionalen Körperschaftsteuersatzes hätte die Anknüpfung des Zuschlages entweder auf die Bemessungsgrundlage oder auf die Steuer keine Verzerrungen zur Folge. Anders dagegen bei der Einkommensteuer: Hier würden sich Progressionseffekte der staatlichen Einkommensteuer auf die kommunale Besteuerung doppelt auswirken, weil ein höheres zu versteuerndes Einkommen einen höheren Steuersatz zur Folge hätte. Mit der Anknüpfung des Kommunalzuschlags an die Einkommensteuer würde dieser Progressionseffekt in den Bereich der Kommunalbesteuerung transferiert¹³⁴. Die Anknüpfung des kommunalen Zuschlags an die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage vermeidet diesen Progressionseffekt¹³⁵. Damit setzten sich Steuersatzunterschiede zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht im Rahmen der kommunalen Besteuerung fort.

Zur Vermeidung solcher Progressionseffekte wäre auch die Begrenzung des kommunalen Zuschlags auf die untere Proportionalzone des Einkommensteuertarifs möglich. So hat bereits die *Kommission für die Finanzreform* vorgeschlagen, die Gemeindeeinkommensteuer in den unteren proportionalen Bereich des Einkommensteuertarifs zu verlagern. Das bedeute, daß der Höchstbetrag für die Gemeindesteuer dort ende, wo der progressive Steuertarif der Einkom-

¹³² Nach Ansicht der *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen* erfordert das *BDI/VCI*-Modell neu zu entwickelnde Formen der Verwaltung, vgl. *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht "Kommunalsteuern", 2003, S. 12.

¹³³ Gänzlich abzulehnen sind progressive Zuschlagssätze, die das bei der Einkommensteuer geltende Leistungs-fähigkeitsprinzip auf Gemeindeebene verstärken und den Progressionseffekt weiter verschärfen würden. Vgl. auch *Fuest/Huber*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 27.

¹³⁴ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 116; *Hey*, *StuW* 2002, 314, 322; *Fuest/Huber*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 27.

¹³⁵ *Hey*, *StuW* 2002, 314, 322; *Jachmann*, Alternative zur geltenden Gewerbesteuer, 2002, S. 18. Dagegen soll nach dem *BDI/VCI*-Vorschlag der kommunale Zuschlag auf die Steuerschuld erfolgen; *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 21.

mensteuer einsetzt¹³⁶. Damit wäre die Anknüpfung an die Steuerschuld möglich. Jedoch führte dies zu einer unnötigen Komplizierung, die durch Anknüpfung des kommunalen Zuschlags auf das zu versteuernde Einkommen vermieden werden könnte¹³⁷.

dd) Beitrag zur Reform der Unternehmensbesteuerung

Der Vorschlag will gleichzeitig die Besteuerung von Personengesellschaften reformieren, indem diese zivil- und steuerrechtlich einer Kapitalgesellschaft angenähert werden. Dies ist zu befürworten, weil bestehende Unterschiede in der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften abgebaut werden. Dagegen könnte vorgebracht werden, daß das Reformvorhaben durch die modifizierte Besteuerung von Personengesellschaften eine unnötige Komplizierung erfahren würde. Dem muß jedoch entgegengehalten werden, daß hierdurch Rechtsformunterschiede in der Unternehmensbesteuerung abgebaut werden, weil die Personen- den Kapitalgesellschaften nach dem Betriebsteuermodell angenähert werden¹³⁸.

Die steuerliche Anerkennung der Verträge zwischen Gesellschaftern und ihren Personengesellschaften vereinfacht die zweistufige Gewinnermittlung im Rahmen des Mitunternehmerkonzepts. Unter Aufgabe der Einheitstheorie¹³⁹ ist nicht die Personengesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter mit seinem anteiligen Gewinn in der Betriebsgemeinde steuerpflichtig. Die Anerkennung der Verträge zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern baut bestehende Rechtsformunterschiede ab. Mit der Aufgabe des Dualismus in der Unternehmensbesteuerung zugunsten höherer Transparenz werden Steuerbelastungsvergleiche verschiedener Rechtsformen erleichtert. Ferner wird in der Literatur vorgebracht, das geltende Unternehmenssteuerrecht weise zahlreiche Konstruktionsfehler auf. Die bisherige Grenzziehung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften sei zivilrechtlich ohnehin nicht fundiert, sondern beruhe auf unzutreffenden gesellschaftsrechtlichen Annahmen. Hinsichtlich der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit bestehe kein Unterschied zwischen Kapital- und Personengesellschaften. Vor allem mittelständische Unternehmen seien in ihren „leistungsfähigkeitsrelevanten Realstrukturen“ rechtsformübergreifend vergleichbar¹⁴⁰.

¹³⁶ *Kommission für die Finanzreform*, Gutachten über die Finanzreform, 1966, S. 107, Tz. 412.

¹³⁷ Ausführlich Hey, *StuW* 2002, 314, 322.

¹³⁸ Vgl. dazu unter C.V.2.b)dd)(2) in dieser Arbeit, S. 137 f.

¹³⁹ Schmidt, *EStG*, 22. Aufl. 2003, § 15, Rz. 163.

¹⁴⁰ Hennrichs, *StuW* 2002, 201, 212, 216.

Indem das *BDI/VCI*-Modell an bereits bestehende Steuern anknüpft, entfällt künftig die Ermittlung einer weiteren Bemessungsgrundlage, womit weitere Komplizierungen in der Unternehmensbesteuerung vermieden werden. Allein aus der Abschaffung der Gewerbesteuer ergibt sich ein weiterer Reformbedarf in der Unternehmensbesteuerung, weil die Steuersatzspreizung der Einkommen- und Körperschaftsteuersätze aufgedeckt wird¹⁴¹. Die Annäherung des Einkommensteuerspitzen- und des Körperschaftsteuertarifs erzeugt den notwendigen Druck, die Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung sowie weitere notwendige Reformen innerhalb der Einkommensteuer voranzutreiben¹⁴². Aus diesem Blickwinkel erscheint das *BDI/VCI*-Modell als Initialzündung für weitere notwendige Reformen.

ee) **Zur Gestaltbarkeit der unternehmerischen Bemessungsgrundlage**

Gegen das *BDI/VCI*-Modell könnte angeführt werden, daß durch Anknüpfung des Zuschlagsrechtes an den einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn die kommunale Steuer letztlich zum Spielball der Unternehmen werde, weil bilanzpolitische Maßnahmen nun vollständig auf die Steuereinnahmen der Gemeinden durchschlagen¹⁴³. Damit teile das *BDI/VCI*-Modell hinsichtlich der Gestaltungsanfälligkeit zwar das Schicksal der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Jedoch schaffe das Modell, indem es auf eigenständige Regelungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage vollständig verzichte, keine zusätzlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Darüber hinaus entfallen sämtliche Gestaltungsmöglichkeiten der gegenwärtigen Gewerbesteuer¹⁴⁴. Verbleibende Bedenken bezüglich einer weniger gestaltbaren Bemessungsgrundlage können mit der künftigen Entwicklung in Europa ausgeräumt werden. Dort wird sich langfristig der Trend zur weiteren Einschränkung der Bilanzpolitik fortsetzen, damit die verschiedenen Steuersysteme innerhalb der EU angeglichen werden können. Das wiederum führt zur Verbreiterung der steuerlichen Bemessungsgrundlage¹⁴⁵. Allein aus der mit dem *BDI/VCI*-Modell verbundenen Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes resultiert der Zwang, die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage zu verbreitern, indem Wahlrechte weiter eingeschränkt werden müssen. Folglich nimmt die Gestaltbarkeit der unternehmeri-

¹⁴¹ *Deutsches Wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V.*, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003, S. 17; Hey, FR 2001, 870, 879.

¹⁴² Vgl. unter C.V.2.c)bb)(3) in dieser Arbeit, S. 143 f.

¹⁴³ *Kuban*, ZKF 2003, 97, 101.

¹⁴⁴ So *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht "Kommunalsteuern", 2003, S. 12.

¹⁴⁵ *Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 2003, S. 354 ff.

schen Bemessungsgrundlage mit fortschreitender Annäherung des Einkommensteuerspitzenatzes an den Körperschaftsteuersatz weiter ab.

Auch aus internationalen Gesichtspunkten ergibt sich der Druck, die steuerliche Bemessungsgrundlage zu verbreitern. Als Beispiel soll *Wagner* angeführt werden, der die weitere Einschränkung der Bilanzpolitik in der internationalen Entwicklung sowie in der Beachtung bestimmter Effizienzgesichtspunkte, insbesondere dem unternehmerischen Investitionsverhalten, begründet sieht. *Wagner* sieht in der Einschränkung des Imparitätsprinzips durch die Einschränkung von Teilwertabschreibungen auf Realgüter und die Einschränkung der Zulässigkeit von Rückstellungen geeignete Mittel, die steuerliche Bemessungsgrundlage zu verbreitern¹⁴⁶. In diesem Zusammenhang sind auch die jüngsten Initiativen der Europäischen Kommission zur Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften zu nennen, die trotz ihrer schwierigen Umsetzung in der Literatur begrüßt werden. *Spengel* schlägt vor, daß Ausgangspunkt für die Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften die International Accounting Standards (IAS) sein könnten, wobei als Rechtsgrundlage für die Umsetzung eine steuerliche Gewinnermittlungsrichtlinie (Art. 94 EG) dienen könnte¹⁴⁷.

ff) Zu einer möglichen Verschiebung der Steuerbelastung

Gegen den Vorschlag des *BDI/VCI* wird vorgebracht, daß das Modell zu einer Umverteilung der Steuerbelastung von den „Großen auf die Kleinen“ bzw. zu Lasten der Arbeitnehmer, der kleinen mittelständischen Unternehmer¹⁴⁸ sowie der privaten Haushalte¹⁴⁹ führt.

Dagegen muß aber eingewendet werden, daß das *BDI/VCI*-Modell zu einer erheblichen Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen¹⁵⁰ führt. Bereits aus diesem Umstand verteilt sich die Steuerbelastung auf mehrere Schultern und führt damit zu einer relativ geringen Erhöhung der Ertragsteuerbelastung. Sofern etwa durch den gezielten Subventionsabbau¹⁵¹ weitere Tarifsenkungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erfolgen, kann eine erhöhte

¹⁴⁶ *Wagner*, BB 2002, 1885, 1892.

¹⁴⁷ *Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 2003, S. 354 ff.

¹⁴⁸ *Jarass/Obermair*, Reform der Gewerbesteuer, 2003, S. 45 f.

¹⁴⁹ *Fuest/Huber*, Wirtschaftsdienst 2002, 260, 265; *Roth*, Wirtschaftsdienst 2002, 257, 260; *Deutscher Städtetag*, ZKF 2001, 261, 262; *Kuban*, ZKF 2003, 97, 101.

¹⁵⁰ *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht „Quantifizierung“, 2003, S. 13.

¹⁵¹ *Klodt*, Volkswirtschaftliche Korrespondenz, Nr. 6/2003, S. 1 ff.

steuerliche Belastung ausgeschlossen werden¹⁵². Hierdurch wird die Steuerlast nicht von den Großen auf die Kleinen, sondern auf alle Steuerpflichtige verteilt.

Ferner ergeben sich aus dem Gewerbesteuerabbau Mehreinnahmen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, weil die Gewerbesteuer nicht länger als Betriebsausgabe abziehbar ist. Werden diese Mehreinnahmen zu einer Senkung der steuerlichen Belastung der privaten Haushalte genutzt, lassen sich unerwünschte Umverteilungswirkungen abmildern. Daneben besteht Spielraum für weitere Steuersatzsenkungen aufgrund der sich aus der Abschaffung der Gewerbesteuer ergebenden Verwaltungsvereinfachung und der daraus resultierenden Kostenersparnis. Des weiteren könnten sog. „heimliche Steuererhöhungen“ aus der Vergangenheit rückgängig gemacht werden¹⁵³. Die Steuersatzsenkungen hätten zusätzlich Signalwirkung für die privaten Haushalte, weil die Motivation zur Arbeitsaufnahme bisher nicht Beschäftigter aufgrund des gesunkenen Grenzsteuersatzes stiege. Daraus ergäben sich wiederum zusätzliche Steuereinnahmen, an denen die Gemeinden teilhaben könnten.

Auch kann der oftmals eingewandten Verschiebung der Steuerbelastung von der Wirtschaft auf die Arbeitnehmer¹⁵⁴ nicht zugestimmt werden, weil dies die Rolle der Gewerbesteuer im geltenden Steuersystem verkennt. Die Gewerbesteuer wird zwar bisher von der Wirtschaft bezahlt, geht im Falle der Personengesellschaften aber durch Betriebsausgabenabzug und Anrechnung fast vollständig zu Lasten der Einkommensteuer. Da die Reform keine Nettoentlastung der Steuerzahler vorsieht, geht der Gewerbesteuerabbau mit einem Anstieg der Körperschaftsteuersätze einher. Alle Einkommensteuerpflichtigen einschließlich der Arbeitnehmer tragen die gleiche Steuerlast wie im geltenden System. Die Steuerlast verteilt sich nur auf eine gesunkene Einkommensteuer und einen neu eingeführten Kommunalzuschlag. Darin ist die bisher von den Arbeitnehmern im Gemeindeanteil an der Einkommensteuer bereits entrichtete Einkommensteuer enthalten. Durch den Abbau dieses Gemeindeanteils an der Einkommensteuer wird der bisher vom Bund verteilte Anteil in die kommunale Besteuerung

¹⁵² Eine Umverteilung der steuerlichen Belastung gänzlich verneinend *Homburg*, Stbg 2002, 564, 567.

¹⁵³ Heimliche Steuererhöhungen entstehen, „wenn der Durchschnittssteuersatz bei wachsenden Einkommen infolge der Progression beim Lohn- und Einkommensteuertarif automatisch ansteigt. Durch diesen Automatismus wächst die Gesamtheit der Steuerzahler bei unverändertem Tarif nach und nach in Einkommensbereiche mit immer höheren Steuersätzen, so daß sich der Staat über diese heimlichen Steuererhöhungen einen immer größeren prozentualen Anteil von den insgesamt erwirtschafteten Einkommen nimmt“; *Stern*, Tarif, 2002, S. 1, 14 f. Folglich seien Tarifkorrekturen notwendig, *Stern*, Tarif, 2002, S. 58 ff.; so auch *Institut „Finanzen und Steuern“*, Reform des Einkommensteuertarifs, 1994, S. 22 f.; FAZ v. 26.9.2003, Nr. 224, S. 15.

¹⁵⁴ *Kuban*, ZKF 2003, 97, 101.

direkt einbezogen¹⁵⁵. Neu an dem Zuschlagssystem wäre, daß auch die Steuerlast des Arbeitnehmers von seinem Wohnort abhinge. Das kommunale Zuschlagsrecht kann dann je nach Wohnort zu einer Erhöhung oder Senkung der individuellen Einkommensteuerlast führen.

Aus der geplanten unveränderten Beibehaltung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer können dann künftige Steuerlastverschiebungen ausgeschlossen werden, solange die Höhe der gemeindlichen Beteiligung unverändert bleibt oder nur verhältnismäßig gering erhöht wird. In diesem Fall wären kleinere Unternehmen mit relativ schlechter Markposition und geringverdienende Endverbraucher nicht von einer Umsatzsteuererhöhung benachteiligt¹⁵⁶. Zumindest können im Rahmen des *BDI/VCI*-Modells zukünftige Erhöhungen der Umsatzsteuersätze und die damit verbundenen Folgen für Kleinunternehmen und geringverdienende Endverbraucher ausgeschlossen werden¹⁵⁷, weil der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer im Verhältnis zu den übrigen Gemeindesteuereinnahmen nur von untergeordneter Bedeutung ist.

Den verbleibenden Einwänden hinsichtlich einer Verschiebung der Steuerbelastung von den Unternehmen auf die übrigen Steuerzahler kann schließlich dadurch begegnet werden, daß durch Absenkung der Zuschlagssätze für die übrigen Steuerzahler gegen höhere Zuschlagssätze für Unternehmen mögliche Belastungsverschiebungen aufgefangen werden können¹⁵⁸. Jedoch ist zu bedenken, daß die Einwohner genauso wie die Unternehmen vom kommunalen Leistungsangebot profitieren¹⁵⁹. Insofern wäre eine Differenzierung der Zuschlagssätze nach Unternehmen und Einwohnern abzulehnen. Unter dem Gesichtspunkt möglicher negativer externer Effekte wie z.B. Umweltverschmutzung, Lärmbeeinträchtigung, Veränderung des Erscheinungsbildes der Standortgemeinde lassen sich höhere Zuschlagssätze für Unternehmen begründen. Schließlich sind aus den erzielten Mehreinnahmen solche negativen externe Effekte, die sich aus der Unternehmenstätigkeit ergeben und welche die Wohnqualität beeinträchtigen, zu beseitigen. Damit soll die Attraktivität der Gemeinden erhalten werden, um ihre Einwohner langfristig an ihre Gemeinden zu binden.

¹⁵⁵ So auch *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht "Quantifizierung", 2003, S. 14.

¹⁵⁶ Dagegen ist eine Benachteiligung dieser Gruppen beim *KBI*-Modell anzunehmen; vgl. unter E.II.1.b)cc) in dieser Arbeit, S. 198 f.

¹⁵⁷ Vgl. dazu unter E.II.1.b)cc) in dieser Arbeit, S. 198 f.

¹⁵⁸ So auch *Fuest/Huber*, Wirtschaftsdienst 2002, 260, 265.

¹⁵⁹ Vgl. dazu unter D.III.1.c)bb)(3) in dieser Arbeit, S. 159 f.

gg) Zur möglichen Verschlechterung der Konkurrenzsituation für große Kernstädte

Aus Sicht des *Deutschen Städtetages* sind örtlich differenzierte Hebesätze problematisch, weil durch die unterschiedliche Belastung der Einwohner die Konkurrenzsituation für die großen Kernstädte gegenüber ihrem Umland noch weiter verschlechtert werde¹⁶⁰. Dieser Einwand ist allerdings wenig überzeugend. Denn Zweck der Finanzautonomie ist ein Leistungswettbewerb der Gemeinden und Städte¹⁶¹. Diese können entweder höhere Steuern erheben - dann müssen sie ihren Bürgern Leistungen anbieten, welche durch die Steuerlast reflektiert werden. Oder aber die Gemeinden und Städte erheben niedrigere Steuern, bieten dann aber auch weniger Leistungen an¹⁶². In dieser Hinsicht sind Unterschiede bei den Steuereinnahmen verschiedener Gemeinden abhängig von Größe und Struktur gerechtfertigt¹⁶³. Der Wettbewerbsdruck auf die Gemeinden und Städte entsteht dadurch, daß Bürger oder Unternehmen abwandern können¹⁶⁴. Wenn der *Deutsche Städtetag* in dieser Abwanderung eine Gefahr sieht, dann stuft er den eigentlichen Kern der Forderung nach kommunaler Finanzautonomie als Nebensache ein. Damit entpuppen sich die zunächst vermuteten Nachteile als die eigentlichen Vorteile des entstehenden Leistungswettbewerbs¹⁶⁵.

Der Grundsatz des Interessenausgleichs, der die verschiedenen Interessen der Einwohner und Unternehmen zum Ausgleich bringt, fördert die kommunale Selbstverwaltung. Selbstverantwortliches Handeln ist ohne ausreichenden Bewertungsspielraum auf der kommunalen Einnahmenseite nicht möglich. Die Anknüpfung des Zuschlagsmodells an die großen bundesstaatlich geregelten Steuern und die Veränderbarkeit der kommunalen Zuschlagsrechte regt die Kommunen und Städte im besonderen Maße an, durch eigene Aktivitäten dafür zu sorgen, daß ihre Steuereinnahmen steigen. Das fördert den Wettbewerb zwischen den Gemeinden und Städten um die Ansiedlung von Unternehmen und Einwohnern. Über den Einbezug aller Einwohner, die künftig ihre kommunale Steuerbelastung kennen, wird der Kreis der Kritiker an der Kommunal- und Städtepolitik ausgeweitet. Unter diesem Aspekt können viele Städte nicht mehr alle Projekte verwirklichen, weil sie aus Nutzen- und Kostengesichtspunkten

¹⁶⁰ *Kuban*, ZKF 2003, 97, 101; *Roth*, Wirtschaftsdienst 2002, 257, 259; *Deutscher Städtetag*, ZKF 2001, 261, 262; ähnlich *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 119, 141; a.A. *Engels*, WPg 1983, 665, 667 f.

¹⁶¹ *Zeidler*, Gemeindefinanzreform, 1985, S. 275.

¹⁶² *Zimmermann*, Kommunalfinanzen, 1999, S. 161; *Arndt*, WUR 1991, 121, 127.

¹⁶³ *Broer*, Wirtschaftsdienst 2001, 713, 717; vgl. auch unter D.III.1.c)bb)(6) in dieser Arbeit, S. 166 f.

¹⁶⁴ *Zimmermann*, Kommunalfinanzen, 1999, S. 160 f.; zur Einschränkung solcher Wanderungsbewegungen vgl. unter D.III.1.c)bb)(5) in dieser Arbeit, S. 163 f.

¹⁶⁵ Ähnlich FAZ v. 17.7.2003, Nr. 163, S. 10.

verweigert werden oder in bezug auf mögliche negative externe Effekte den notwendigen Ausgleich für die Einwohner nicht erreichen. Im Gegenzug würde das Wohnen in den Städten wieder attraktiver und ein Ausbluten der Kernstädte vermieden werden¹⁶⁶.

Insgesamt gesehen erscheint der Einwand des *Deutschen Städtetages* unbegründet, weil die befürchtete Verschlechterung der Konkurrenzsituation eigentlich aus dem entstehenden Wettbewerb und den daraus resultierenden Wanderungsbewegungen vermutet wird. Aus entgegengesetzter Sicht entsteht durch die Intensivierung des Wettbewerbs die Chance, die kommunale Finanzsituation zu verbessern. Denn die benötigten Finanzmittel resultieren zum Teil aus gravierenden Fehlentscheidungen in der Kommunalpolitik hinsichtlich unrentabler Projekte. Allein der Druck auf die Kommunalpolitik, künftig alle Bauvorhaben vor dem Bürger rechtfertigen zu müssen, wird dem einen oder anderen Projekt den Leerstand ersparen und damit alle von der Kommunalpolitik profitierenden Gruppen entlasten. Mit der Vermeidung solcher unnötiger Kostenbelastungen könnte die Finanzlage vieler Kommunen und Städte stabilisiert und erhalten werden. Aus diesem Blickwinkel lassen sich keine weiteren Wanderungsbewegungen¹⁶⁷ provozieren, weil die auf eine breite demokratische Basis gestellte Kommunalpolitik zukünftig alle Einwohner vor unnötigen Steuererhöhungen verschont.

3. Zwischenfazit

Die Abschaffung der Gewerbesteuer wäre ein notwendiger Schritt in die richtige Richtung. Sie kann aber nicht alle Probleme der Unternehmensbesteuerung lösen. Deshalb sind Rechtsformunterschiede, die nach dem Gewerbesteuerabbau weiter bestehen, durch Tarifreformen zu bereinigen. Mittelfristig sind der Einkommensteuerspitzen- und der Körperschaftsteuersatz anzugleichen. Dies wird in beiden Reformvorschlägen zutreffend gefordert. Beide Vorschläge gewährleisten Aufkommensneutralität und versuchen, Aufkommens- und Lastenverschiebungen zwischen den Gebietskörperschaften zu vermeiden. Letzte Sicherheit über den Erfolg der vorgeschlagenen Maßnahmen können nur statistische Erhebungen geben.

Wichtig für die Auswahl eines Reformvorschlages ist neben der Konjunkturstabilität sowie der Flexibilität der Gemeindeeinnahmen der Beitrag zur Steuer- und Verwaltungsvereinfachung.

¹⁶⁶ A.A. Roth, Wirtschaftsdienst 2002, 257, 259.

¹⁶⁷ Zu normalerweise auftretenden Wanderungsbewegungen, vgl. unter D.III.1.c)bb)(5) in dieser Arbeit, S. 163 f.; vgl. auch Broer, DStZ 2001, 622, 627.

chung. Entscheidend ist die breite Umsetzung des Äquivalenzprinzips mit den daraus resultierenden Folgen auf die Transparenz der Kommunalpolitik. Hierdurch öffnet sich die Kommunalpolitik für einen breiten Interessenwettbewerb zwischen den Gemeinden, Gemeindevertretern sowie den ortsansässigen Bürgern und Unternehmen.

Durch Anpassung der Hebe- bzw. Zuschlagssätze kann in beiden Vorschlägen entsprechend den gemeindespezifischen Belangen der Konjunkturabhängigkeit der Gemeindeeinnahmen entgegengewirkt werden. Insgesamt gesehen ist das *KBI*-Modell weniger konjunkturabhängig als das *BDI/VCI*-Modell, weil der Umsatzsteueranteil in den Gemeindeeinnahmen stärker gewichtet ist. Beim *KBI*-Modell bewirkt der höhere Umsatzsteueranteil zwar eine höhere internationale Wettbewerbsfähigkeit, da Ausfuhrlieferungen bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen von der Umsatzsteuer befreit sind und sich hieraus keine Mehrbelastungen für deutsche Unternehmen ergeben. Andererseits haben die Gemeinden auf die Höhe des Umsatzsteueranteils keinen Einfluß, weil es sich um Finanzzuweisungen handelt, die von den Ländern im Auftrag des Bundes an die Gemeinden weitergeleitet werden. Aufgrund der Zerlegung nach den Netto-Umsätzen und der Anzahl der Arbeitnehmer haben die Gemeinden dennoch einen Anreiz, ihre Einnahmen aus der Umsatzsteuerbeteiligung durch gezielte Ansiedlungspolitik zu optimieren. Allerdings birgt die Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer beim *KBI*-Modell erhebliche Risiken, weil bei einer später notwendigen Erhöhung der Umsatzsteuersätze kleinere Unternehmen mit relativ schwacher Marktposition und gering verdienende Endverbraucher stärker als bisher belastet werden.

Ferner kann beim *BDI/VCI*-Modell die Konjunkturstabilität der Gemeindeeinnahmen durch eine relativ geringere Anpassung der Hebesätze erreicht werden als dies beim *KBI*-Modell der Fall ist. Dies liegt daran, daß der relative Anteil der durch Hebesatzrecht zu bestimmenden Einnahmen an den Gesamteinnahmen beim *BDI/VCI*-Vorschlag höher ist und eine marginale Veränderung des Hebesatzes bereits große Veränderungen bei den Gemeindeeinnahmen nach sich zieht (Hebelwirkung). Dagegen bezieht sich beim *KBI*-Modell das Hebesatzrecht nur auf die Gemeindeanteile an der Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht dagegen auf den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer, der die Summe aus der kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuerbeteiligung um mehr als das Doppelte übersteigt.

Auf den ersten Blick weist das *BDI/VCI*-Modell eine höhere Komplexität auf, weil der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer als bisher bestehender Pfeiler der kommunalen Steuerertragshoheit beseitigt, durch ein Hebesatzrecht ersetzt, das Lohnsteuerabzugsverfahren aus-

geweitet sowie die Besteuerung der Personengesellschaften reformiert werden sollen. Dies läßt zunächst eine höhere Fehleranfälligkeit und Verwaltungsintensität vermuten. Bei näherer Betrachtung ergeben sich allerdings erhebliche Vorzüge. Zugleich beinhaltet das *BDI/VCI*-Modell sämtliche Vorteile einer Gemeindeeinkommensteuer¹⁶⁸.

In beiden Vorschlägen ist die Zerlegung der Bemessungsgrundlage bei mehreren Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden noch zu klären¹⁶⁹. Beim *BDI/VCI*-Modell kann auf bereits in der Literatur vorgeschlagene Methoden verwiesen werden¹⁷⁰. Das *KBI* macht allerdings keine näheren Angaben zur Steuererhebung.

Insgesamt gesehen ist dem *BDI/VCI*-Vorschlag der Vorzug zu geben, weil die Vorteile der höheren Flexibilität der Gemeindeeinnahmen die Nachteile der Konjunkturabhängigkeit überwiegen. Damit verbunden steigt die Eigenverantwortung der Gemeinden, weil sich diese verstärkt ihrer Einnahmenseite widmen müssen, sei es durch gezielte Maßnahmen zur Ansiedlung von Unternehmen, der Abwehr konkurrierender Nachbargemeinden bei der Ansiedlungspolitik oder durch die Rechtfertigung höherer Hebesätze gegenüber ihren Bürgern.

4. Notwendige Korrekturen des *BDI/VCI*-Modells

Nach Ansicht des Verfassers sollte das *BDI/VCI*-Modell umgesetzt werden. Allerdings sollte über nachfolgende Korrekturvorschläge beim *BDI/VCI*-Modell selbst bzw. darüber hinaus über weitere Änderungen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht nachgedacht werden.

a) Einschränkung bilanzpolitischer Maßnahmen und Tarifgestaltung

Durch Anknüpfung an die Einkommen- und Körperschaftsteuer bleiben die Unternehmensgewinne zumindest kurzfristig gestaltbar¹⁷¹. Darum müssen **Ansatz- und Bewertungswahlrechte bei der steuerlichen Gewinnermittlung** beschränkt werden¹⁷². Dies ebnet den Weg für weitere Tarifsenkungen bei der Einkommensteuer, um in ferner Zukunft dem Körper-

¹⁶⁸ Vgl. unter D.III.1.c)bb) bzw. cc) in dieser Arbeit, S. 156 f. bzw. 169 f.

¹⁶⁹ Unklar in: *Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002, S. 207 ff.; keine Angaben in: *BDI*, Reform der Gewerbesteuer, 2001, S. 23 f.

¹⁷⁰ *Broer*, DStZ 2001, 622, 623.

¹⁷¹ So bereits zur Einkommensteuer, *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 116.

¹⁷² Zu den geplanten Änderungen zur Stabilisierung des Körperschaftsteueraufkommens *Rödter/Schumacher*, DStR 2003, 805, 818 f.; in bezug auf künftige Entwicklungen *Wagner*, BB 2002, 1885 ff.

schaftsteuertarif näher zu kommen. Dennoch wird sich mittelfristig der Einkommensteuerspitzensatz nicht an den derzeitigen Körperschaftsteuersatz annähern lassen¹⁷³. Die Alternative einer deutlichen Anhebung des Körperschaftsteuersatzes ist standortpolitisch problematisch¹⁷⁴. Selbst wenn es im Hinblick auf die derzeitige durchschnittliche Gesamtbelastung aus Körperschaft- und Gewerbesteuer effektiv nicht zu einer Steuererhöhung käme, würde ein solcher Schritt im internationalen Steuerwettbewerb kritisch wahrgenommen werden.

Obwohl Deutschland aufgrund der gewerbesteuerlichen Zusatzbelastung weiterhin bei der Belastung von Unternehmensgewinnen eine der Spitzenpositionen einnimmt, hat die Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25% international Aufsehen erregt. In umgekehrter Richtung würde eine nach außen deutliche Anhebung des Körperschaftsteuersatzes das Vertrauen in den Standort mindern¹⁷⁵. Daher sollte zunächst der Einkommensteuerspitzen- an den Körperschaftsteuertarif angenähert werden. Der Körperschaftsteuertarif sollte aufgrund seiner Signalwirkung für den internationalen Standortwettbewerb nur mit Bedacht erhöht werden. Seine Erhöhung wäre gänzlich zu vermeiden, wenn sämtliche einkommensteuerlichen Vergünstigungen und Ausnahmetatbestände abgebaut würden und sich als Folge daraus der Einkommensteuerspitzen- dem Körperschaftsteuertarif vollständig angleichen ließe.

b) Abweichende Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage sollte **nicht die Steuerschuld, sondern das zu versteuernde Einkommen sein**. Bei der Körperschaftsteuer würden sich daraus aufgrund des proportionalen Tarifs keine Auswirkungen ergeben. Hingegen würde die Anknüpfung der kommunalen Einkommensteuer an die Steuerschuld aufgrund der progressiven Ausgestaltung des staatlichen Einkommensteuertarifs unerwünschte Progressionseffekte hervorrufen¹⁷⁶. Die Anknüp-

¹⁷³ Eine aktuell diskutierte Möglichkeit, den Einkommensteuerspitzensatz erheblich zu reduzieren, um eine Angleichung mit dem derzeitigen Körperschaftsteuersatz erreichen zu können, wäre der Subventionsabbau nach dem „Rasenmäher-Prinzip“, d.h., alle derzeit vorhandenen Subventionen wären um einen bestimmten Prozentsatz zu verringern; Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung v. 13.4.2003, Nr. 15, S. 36; *Klodt*, Volkswirtschaftliche Korrespondenz, Nr. 6/2003; ähnlich FAZ v. 12.4.2003, Nr. 87, S. 13; FAZ v. 11.4.2003, Nr. 86, S. 14; FAZ v. 31.5.2003, Nr. 125, S. 13. Zum vollständigen Verzicht auf Steuersubventionen, *Kirchhof*, *StuW* 2002, 3, 7; vgl. auch im Zusammenhang mit dem „Karlsruher Entwurf“ *Bareis*, *StuW* 2002, 135, 139; *Tipke*, *StuW* 2002, 148, 174; *Deutsche Bundesbank*, *Wege aus der Krise*, 2003, S. 13.

¹⁷⁴ *Jacobs/Schreiber/Spengel/Gutekunst/Lammersen*, *DB* 2003, 519, 524; *Zitzelsberger*, *DStR* 2000, 2, 4.

¹⁷⁵ *Sachverständigenrat*, *Jahresgutachten 2001/02*, BT-Drs. 14/7569, Tz. 385.

¹⁷⁶ *Scherf*, *Perspektiven der kommunalen Besteuerung*, 2001, S. 9, 47. Zur Vermeidung solcher Progressionseffekte wäre auch die Begrenzung des Kommunalzuschlags auf die untere Proportionalzone des Einkommensteuertarifs möglich. So hat bereits die *Kommission für die Finanzreform* vorgeschlagen, die Gemeindeeinkommensteuer in den unteren proportionalen Teil der Einkommensteuer zu verlagern. Das bedeute, daß der

fung des Hebesatzrechts an die Einkommensteuerschuld würde die Auswirkungen einer unterschiedlichen Verteilung des Pro-Kopf-Einkommens auf die einzelnen Gemeinden noch verstärken¹⁷⁷. Des weiteren bereitet die Bemessung des Zuschlags anhand der Einkommensteuerschuld Schwierigkeiten, soweit einzelne Bemessungsgrundlagenteile von der kommunalen Einkommensteuer ausgenommen werden sollen, beispielsweise Dividenden zur Vermeidung von Doppelbelastungen¹⁷⁸. Zudem kann nur die Anwendung des Hebesatzes auf das zu versteuernde Einkommen statt auf die Steuerschuld verhindern, daß sich Steuersatzunterschiede zwischen dem Körperschaftsteuer- und dem Einkommensteuerspitzensatz auf Kommunalebene fortsetzen. Auch die Zerlegung der Bemessungsgrundlage, etwa bei in zwei verschiedenen Gemeinden ansässigen zusammenveranlagten Ehegatten oder bei in verschiedenen Gemeinden erwirtschafteten Einkommen, ließe sich durch Anwendung des Hebesatzes auf das zu versteuernde Einkommen statt auf die Einkommensteuerschuld leichter lösen¹⁷⁹.

c) Höhere Zuschlagssätze für Unternehmen

Die Forderung nach höheren Zuschlagssätzen für Unternehmen im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen¹⁸⁰ ergibt sich aus dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz. Damit sollen die Gemeinden stärkere Anreize zur Ansiedlung von Unternehmen und damit zur Schaffung zusätzlicher Arbeitsplätze erhalten. Mit höheren Hebesätzen ist grundsätzlich ein besseres Angebot an Infrastruktur verbunden und umgekehrt. Die Entscheidung zwischen einem niedrigen Hebesatz und einer guten Infrastruktur liegt beim standortsuchenden Unternehmen.

Mit höheren unternehmerischen Zuschlagssätzen soll auch jenen Einwänden begegnet werden, die bei der kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer eine Verlagerung der Steuerbelastung von den Unternehmen auf die Gemeindeeinwohner, insbesondere aber auf die Arbeitnehmer, sehen¹⁸¹. Bisher sind die Gemeindeeinwohner, ohne daß sie es ihrem Steuerbescheid

Höchstbetrag für die Gemeindesteuer dort ende, wo der progressive Einkommensteuertarif einsetzt; vgl. *Kommission für die Finanzreform*, Gutachten über die Finanzreform, 1966, S. 107, Tz. 412. Damit wäre die Anknüpfung an die Steuerschuld möglich. Jedoch führte dies zu einer unnötigen Komplizierung, die durch Anknüpfung des Kommunalzuschlags auf das zu versteuernde Einkommen vermieden werden könnte.

¹⁷⁷ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 116.

¹⁷⁸ *Hey*, *StuW* 2002, 314, 323; *Jachmann*, Alternative zur geltenden Gewerbesteuer, 2002, S. 18.

¹⁷⁹ *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 118; *Hey*, *StuW* 2002, 314, 322.

¹⁸⁰ So bereits *Arndt*, *WUR* 1991, 121, 127; kritisch in bezug auf die Rechtsformneutralität *Hey*, *StuW* 2002, 314, 323; *Fuest/Huber*, *Wirtschaftsdienst* 2002, 260, 265; *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht "Kommunalsteuern", 2003, S. 7; *Homburg*, *Stbg* 2002, 564, 567.

¹⁸¹ *Jarass/Obermair*, Reform der Gewerbesteuer, 2003, S. 45; ähnlich *Wissenschaftlicher Beirat*, Reform der Gemeindesteuern, 1982, S. 120.

entnehmen können, über den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer an der Finanzierung ihrer Kommunen beteiligt. Wenn nun andere Reformvorschläge, die an eben diesem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer festhalten wollen, so beispielsweise die Wertschöpfungssteuer¹⁸² oder deren abgemilderte Varianten in Form der kommunalen Betriebssteuer¹⁸³ bzw. der Gemeindegewerbesteuer, zusätzlich eine Belastung der Gemeindeeinwohner fordern¹⁸⁴, muß man sich fragen, ob daraus letztlich nicht eine höhere effektive Belastung der Einwohner resultiert. Schließlich gilt es zu beachten, daß solche Reformvorschläge, welche am Gemeindeanteil an der Einkommensteuer festhalten wollen, die Einkommensteuerzahler pauschal zur Finanzierung ihrer Gemeinden heranziehen. Zur Wahrung von Rechtsformneutralität sollte die differenzierte Anwendung des Hebesatzrechtes erst nach Angleichung der Einkommen- und Körperschaftsteuersätze erfolgen.

d) Reform der Grundsteuer

Im zeitlichen Zusammenhang mit der Umsetzung des *BDI/VCI*-Modells sollte eine Reform der Grundsteuer durch Anpassung der Grundstückswerte an die aktuellen Werte erwogen werden¹⁸⁵. Hier sollte ein einfaches Verfahren zugrundegelegt werden, etwa durch Heranziehung der tatsächlichen Verkehrswerte mittels Durchschnittswertbildung der Käufe und Verkäufe des vergangenen Jahres oder aus dem Durchschnitt vergangener Jahre¹⁸⁶. Im Gegenzug sollten die Hebesätze derart reduziert und für eine bestimmte Zeit begrenzt werden, um nach der Umstellung ein fest vorgegebenes Mehraufkommen aus der Grundsteuer zu erzielen.

III. Ergebnis

1. Zusammenfassung

Eine wertschöpfungsorientierte Besteuerung führt nicht zu einem geeigneten Gewerbesteuerersatz. Aufgrund ihrer Ertragsunabhängigkeit und der hinsichtlich der Gemeindeeinwohner

¹⁸² Oberhauser, Wertschöpfungssteuer, 1984, S. 12, 29.

¹⁸³ Jarass/Obermair, Reform der Gewerbesteuer, 2003, S. 51 ff.

¹⁸⁴ Courage, Gewerbesteuer, 1991, S. 178 f.; Courage, Gewerbesteuerreform, 1995, S. 178 f.: Courage befürwortet eine Kopfsteuer für kinderreiche Familien. Ob dies im Hinblick auf Art. 6 GG zulässig ist, soll an dieser Stelle nicht weiter erörtert werden.

¹⁸⁵ Ähnlich IDW, FN-IDW 2003, 179; FAZ v. 6.5.2003, Nr. 104, S. 11; Clemens/Held, Gewerbesteuerreform, 1986, S. 97; ähnlich Courage, Gewerbesteuerreform, 1995, S. 178; Courage, Gewerbesteuer, 1991, S. 178; Zimmermann, Kommunal финанzen, 1999, S. 171; Kommission für die Finanzreform, Gutachten über die Finanzreform, 1966, S. 104, Tz. 400.

¹⁸⁶ Ausführlich Eisele, NWB 2003, Fach 11, 687, 728 ff.

nicht erfolgten Umsetzung des Äquivalenzprinzips kommen weder die Wertschöpfungssteuer noch ihre abgespeckte Version einer kommunalen Betriebssteuer als möglicher Gewerbesteuerersatz in Frage. Die gravierendsten Mängel der zur Zeit diskutierten Gemeindegewerbesteuer liegen in der Erhöhung der Verwaltungskosten, der zu schmalen Umsetzung des Äquivalenzprinzips hinsichtlich der Einwohnerbesteuerung sowie der durch Beibehaltung der Gewerbesteuerumlage und des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer bewirkten Aufblähung des Finanzausgleichs. Nach den jüngsten politischen Äußerungen ist der Gesetzesentwurf zur Gemeindegewerbesteuer wohl nur noch als Diskussionsgrundlage zu verstehen. Wenn auch insbesondere die Vertreter der Kommunen kurzfristig an der Steigerung des Steueraufkommens und damit an der Erweiterung der Gewerbesteuer interessiert sind, so muß davor gewarnt werden, die Chance einer grundlegenden Reform durch Abschaffung der Gewerbesteuer verstreichen zu lassen. Die Probleme, welche die heutige Gewerbesteuer, besonders in Verbindung mit der Anrechnung gemäß § 35 EStG aufweist, dürften sich mit der Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen noch weiter verschärfen.

Als zur Zeit überlegenes Modell eines Gewerbesteuerersatzes durch Ausweitung der einkommensorientierten Besteuerung ergibt sich das des *BDI/VCI*. Es führt zu grundlegenden Steuervereinfachungen, leistet einen Beitrag zur Reform der Unternehmensbesteuerung und führt zu keiner Verschiebung der Steuerbelastung von den Großen auf die Kleinen, sondern verteilt die Steuerlast auf alle Steuerpflichtigen. Die Gestaltbarkeit der unternehmerischen Bemessungsgrundlage wird mit der Annäherung des Einkommensteuerspitzen- und des Körperschaftsteuersatzes abnehmen, weil die Senkung des Einkommensteuerspitzensatzes bei gegebenem Steueraufkommen nur durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage sowie einen Abbau von Steuervergünstigungen und Subventionen möglich ist.

Die von den Städten und Gemeinden erwartete Verschlechterung der Konkurrenzsituation für die großen Kernstädte ist nicht zutreffend, weil durch Intensivierung des Wettbewerbs über das Zuschlagsrecht die Wettbewerbslage vieler Städte und Gemeinden verbessert werden kann. Voraussetzung dafür ist allerdings die Überprüfung anstehender Investitionsprojekte. Eine wirksame Überprüfung anstehender Investitionsprojekte hinsichtlich Nutzen und Finanzierbarkeit kann durch die Einbeziehung aller Unternehmen und Bürger in ein kommunales Besteuerungskonzept erreicht werden, weil sich sämtliche Entscheidungen für oder gegen solche Projekte auf die Steuerbelastung aller von der Gemeindepolitik betroffenen Gruppen, also aller Unternehmen und Einwohnern, auswirkt.

2. Procedere zur Umsetzung des *BDI/VCI*-Modells

a) Verfassungsänderungen

Die Gewerbesteuer ist aus dem Verfassungstext zu streichen (Art. 106 Abs. 6 GG), um spätere Diskussionen zwecks ihrer möglichen Wiedereinführung zu vermeiden¹⁸⁷. Der in Art. 106 Abs. 5 GG genannte Gemeindeanteil an der Einkommensteuer ist aufzuheben gegen eine Gemeindebeteiligung an der Einkommen- und Körperschaftsteuer (Art. 106 Abs. 3, 5b GG). Ferner ist ein Zuschlagsrecht an der Einkommen- und Körperschaftsteuer einzurichten.

b) Einfachgesetzliche Änderungen

aa) Aufhebung von Gesetzen und Verordnungen

Das Gewerbesteuergesetz und die Gewerbesteuerdurchführungsverordnung sind aufzuheben.

bb) Änderungen im Rahmen des Einkommensteuergesetzes

(1) Systematik der Einkunftsarten

Aufgrund des Wegfalls der gewerblichen Einkünfte sind die Gewinneinkunftsarten (§§ 2, 13, 15, 18 EStG) zusammenzufassen. Die Vergütungen der Personengesellschafter, die aus Vertragsbeziehungen mit ihrer Personengesellschaft resultieren, sind nach ihrer zivilrechtlichen Qualifikation als Gehälter, Zinsen, Mieten und Lizenzgebühren zu erfassen. Diese sind vom Gesellschafter bei seinem Wohnsitzfinanzamt zu versteuern. Die §§ 15, 15a EStG entfallen.

(2) Bemessungsgrundlage

Die Gewerbesteuer ist nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig. § 35 EStG entfällt.

(3) Tarif

Der Einkommensteuertarif ist durchgängig um ca. 23,25% zu senken. Danach beträgt der Einkommensteuer-Eingangssatz 11,5% und der Einkommensteuerspitzensatz 32,2%.

(4) Besteuerungsverfahren

Die Senkung des Einkommensteuertarifverlaufs macht die Änderung der Einkommen- und Lohnsteuertabellen (§ 38c EStG) erforderlich. Aufgrund der zusätzlich erforderlichen Einträge auf der Lohnsteuerkarte muß das Lohnsteuerabzugsverfahren geändert werden (§§ 38 ff.

¹⁸⁷ Als Beispiel soll die Diskussion um die Wiedereinführung der Vermögensteuer genannt werden. Zu den Bestrebungen ihrer endgültigen Streichung aus dem Grundgesetz vgl. BR-Drs. 909/02.

EStG)¹⁸⁸. Mit dem geplanten Ersatz der Lohnsteuerkarte gegen eine Lohnsteuerbescheinigung erübrigt sich die Verwaltung der Lohnsteuerkarten durch die Gemeinden¹⁸⁹. Künftig sind die Lohnsteuerbescheinigungen von den Landesfinanzbehörden zu verwalten¹⁹⁰.

cc) Änderungen im Rahmen des Körperschaftsteuergesetzes

(1) Bemessungsgrundlage

Die Gewerbesteuer ist nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig.

(2) Tarif

Der Körperschaftsteuertarif ist auf 28,6% anzuheben.

¹⁸⁸ § 38c EStG ist seit dem 1.1.2001 aufgehoben. Es werden also keine amtlichen Lohnsteuertabellen mehr herausgegeben. Ab 2004 fallen die Tarifstufen im Einkommensteuertarif weg. Wegen des stufenlosen Steuertarifs wird die genaue Ermittlung des Lohnsteuerabzugsbetrags dann nur noch durch EDV-Programme möglich sein. Für das Kalenderjahr 2003 gelten die maßgeblichen Tabellen des Jahres 2002 fort (*BMF* v. 25.10.2002, DB 2002, 2349); *Drenseck*, DB 2003, Beilage Nr. 4, S. 8.

¹⁸⁹ BT-Drs. 15/799, S. 1; Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Steueränderungsgesetz 2003 v. 16.7.2003, S. 2, 48 ff.; *FAZ* v. 24.7.2003, Nr. 169, S. 11.

¹⁹⁰ BR-Drs. 630/03, S. 42.

F. Ergebnisse der Untersuchung

I. Thesenförmige Zusammenfassung

Der „Ruf“ der Gewerbesteuer hat sich seit Einführung der Anrechnung nach § 35 EStG gravierend verschlechtert. Gepaart mit der verfassungsrechtlichen Problematik erscheinen weitere Reformen der Gewerbesteuer nicht erfolgversprechend, weil sie vergangene Reformen wieder rückgängig machten. Der Blick ins nahegelegene Ausland bestätigt diese Ansicht, zumal dort die in der Vergangenheit ausgeweitete Ertragsunabhängigkeit innerhalb der Kommunalbesteuerung wieder rückgängig gemacht wurde.

Als wichtige Anforderung an einen Gewerbesteuerersatz ergibt sich u.a. die Beibehaltung des kommunalen Hebesatzrechtes zur Wahrung der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie. Daneben hat sich eine kommunale Besteuerungskonzeption am Äquivalenzprinzip auszurichten, das alle von den Gemeindeleistungen profitierenden Gruppen an den kommunalen Lasten beteiligt. Über die Merklichkeit einer solchen Belastung wird das bürgerliche Engagement sowie das Interessenband zwischen Gemeinde und Unternehmen gestärkt. Unter Beachtung der Erhebungs- und Entrichtungskosten sollten grundlegende Steuervereinfachungen angestrebt werden. Als solche sind die Entflechtung des bundesstaatlichen Finanzgeflechts, die Anknüpfung an bereits bestehende Steuern, die Zusammenfassung der einkommensteuerlichen Einkunftsarten sowie die Ausweitung des Quellensteuerabzugsverfahrens zu beachten. Aus Sicht einer fortzuführenden Unternehmenssteuerreform ist einerseits das Verhältnis zwischen direkter und indirekter Besteuerung zu wahren, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Andererseits ist die Personengesellschaft nach dem Betriebsteuermodell an die Besteuerung der Kapitalgesellschaft anzunähern und die derzeit bestehende Vielfalt der zu ermittelnden Bemessungsgrundlagen zu vermindern.

Als Alternative zur Kompensation des Gewerbesteuerabbaus kommt nur ein Kommunalzuschlag auf die bundesgesetzlich geregelte Einkommen- und Körperschaftsteuer in Frage. Damit werden die Vorteile der Gemeindeeinkommensteuer fortgeführt und durch Einbezug der Körperschaftsteuer in eine kommunale Besteuerungskonzeption Rechtsformneutralität gewahrt. Angesichts der gegenwärtigen Finanzlage sollte die Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer mit Bedacht erfolgen, um künftig resultierende Erhöhungen der Umsatzsteuersätze einzugrenzen und damit verbundene Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

Ungeachtet der vom Verfasser vorgeschlagenen Korrekturen¹ ergibt sich das *BDI/VCI*-Modell als die gegenwärtig beste Alternative. Im Vergleich zum *KBI*-Modell wird das bundesstaatliche Finanzgebilde stärker entflechtet, weil zusätzlich der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer entfällt. Indem das Zuschlagsrecht direkt an die Einkommen- und Körperschaftsteuer anknüpft, erhöht es die Mercklichkeit der kommunalen Steuerlast, was sich positiv auf die Mitwirkung aller von den Gemeindeleistungen profitierenden Gruppen in der Kommunalpolitik auswirkt. Die mit dem Modell erzielten Vereinfachungen werden künftig Einsparungen bei den Verwaltungskosten bewirken.

II. Ausblick

Kurzfristig ergeben sich aus der Abschaffung der Gewerbesteuer erhebliche Vereinfachungen, weil hierdurch das Gewerbesteuergesetz, die Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung sowie weitere damit verbundene Verwaltungsvorschriften entfallen. Der Wegfall der umstrittenen Anrechnungsregelung des § 35 EStG verbessert die Systematik im Einkommensteuerrecht. Die Streichung der Gewerbesteuerumlage und des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer führen zu einer Entflechtung des bundesstaatlichen Finanzgefüges. Darüber hinaus ergeben sich aus dem Wegfall der gewerblichen Einkünfte zahlreiche weitere Vereinfachungen für die Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung und die Finanzgerichtsbarkeit, weil künftig sämtliche Abgrenzungsfragen zwischen nichtgewerblichen und gewerblichen Einkünften sowie damit verbundene Verfahren vor den Finanzgerichten entfallen².

Mittelfristig zwingt die Abschaffung der Gewerbesteuer und die damit verbundene Annäherung des Einkommensteuerspitzensatzes an den Körperschaftsteuersatz dazu, die Überwindung des Dualismus in der Unternehmensbesteuerung erneut anzupacken³. Dabei sollte die Annäherung der Personen- an die Kapitalgesellschaft forciert werden, indem das Trennungsprinzip auch auf Personengesellschaften übertragen wird.

¹ Vgl. unter E.II.4 in dieser Arbeit, S. 216 f.

² Man denke nur an die umfassende Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen einem Gewerbebetrieb und einer Vermögensverwaltung oder zwischen einer privaten Vermögensverwaltung und einem gewerblichen Grundstückshandel; vgl. hierzu m.w.N. *Kratzer*, NWB 2002, 1827 ff.

³ *Hey*, StuW 2002, 314, 323; *Jachmann*, DStJG 25 (2002), S. 195, 252; *Vogt*, Neutralität, 2003, S. 294.

Langfristig sollte die Körperschaftsteuer in ein vereinheitlichtes Ertragsteuersystem integriert werden. Als Vorbild könnte der „Karlsruher Entwurf“ dienen⁴. Danach soll Rechtsformneutralität bei der Einkommensbesteuerung dadurch erreicht werden, daß die Organisationsformen des Handelns von Personenmehrheiten (Personen- und Kapitalgesellschaften) als „steuerjuristische Personen“ Steuersubjekt werden sollen. Die Gewinne aller Unternehmensformen sollen dabei unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der jeweiligen Beteiligten eigenständig und abschließend besteuert werden⁵. Das Modell sieht insgesamt eine einheitliche Besteuerung von Bürgern und Unternehmen vor. Alle steuerlichen Ausnahmetatbestände (Subventionen, zusätzliche Abschreibungsmöglichkeiten) werden abgeschafft, um einen einheitlichen Steuersatz für alle Einkommensarten in Höhe von 25% zu erreichen⁶. In ein solches zukünftig vereinheitlichtes Ertragsteuersystem kann zum Zwecke der Gemeindefinanzierung das Zuschlagsmodell des *BDI/VCI* einbezogen werden.

⁴ *Kirchhof*, *StuW* 2002, 3, 12, 18; *Kirchhof*, *DStR* 2001, 913 ff.; kritisch *Henrichs*, *StuW* 2002, 201, 212 f.

⁵ Damit sollen vordringlich die Mängel der Teilhaber- bzw. Betriebsteuer vermieden werden; *Kirchhof*, *StuW* 2002, 3, 18; kritisch *Bareis*, *StuW* 2002, 135 ff.; *Tipke*, *StuW* 2002, 148 ff.

⁶ *Kirchhof*, *DStR* 2003, Beihefter Nr. 5, S. 1 ff., 8.

Literaturverzeichnis

- Ahrens, Susanne/Nagel, Sibylle [*Ahrens/Nagel*, FR 2002, 261]: Selbstveranlagung, ein Instrument zur Verwaltungsvereinfachung und zur Steigerung der Effizienz der Steuerverwaltung?, in: FR 2002, S. 261-269
- Arndt, Hans-Wolfgang [*Arndt*, in: Bertelsmann-Kommission, 2002, S. 19]: Alternative Wege für die Finanzierung von Aufgaben, in: Bertelsmann-Kommission: Neugestaltung der Finanzbeziehungen, Arbeitspapier, Gütersloh 2002, S. 19-21
- Arndt, Hans-Wolfgang [*Arndt*, Europarecht, 2001]: Europarecht, 5. Aufl., Heidelberg 2001
- Arndt, Hans-Wolfgang [*Arndt*, Steuerrecht, 2001]: Steuerrecht, 2. Aufl., Heidelberg 2001
- Arndt, Hans-Wolfgang [*Arndt*, Stbg 2001, 194]: Die längst überfälligen Änderungen im Steuerrecht, in: Stbg 2001, S. 194-198
- Arndt, Hans-Wolfgang [*Arndt*, BB 1996, Beilage 7]: Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 22.6.1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, in: BB 1996, Beilage 7
- Arndt, Hans-Wolfgang [*Arndt*, JuS 1992, L 41]: Das Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden, - Art. 28 Abs. 2 GG, in: JuS 1992, L 41-L 44
- Arndt, Hans-Wolfgang [*Arndt*, WUR 1991, 121]: Gewerbesteuer und Unternehmensbesteuerung - Rückblick und Perspektiven, in: WUR 1991, S. 121-127
- Arndt, Hans-Wolfgang [*Arndt*, Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts, 1988]: Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts, München 1988
- Arndt, Hans-Wolfgang/Schumacher, Andreas [*Arndt/Schumacher*, NJW 1995, 2603]: Die verfassungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast - Fingerzeit des BVerfG an den Gesetzgeber?, in: NJW 1995, S. 2603-2605
- Balmes, Frank [*Balmes*, DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 25]: Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung, in: Unternehmenssteuerreform, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Jürgen Pelka, Sonderband, Köln 2001, S. 25-37
- Bareis, Peter [*Bareis*, StuW 2002, 135]: Zur Kritik am „Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG“, in: StuW 2002, S. 135-147
- Beichelt, Bernd [*Beichelt*, DStZ 1983, 375]: Wie lange leisten wir uns noch die Gewerbesteuer? - Eine Anhörung zum Gemeindesteuersystem und ein Reformvorschlag der FDP-Kommission „Föderalismus und Finanzverfassung, in: DStZ 1983, S. 375-382
- Beland, Ulrike [*Beland*, AfK 37 (1998), 104]: Eine eigene Einkommensteuer für die Gemeinden und das Problem des Wanderungswettbewerbs, in: AfK 37 (1998), S. 104-123
- Berkenhoff, H. A. [*Berkenhoff*, Kommunalfinanzen, 1964]: Die Kommunalfinanzen im Schatten von Konjunktur und Staatshaushalt, Göttingen, 1964
- Biermann, Frank u.a. [*Biermann u.a.*, Unternehmenssteuerreform 2001]: Unternehmenssteuerreform 2001 – Analyse aller wesentlichen Änderungen mit Praxishinweisen, Gestal-

- tungsempfehlungen und Checklisten, herausgegeben von PwC Deutsche Revision/PriceWaterhouseCoopers, Freiburg 2000
- Birk, Dieter [*Birk*, Steuerrecht, 2002]: Steuerrecht, 5. Aufl., Heidelberg 2002
- Blaum, Ulf/Kessler, Harald [*Blaum/Kessler*, StuB 2000, 1233]: Das Ende der phasengleichen Vereinnahmung von Beteiligungserträgen in der Steuerbilanz? – Zum Beschluß des Großen Senats vom 7.8.2000 und zu den Konsequenzen für die Bilanzierungspraxis, in: StuB 2000, S. 1233-1246
- Bohmann, Herbert [*Bohmann*, Gemeindefinanzsystem, 1967]: Das Gemeindefinanzsystem, 2. Aufl., Stuttgart 1967
- Bonk, Heinz [*Bonk*, FR 1999, 443]: Verfassungsrechtliche Aspekte der Gewerbesteuer im Rahmen einer Unternehmenssteuerreform, in: FR 1999, S. 443-448
- Brandenburg, Hermann Bernwart [*Brandenburg*, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, S. 177]: Gestaltungsaspekte und Zweifelsfragen durch Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer, in: Harzburger Steuerprotokoll 2001, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V., Stuttgart, Boorberg 2002, S. 177-192
- Breithecker, Volker/Klapdor, Ralf/Zisowski, Ute [*Breithecker/Klapdor/Zisowski*, Unternehmenssteuerreform, 2001]: Unternehmenssteuerreform – Auswirkungen und Gestaltungshinweise – mit dem Gesetz zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetzes, Bielefeld 2001
- Brinkmann, Lars [*Brinkmann*, StB 2003, 365]: Auswirkungen des veränderten Entlastungsmechanismus bei der Gemeindefinanzsteuer, in: StB 2003, S. 365-370
- Broer, Michael [*Broer*, BB 2003, 1930]: Der Kabinettsentwurf zur Gemeindefinanzsteuer, in: BB 2003, S. 1930-1934
- Broer, Michael [*Broer*, Wirtschaftsdienst 2001, 713]: Ersatzvorschläge für die Gewerbesteuer - Darstellung und Vergleich einiger Ansätze, in: Wirtschaftsdienst 2001, S. 713-721
- Broer, Michael [*Broer*, DStZ 2001, 622]: Ersatz der Gewerbesteuer durch ein kommunales Zuschlagsrecht zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, in: DStZ 2001, S. 622-627
- Buchloh, Hans-Jürgen [*Buchloh*, BB 1990, 33]: Reform der Unternehmensbesteuerung – insbesondere der Gewerbesteuer -, in: BB 1990, S. 33-36
- Bund der Steuerzahler [*Bund der Steuerzahler*, Der Steuerzahler 2003, Heft 3, Beilage, S. 5]: Wege, Auswege und Irrwege mancher Kommune, in: Der Steuerzahler 2003, Heft 3, Beilage, S. 5-25
- Bundesministerium der Finanzen in Österreich [*BMF Österreich*]: Internet Homepage, www.bmf.gv.at/steuern/WeitereSteuern/Kommunalsteuer/_start.htm
- Bundesministerium der Finanzen [*BMF*, DB 2002, 2349]: Weitergelten der für die Lohnsteuer maßgebenden Tabellen 2002 auch im Kalenderjahr 2003, in: DB 2002, 2349
- Bundesministerium der Finanzen [*BMF*, Modelle zur Reform der Gewerbesteuer, 2002]: Modelle zur Reform der Gewerbesteuer, www.bundesfinanzministerium.de, 2002

- Bundesministerium der Finanzen [BMF, Finanzbericht & Jahr]: Finanzbericht 2000 bis 2003: Die volkswirtschaftlichen Grundlagen und die wichtigsten finanzwirtschaftlichen Probleme des Bundeshaushaltsplans für das Haushaltsjahr, Berlin 2000-2003
- Bundesministerium der Finanzen [BMF, Monatsbericht Monat/Jahr]: Monatsberichte, www.bundesfinanzministerium.de, 2002
- Bundesministerium der Finanzen [BMF, Steueraufkommen, 2002]: Steueraufkommen aus den Jahren 1986 bis 2001, www.bundesfinanzministerium.de, 2002
- Bundesministerium der Finanzen [BMF, Steuerreformkommission, 1971]: Gutachten der Steuerreformkommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 17, Bonn 1971
- Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) [Bundessteuerberaterkammer, Beihefter zu DStR 44/2002, 41]: Kammer-Report, Beihefter zu DStR 44/2002, S. 41-42
- Bundesverband der Deutschen Industrie: [BDI, Reform der Gewerbesteuer, 2001]: Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, hrsg. vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. und dem Verband der Chemischen Industrie e.V., Köln 2001
- Burchert, Bernd [Burchert, INF 2001, 230]: Einführung eines Zugriffsrechts der Finanzverwaltung auf DV-gestützte Buchführungssysteme, in: INF 2001, S. 230-236
- Cattelaens, Heiner/Gottstein, Siegfried/Stegmüller, Hubert/Zenthöfer, Wolfgang [Cattelaens/Gottstein/Stegmüller/Zenthöfer, Körperschaftsteuer, 2002]: Körperschaftsteuer, 13. Aufl., Stuttgart 2002
- Clemens, Reinhard/Held, Thomas [Clemens/Held, Gewerbesteuerreform, 1986]: Gewerbesteuerreform im Spannungsfeld von Unternehmenssteuerbelastung und kommunaler Finanzautonomie, Stuttgart 1986
- Conradi, Antje [Conradi, Legitimation, 2001]: Die Legitimation der Gewerbesteuer: Eine wirtschaftspolitische, rechtshistorische und steuersystematische Analyse, Weiden 2001
- Cordewener, Axel [Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002]: Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht: „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, Köln 2002
- Courage, Christoph [Courage, Gewerbesteuer, 1991]: Die Gewerbesteuer und ihre möglichen Kompensationen; die Vorgaben der deutschen Finanzverfassung, Bonn 1991
- Courage, Christoph [Courage, Gewerbesteuerreform, 1995]: Möglichkeiten für eine Gewerbesteuerreform, Aachen 1995
- Creditreform Wirtschafts- und Konjunkturforschung [Creditreform, Wirtschaftslage Handwerk, Frühjahr 2003]: Wirtschaftslage Handwerk, Frühjahr 2003
- Creditreform Wirtschafts- und Konjunkturforschung [Creditreform, Wirtschaftslage und Finanzierung im Mittelstand, Herbst 2002]: Wirtschaftslage und Finanzierung im Mittelstand, Herbst 2002

- Dalinghaus, Claus [*Dalinghaus*, StB 2003, 141]: Digitale Betriebsprüfung bei SAP- und R/3-Buchführungssystemen, in: StB 2003, S. 141-149
- Dauner-Lieb, Barbara [*Dauner-Lieb*, DStR 2001, 356]: Ein neues Fundament für die BGB-Gesellschaft, in: DStR 2001, S. 356-361
- Deutsche Bundesbank [*Deutsche Bundesbank*, Wege aus der Krise, 2003]: Wege aus der Krise - Wirtschaftspolitische Denkanstöße für Deutschland, Frankfurt 2003
- Deutsche Bundesbank [*Deutsche Bundesbank*, Monatsbericht]: Monatsberichte der Deutschen Bundesbank aus den Jahren 2002 und 2003
- Deutsche Bundesbank [*Deutsche Bundesbank*, Presseartikel v. 9.7.2003, S. 4]: Auszüge aus Presseartikeln Nr. 30 v. 9.7.2003, S. 4
- Deutscher Städtetag [*Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 237]: Mitteilungen des Deutschen Städtetages Nr. 15 v. 12.8.2002, S. 226, in: ZKF 2002, S. 237
- Deutscher Städtetag [*Deutscher Städtetag*, ZKF 2002, 146]: Mitteilungen des Deutschen Städtetages Nr. 9 vom 13.5.2002: Beschlüsse des Präsidiums des Deutschen Städtetages zum Nationalen Stabilitätspakt und zur Gemeindefinanzreform, in: ZKF 2002, S. 146-148
- Deutscher Städtetag [*Deutscher Städtetag*, ZKF 2001, 261]: Mitteilungen des Deutschen Städtetages Nr. 15 vom 14.8.2001: Deutscher Städtetage begrüßt Gesprächsbereitschaft des BDI über eine Reform des Gemeindefinanzsystems, in: ZKF 2001, S. 261-262
- Deutscher Städte- und Gemeindebund [*Deutscher Städte- und Gemeindebund*, ZKF 2003, 47]: Ein Fünkchen Hoffnung auf das Konnexitätsprinzip im Grundgesetz, in: ZKF 2003, S. 47
- Deutsches Wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V. [*Deutsches Wissenschaftliches Steuerinstitut der Steuerberater e.V.*, Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003]: Vorschlag einer kommunalen Einkommen- und Körperschaftsteuer, Berlin 2003
- Diener, Roger/Schulte, Wilfried [*Diener/Schulte*, in: Erle/Sauter, Reform, 2000, S. 116]: Kommentierung von § 35 EStG, in: Erle, B./Sauter, T. (Hrsg.), Reform, 2000, S. 116-132
- Dohmen, Florian [*Dohmen*, ZKF 1996, 122]: Plädoyer für eine am Gewerbe orientierte Kommunalsteuer, in: ZKF 1996, S. 122-126
- Doralt, Werner/Ruppe, Hans Georg [*Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, 1998]: Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Bd. 1, 6. Aufl., Wien 1998
- Dorozala, Ingo [*Dorozala*, Anrechnung, in: Arthur Andersen, Steuerreform, 2001]: Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer, in: Arthur Andersen (Hrsg.), Steuerreform, 2001, S. 128-141
- Drenseck, Walter [*Drenseck*, DB 2003, Beilage Nr. 4]: Möglichkeiten der Arbeitnehmer zur Einsparung von Lohnsteuer - Lohnsteuer-Merkblatt 2003 -, in: DB 2003, Beilage Nr. 4
- Dziadkowski, Dieter [*Dziadkowski*, FR 1995, 425]: Reformüberlegungen zur Gewerbesteuer, in: FR 1995, S. 425-452

- Dziadkowski, Dieter [*Dziadkowski*, *StuW* 1987, 330]: Umgestaltung, Revitalisierung oder Ersatz der Gewerbesteuer?, in: *StuW* 1987, S. 330 ff.
- Eckhardt, Walter [*Eckhardt*, *StbJb* 1961/62, 77]: Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, in: *StbJb* 1961/62, S. 77-141
- Eckhoff, Rolf [*Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 1999]: Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht: Die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmäßigen Vollzug des Einkommensteuerrechts, Köln 1999
- Eheberg, Karl Theodor von [*Eheberg*, *Finanzwissenschaft*, 1920]: *Finanzwissenschaft*, Erlangen 1920
- Eichel, Hans [*Eichel*, *Perspektive der Steuerpolitik*, 2003, S. 15]: Perspektive der Steuerpolitik in der neuen Legislaturperiode, in: Institut „Finanzen und Steuern“ e.V. (Hrsg.), *Vorträge gehalten anlässlich der Mitgliederversammlung des Instituts „Finanzen und Steuern“ am 4. Juli 2002*, *IFSt-Schrift* Nr. 397, Bonn 2002, S. 15-30
- Eichhorn, Peter [*Eichhorn*, *Verwaltungslexikon*, 2000]: *Verwaltungslexikon*, 3. Auflage, Baden-Baden 2000
- Eisele, Dirk [*Eisele*, *NWB* 2003, Fach 11, 687]: Die Grundsteuer, in: *NWB* 2003, Fach 11, S. 687-728
- Elschen, Rainer/Hüchtebrock, Michael [*Elschen/Hüchtebrock*, in: *FA* 41, 1983, S. 253]: Steuerneutralität in Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre – Diskrepanzen und Konsequenzen, in: *FA* 41, 1983, S. 253-280
- Engels, Wolfram [*Engels*, *WPg* 1983, 665]: Strittige Fragen bei der Gewerbesteuerreform, in: *WPg* 1983, S. 665-671
- Engels, Wolfram/Stützel, Wolfgang [*Engels/Stützel*, *Teilhabersteuer*, 1968]: *Teilhabersteuer – Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalstruktur und zur Vereinfachung des Steuerrechts*, 2. Aufl., Frankfurt am Main 1968
- Erle, Bernd/Sauter, Thomas [*Erle/Sauter*, *Reform der Unternehmensbesteuerung*, 2000]: *Reform der Unternehmensbesteuerung: Kommentar zum Steuersenkungsgesetz mit Checklisten und Materialien*, Köln 2000
- Flämig, Christian [*Flämig*, *ZRP* 1980, 237]: Rechtsformneutrale Besteuerung der Unternehmen?, in: *ZRP* 1980, S. 237-245
- Flick, Hans [*Flick*, *Gewerbesteuerreform*, 1984, S. 23]: Gewerbesteuerreform aus der Sicht der Wirtschaft, insbesondere der Vorschlag des DIHT, in: Universität Regensburg: Gewerbesteuer auf neuem Kurs? Gemeinsame Vortragsveranstaltung der Universität Regensburg u. der Industrie- und Handelskammer Regensburg, Regensburg 1984, S. 23-26
- Förster, Ursula [*Förster*, *FR* 2000, 866]: Problembereiche der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG 2001, in: *FR* 2000, S. 866-870
- Fort, Eric: Gewerbesteuer und andere Unternehmenssteuern in Luxemburg, [*Fort*, in: *Mennel/Förster*, *Steuern, Ordner II, Luxemburg*, Rn. 285]: *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, hrsg. von Annemarie Mennel u.a., Herne, 46. Lieferung 2002

- Freshfields Bruckhaus Deringer [*Freshfields Bruckhaus Deringer*, NJW-Beilage zu Heft 51/2000, S. 1]: Unternehmenssteuerreform – Die Neuregelungen des Steuersenkungsgesetzes für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner, in: NJW-Beilage zu Heft 51/2000, S. 1-53
- Friauf, Karl Heinrich [*Friauf*, in: Friauf, Verfassungsrecht, 1989, S. 3]: Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung, in: Friauf, (Hrsg.), Verfassungsrecht, 1989, S. 3-32
- Fuest, Clemens/Huber, Bernd [*Fuest/Huber*, Wirtschaftsdienst 2002, 260]: Neue Wege bei der Finanzierung der Kommunen: Zuschlagsrechte statt Gewerbesteuer, in: Wirtschaftsdienst 2002, S. 260-265
- Fuest, Clemens/Huber, Bernd [*Fuest/Huber*, Reform der Gewerbesteuer, 2001]: Zur Reform der Gewerbesteuer, Gutachten, erstellt im Auftrag des Ministeriums für Wirtschaft im Saarland, München 2001
- Fuest, Winfried/Huber, Bernd [*Fuest/Huber*, Steuern als Standortfaktor, 1999]: Steuern als Standortfaktor im internationalen Wettbewerb, hrsg. vom Institut der Deutschen Wirtschaft, Köln 1999
- Fuest, Winfried/Willemsen, Arnold [*Fuest/Willemsen*, Alte Steuer - gute Steuer, 1986]: Alte Steuer - gute Steuer? Zur Notwendigkeit einer Reform der Gewerbesteuer, hrsg. vom Institut der Deutschen Wirtschaft, Köln 1986
- Gabriel, Christian [*Gabriel*, StuB 2002, 945]: Verfassungswidrige Substanzbesteuerung bei Betriebsaufspaltungen, in: StuB 2002, S. 945-952
- Glanegger, Peter/Güroff, Georg [*Bearbeiter*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl. 2002]: Gewerbesteuergesetz, 5. Aufl. 2002
- Glanegger, Peter [*Glanegger*, FR 2001, 949]: Die Verhältnisrechnung und § 35 EStG, in: FR 2001, S. 949-950
- Gosch, Dietmar [*Gosch*, DStZ 1998, 327]: Einige aktuelle und zugleich grundsätzliche Bemerkungen zur Gewerbesteuer, in: DStZ 1998, S. 327-334
- Götzinger, Manfred K./Michael, Horst [*Götzinger/Michael*, Kosten- und Leistungsrechnung, 1993]: Kosten- und Leistungsrechnung, 6. Aufl., Heidelberg 1993
- Graß, Arno [*Graß*, Besteuerung, 1992]: Unternehmensformneutrale Besteuerung, Berlin 1992
- Grützner, Dieter [*Grützner*, StuB 2003, 262]: Vorgesehene Neuregelungen im Bereich der ertragsteuerlichen Organschaft, in: StuB 2003, S. 262-263
- Gubelt, Manfred [*Gubelt*, in: von Münch/Kunig, GG, 5. Aufl. 2000]: Kommentierung zu Art. 3 GG, in: von Münch, I./Kunig, P., GG-Kommentar, 5. Aufl. 2000, Rn. 1-108
- Haller, Heinz [*Haller*, Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern, 1987]: Zur Frage der zweckmäßigen Gestalt gemeindlicher Steuern. Ein Diskussionsbeitrag zur Gemeindesteuerreform, Frankfurt 1987
- Haller, Heinz [*Haller*, Äquivalenzprinzip, in: FA, Bd. 21 (1961), 248]: Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die öffentliche Finanzwirtschaft, in: FA, Bd. 21 (1961), S. 248-260

- Hansen, Herbert [*Hansen*, GmbHR 1999, 24]: Die GmbH als weiterhin umsatzstärkste Unternehmensgruppe, in: GmbHR 1999, S. 24-26
- Hansjürgens, Bernd [*Hansjürgens*, Äquivalenzprinzip, 2001]: Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2001
- Hansmann, Marc [*Hansmann*, Kommunal Finanzen, 2000]: Kommunal Finanzen im 20. Jahrhundert: Zäsuren und Kontinuitäten: Das Beispiel Hannover, Hannover 2000
- Hansmeyer, Karl-Heinrich [*Hansmeyer*, Gewerbesteuer, 1981]: Gewerbesteuer, in: Albers, W. (Hrsg.), Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 3, Stuttgart 1981
- Hansmeyer, Karl-Heinrich/Zimmermann, Horst [*Hansmeyer/Zimmermann*, AfK 32 (1993), 221]: Möglichkeiten der Einführung eines Hebesatzes beim gemeindlichen Einkommensteueranteil, in: AfK 32 (1993), S. 221-244
- Heckt, Wilhelm [*Heckt*, Gewerbesteuer, 1982]: Modell für die Ablösung der Gewerbesteuer durch einen Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer, Brief Nr. 211, Institut „Finanzen und Steuern“, Bonn 1982
- Hegelau, Hans Joachim [*Hegelau*, Gemeindesteuern, 1990]: Verfassungsrechtliche Vorgaben für eine Reform der Gemeindesteuern, Institut „Finanzen und Steuern“, Heft Nr. 299, Bonn 1990
- Heigl, Anton [*Heigl*, Unternehmungsbesteuerung, 1994]: Unternehmungsbesteuerung, München 1994
- Heigl, Anton [*Heigl*, StuW 1972, 315]: Systemfehler im Reformkonzept zur Körperschaftsbesteuerung, in: StuW 1972, S. 315-326
- Helpenstein, Franz [*Helpenstein*, Gewerbesteuer, 1926]: Stellung und Wesen der Gewerbesteuer im deutschen Steuersystem, Leipzig 1926
- Hendler, Reinhard [*Hendler*, Selbstverwaltung, in: Handbuch des Staatsrechts, 1990, Bd. IV, S. 1133]: Das Prinzip Selbstverwaltung, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV: Finanzverfassung - Bundesstaatliche Ordnung, hrsg. von Josef Isensee und Paul Kirchhof, Heidelberg 1990, S. 1133-1194
- Heni, Georg [*Heni*, Historische Analyse, 1991]: Historische Analyse und Entwicklungslinien der Gewerbesteuer, Frankfurt am Main 1991
- Hennrichs, Joachim [*Hennrichs*, StuW 2002, 201]: Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht, oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmenssteuerreform, in: StuW 2002, S. 201-216
- Herzig, Norbert [*Herzig*, WPg 2001, 253]: Aspekte der Rechtsformwahl für mittelständische Unternehmen nach der Steuerreform, in: WPg 2001, S. 253-270
- Herzig, Norbert/Lochmann, Uwe [*Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1728]: Steuersenkungsgesetz: Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer in der endgültigen Regelung, in: DB 2000, S. 1728-1735

- Herzig, Norbert/Lochmann, Uwe [*Herzig/Lochmann*, DB 2000, 1192]: Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer nach dem Entwurf zum Steuersenkungsgesetz, in: DB 2000, S. 1192-1202
- Herzig, Norbert/Lochmann, Uwe [*Herzig/Lochmann*, DB 2000, 540]: Das Grundmodell der Besteuerung von Personenunternehmen nach der Unternehmenssteuerreform – Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der ESt, in: DB 2000, S. 540-545
- Hey, Johanna [*Hey*, Steuerplanungssicherheit, 2002]: Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002
- Hey, Johanna [*Hey*, StuW 2002, 314]: Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer - Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern -, in: StuW 2002, S. 314-325
- Hey, Johanna [*Hey*, FR 2001, 870]: Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer? – Wie die Mängel der pauschalen Gewerbesteueranrechnung den Gesetzgeber zum Handeln zwingen, in: FR 2001, S. 870-880
- Hey, Johanna [*Hey*, DStJG 24 (2001), S. 155]: Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, in: Ebling, Iris: Besteuerung von Einkommen, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Bd. 24, Köln 2001, S. 155-223
- Hey, Johanna [*Hey*, BB 1999, 1192]: Die Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, in: BB 1999, S. 1192-1199
- Hey, Johanna [*Hey*, Harmonisierung, 1997]: Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen 'integration debate', Köln 1997
- Hidien, Jürgen W. [*Hidien*, BB 2000, 485]: Steuerreform 2000 - Anmerkungen zum gewerbesteuerlichen Anrechnungsmodell, in: BB 2000, S. 485-487
- Hoitsch, Hans-Jörg [*Hoitsch*, Kosten- und Erlösrechnung, 1995]: Kosten- und Erlösrechnung – Eine controllingsorientierte Einführung, Berlin u.a. 1995
- Homburg, Stefan [*Homburg*, Stbg 2002, 564]: Steuerpolitik nach der Wahl, in: Stbg 2002, S. 564-576
- Homburg, Stefan [*Homburg*, Stbg 2001, 8]: Die Unternehmenssteuerreform aus Sicht der Wissenschaft, in: Stbg 2001, S. 8-16
- Homburg, Stefan [*Homburg*, Steuerlehre, 2000]: Allgemeine Steuerlehre, 2. Aufl. 2000
- Hopt, Klaus J. [*Hopt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, 30. Aufl. 2000]: Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), bearbeitet von Klaus J. Hopt, begründet von Adolf Baumbach, fortgeführt bis zur 24. Aufl. von Konrad Duden, 30. Aufl., München 2000
- Horlemann, Heinz-Gerd [*Horlemann*, DStJG Sonderband (2001) Unternehmenssteuerreform, S. 39]: „Dreiecksgeschäfte“ mit der Gewerbesteuer, in: Unternehmenssteuerreform, hrsg. im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Jürgen Pelka, Sonderband, Köln 2001, S. 39-59

- Hörster, Ralf/Köhler, Michael/Merker, Christian/Scheurle, Florian [*Hörster/Köhler/Merker/Scheurle*, NWB 2004, 5]: Die aktuellen Steuerrechtsänderungen nach dem Vermittlungsverfahren, in NWB 2004, S. 5-20
- Huber, Bernd [*Huber*, Volkswirtschaftliche Korrespondenz, Nr. 7/2002]: Finanzkrise der Gemeinden - Eine Reform ist überfällig, Volkswirtschaftliche Korrespondenz der Adolf-Weber-Stiftung, Nr. 7/2002
- Huber, Bernd/Lichtblau, Karl [*Huber/Lichtblau*, Finanzausgleich, 2000]: Ein neuer Finanzausgleich: Reformoptionen nach dem Verfassungsgerichtsurteil, Köln 2000
- Hüttemann, Rainer [*Hüttemann*, DStJG 25 (2002), S. 123]: Die Besteuerung der Personenernehmer und ihr Einfluß auf die Rechtsformwahl, in: Seeger, Siegbert F.: Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, hrsg. im Auftrag der Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 25, Köln 2002, S. 123-144
- IDW [*IDW*, FN-IDW 2003, 179]: Zum Stand der Gemeindefinanzreform, in: FN-IDW 2003, S. 179
- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Entwicklung, 2002]: Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in der Bundesrepublik Deutschland von 1991 bis 2001, Schrift Nr. 398, Bonn 2002
- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Realsteuerhebesätze 2002]: Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50 000 und mehr Einwohnern in 2002 gegenüber 2001, Schrift Nr. 399, Bonn 2002
- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Realsteuerhebesätze 2001]: Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern in 2001 gegenüber 2000, Schrift Nr. 393, Bonn 2001
- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Realsteuerhebesätze im Jahresvergleich]: Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50 000 und mehr Einwohnern gegenüber dem Vorjahr, Bonn Jahrespublikationen
- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Reform des Einkommensteuertarifs, 1994]: Zur Notwendigkeit der Reform des Einkommensteuertarifs - zugleich ein Beitrag zur Diskussion um eine „Gerechtigkeitslücke“, Schrift Nr. 323, Bonn 1994
- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Gewerbesteuer im internationalen Vergleich, 1992]: Die Gewerbesteuer im internationalen Vergleich, Bonn 1992
- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Verfassungsrechtliche Vorgaben, 1990]: Verfassungsrechtliche Vorgaben für eine Reform der Gemeindesteuern, Schrift Nr. 299, Bonn 1990
- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Gemeindefinanzen, 1989]: Die Entwicklung der Gemeindefinanzen in den 80iger Jahren, Bonn 1989
- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Gewerbesteuer, 1981]: Vorschläge zur weiteren Strukturverbesserung der Gewerbesteuer, Schrift Nr. 208, Bonn 1981

- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Begrenzung des Realsteuer-Hebesatzrechts, 1981]: Zur Begrenzung des Realsteuer-Hebesatzrechts der Gemeinden, Schrift Nr. 206, Bonn 1981
- Institut „Finanzen und Steuern“ [*Institut „Finanzen und Steuern“*, Gewerbesteuerreform, 1976]: Gewerbesteuerreform, Schrift Nr. 162, Bonn 1976
- Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim [*Institut für Mittelstandsforschung der Universität Mannheim*, Gewerbesteuer, 1992]: Die Gewerbesteuer - eine Großunternehmenssteuer?, Mannheim 1992
- Jachmann, Monika [*Jachmann*, DStJG 25 (2002), S. 195]: Die Gewerbesteuer im System der Besteuerung von Einkommen, in: Seeger: Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, hrsg. im Auftrag der Steuerjuristischen Gesellschaft, Bd. 25, Köln 2002, S. 195-252
- Jachmann, Monika [*Jachmann*, Alternative zur geltenden Gewerbesteuer, 2002]: Eckdaten für eine Alternative zur geltenden Gewerbesteuer, Gutachten für die Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen, Hamburg 2002
- Jachmann, Monika [*Jachmann*, NJW 2001, 1840]: Gewerbesteuer verfassungsgemäß? - Das BVerfG hat noch nicht das letzte Wort gesprochen!, in: NJW 2001, S. 1840-1841
- Jachmann, Monika [*Jachmann*, Steuergesetzgebung, 2000]: Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit – Verfassungsrechtliche Grundlagen und Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Stuttgart 2000
- Jachmann, Monika [*Jachmann*, BB 2000, 1432]: Ansätze zu einer gleichheitsgerechten Ersetzung der Gewerbesteuer, in: BB 2000, S. 1432-1442
- Jachmann, Monika [*Jachmann*, DStJG 23 (2000), S. 9]: Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem – Unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen, Einkunftsarten, Werten und Steuersubjekten, in: Pelka, Jürgen (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, 2000, S. 9-65
- Jacobs, Otto H. [*Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2002]: Unternehmensbesteuerung und Rechtsform – Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen, 3. Aufl. 2002
- Jacobs, Otto H. [*Jacobs*, WPg 1980, 705]: Steueroptimale Rechtsform mittelständischer Unternehmen, in: WPg 1980, S. 705-713
- Jacobs, Otto H. [*Jacobs*, ZGR 1980, 289]: Empfiehlt sich eine rechtsformabhängige Besteuerung der Unternehmung? – Betriebswirtschaftliche Überlegungen zum diesbezüglichen Thema des 53. Deutschen Juristentages, in: ZGR 1980, S. 289-319
- Jacobs, Otto. H./Schreiber, Ulrich/Spengel, Christoph/Gutekunst, Gerd/Lammersen, Lothar [*Jacobs/Schreiber/Spengel/Gutekunst/Lammersen*, DB 2003, 519]: Stellungnahme zum Steuervergünstigungsabbaugesetz und zu weiteren steuerlichen Maßnahmen, in: DB 2003, S. 519-525
- Jacobs, Otto. H./Scheffler, Wolfram [*Jacobs/Scheffler*, Rechtsform, 1995]: Steueroptimale Rechtsform – Eine Belastungsanalyse für mittelständische Unternehmen, 2. Auflage, München 1995

- Jarass, Lorenz/Obermair, Gustav [*Jarass/Obermair*, Reform der Gewerbesteuer, 2003]: Reform der Gewerbesteuer: Anforderungen und Auswirkungen: Ein Modell des Bayerischen Städtetags, München 2003
- Jarass, Hans/Pieroth, Bodo [*Jarass/Pieroth*, GG, 5. Aufl.]: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland - Kommentar, 5. Aufl., München 2000
- Junker, Carolin [*Junker*, DStR 1993, 1786]: Die Anwendung von Kapitalgesellschaftsrecht auf die KG bei der GmbH & Co. KG, in: DStR 1993, S. 1786-1790
- Karrenberg, Hanns [*Karrenberg*, ZKF 1995, 74]: Weitere Demontage statt Reform? – Zum aktuellen Stand der Gewerbesteuerdiskussion, in: ZKF 1995, S. 74-83
- Karrenberg, Hanns [*Karrenberg*, Gewerbesteuer, 1985]: Die Bedeutung der Gewerbesteuer für die Städte, Stuttgart u.a. 1985
- Karrenberg, Hanns/Münstermann, Engelbert [*Karrenberg/Münstermann*, Gemeindefinanzbericht 2002]: Gemeindefinanzbericht 2002, in: Der Städtetag 2002, S. 1-96
- Kazele, Norbert [*Kazele*, INF 2001, 335]: Die Rechts- und Parteifähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, in: INF 2001, S. 335-341
- Kellersmann, Dietrich/Treich, Corinna [*Kellersmann/Treich*, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2002), Europäische Unternehmensbesteuerung, 1. Auflage, Wiesbaden 2002
- Keß, Thomas [*Keß*, FR 2003, 959]: Entwicklungen und Kritik der geplanten Gemeindefinanzsteuer, in: FR 2003, S. 959-963
- Keß, Thomas [*Keß*, FR 2000, 695]: Unternehmenssteuerreform: Ohne Reform der Gewerbesteuer?, in: FR 2000, S. 695-704
- Keßler, Wolfgang/Spengel, Christoph [*Keßler/Spengel*, DB 2003, Beilage Nr. 5]: EG-rechtliche Vorgaben für die Neuordnung der direkten Steuern in Deutschland, in: DB 2003, Beilage Nr. 5
- Kiesewetter, Dirk [*Kiesewetter*, StuW 1997, 24]: Theoretische Leitbilder einer Reform der Unternehmensbesteuerung – eine vergleichende Analyse der Reformmodelle Kroatiens, Österreichs und Skandinaviens, in: StuW 1997, S. 24-34
- Kinzl, Othmar [*Kinzl*, Gemeindesteuerrecht, 1978]: Grundfragen des Gemeindesteuerrechts unter besonderer Berücksichtigung der Abgabenordnung 1977, Frankfurt 1978
- Kirchhof, Paul [*Kirchhof*, DStR 2003, Beihefter Nr. 5]: Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, in: DStR 2003, Beihefter Nr. 5, S. 1-16
- Kirchhof, Paul (Hrsg.) [*Bearbeiter*, in: Kirchhof, EStG, 2003]: EStG Kompakt-Kommentar – Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., Heidelberg 2003
- Kirchhof, Paul [*Kirchhof*, NJW 2002, 1549]: Die Reform der kommunalen Finanzausstattung, in: NJW 2002, S. 1549-1550
- Kirchhof, Paul [*Kirchhof*, StuW 2002, 3]: Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer vereinheitlichten Ertragsteuer, in: StuW 2002, S. 3-22

- Kirchhof, Paul [*Kirchhof*, DStR 2001, 913]: Erläuterungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, in: DStR 2001, S. 913-924
- Kirchhof, Paul [*Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Staatsrecht IV, 1999]: § 88 - Staatliche Einnahmen, in: Isensee, J./Kirchhof, P. (Hrsg.), Staatsrecht IV, 1999
- Kirchhof, Paul [*Kirchhof*, DStJG 21 (1998), S. 9]: Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, in: Steuervereinfachung, hrsg. im Auftrag der Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Peter Fischer, Köln 1998, S. 9-28
- Kischel, Dieter [*Kischel*, IWB, Fach 11a, 241]: Nochmals: Vereinbarkeit der Hinzurechnungsvorschriften des Gewerbesteuergesetzes mit dem EG-Recht, in: IWB, Fach 11a, S. 241-242
- Klodt, Henning [*Klodt*, Volkswirtschaftliche Korrespondenz, Nr. 6/2003]: Strategien für den Subventionsabbau, in: Volkswirtschaftliche Korrespondenz der Adolf-Weber-Stiftung, Nr. 6/2003
- Klotz, Werner [*Klotz*, FS für Hans Flick, 1997, S. 15]: Zur Reform der Gewerbesteuer, in: Unternehmen Steuern: FS für Hans Flick zum 70. Geburtstag, Hrsg.: Franz Klein u.a., Köln 1997, S. 15-24
- Kluge, Volker [*Kluge*, Steuerrecht, 2000]: Das internationale Steuerrecht: Gemeinschaftsrecht, Außensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. Aufl., München 2000
- Knebel, Andreas/Born, Alexander [*Knebel/Born*, NWB, Fach 5, 1441]: Gemeinschaftswidrigkeit gewerbesteuerlicher Hinzurechnungsvorschriften, in: NWB, Fach 5, S. 1441-1442
- Knobbe-Keuk, Brigitte [*Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 1993]: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993
- Knobbe-Keuk, Brigitte [*Knobbe-Keuk*, DB 1989, 1303]: Möglichkeiten und Grenzen einer Unternehmenssteuerreform, in: DB 1989, S. 1303-1309
- Knobbe-Keuk, Brigitte [*Knobbe-Keuk*, Gesellschaftsrecht, 1986]: Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, Köln 1986
- Kolb, Andreas: Gewerbesteuer und ähnliche Steuerarten in der Schweiz, [*Kolb*, in: Menzel/Förster, Steuern, Ordner II, Schweiz, Rn. 325]: Steuern in Europa, Amerika und Asien, hrsg. von Annemarie Menzel u.a., Herne, 46. Lieferung 2002
- Kollruss, Thomas [*Kollruss*, GmbHR 2003, 709]: Die hybride Rechtsform der GmbH & Co. KGaA - Möglichkeit zur Steuergestaltung im Rahmen der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung, in: GmbHR 2003, S. 709-712
- Kollruss, Thomas [*Kollruss*, Stbg 2000, 559]: Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bei Personenunternehmen gem. § 35 EStG, in: Stbg 2000, S. 559-570
- Kommission für die Finanzreform [*Kommission für die Finanzreform*, Gutachten über die Finanzreform, 1966]: Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, 2. Aufl., Stuttgart 1966

- Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen [*Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht "Quantifizierung", 2003]: Zwischenbericht des Arbeitskreises "Quantifizierung" an die Arbeitsgruppe "Kommunalsteuern", Berlin 2003
- Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen [*Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen*, Zwischenbericht "Kommunalsteuern", 2003]: Zwischenbericht der Arbeitsgruppe "Kommunalsteuern", Berlin 2003
- Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung [*Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Empfehlungen, 1999]: Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung: Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, eingesetzt vom BMF, Heft 66 der BMF-Schriftenreihe, Bonn 1999
- Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung [*Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, BB 1999, 1188]: Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, eingesetzt vom BMF, in: BB 1999, S. 1188-1192
- Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze [*Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen*, Gutachten, 1991]: Gutachten der Kommission zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze, Bonn, BMF, 1991
- König, Rolf/Sureth, Caren [*König/Sureth*, StuB 2001, 117]: Der Einfluß der Unternehmenssteuerreform auf die rechtsformspezifische Steuerbelastung, in: StuB 2001, S. 117-121
- Köplin, Manfred/Niggemeier, Oliver [*Köplin/Niggemeier*, NWB 2001, Fach 3, 11479]: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG, in: NWB 2001, Fach 3, S. 11479-11484
- Korezkij, Leonid [*Korezkij*, BB 2002, 2099]: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: Die Brennpunkte des Anwendungsschreibens zu § 35 EStG, in: BB 2002, S. 2099-2103
- Korezkij, Leonid [*Korezkij*, BB 2001, 333]: Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG, in: BB 2001, S. 333-344
- Korezkij, Leonid [*Korezkij*, BB 2001, 389]: Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG (2. Teil), in: BB 2001, S. 389-394
- Kratzer, Walter [*Kratzer*, NWB 2002, 1827]: BFH-Rechtsprechung zur Gewerbesteuer im 2. Halbjahr 2002, in: NWB 2002, S. 1827-1836
- Krebs, Hans-Joachim [*Krebs*, Wirtschaftsstandort Deutschland, 1996]: Verbesserung der steuerlichen Bedingungen für den Wirtschaftsstandort Deutschland, in: Steuerrecht und Gesellschaftsrecht als Gestaltungsaufgabe: Freundesgabe für Franz Josef Haas zur Vollendung des 70. Lebensjahres, hrsg. von Georg Crezelius, Berlin 1996, S. 213-224
- Kröll, Otto [*Kröll*, Gewerbesteuer, 1959]: Die Bedeutung der Gewerbesteuer innerhalb der Gemeindefinanzen und Probleme ihrer Reform, Marburg 1959
- Kronberger Kreis [*Kronberger Kreis*, Gute Gemeindesteuern, 2003]: Gute Gemeindesteuern, Donges, Juergen u.a., Frankfurter Institut - Stiftung Marktwirtschaft, Bd. 40, Berlin 2003

- Krüger, Dirk [*Krüger*, Unternehmensform, 1999, S. 34]: Wahl der Unternehmensform, in: Arthur Andersen, Unternehmensform, 1999, S. 34-332
- Kruse, Heinrich Wilhelm [*Kruse*, BB 1996, 717]: Abschied von den Einheitswerten, in: BB 1996, S. 717-721
- Kuban, Monika [*Kuban*, ZKF 2003, 97]: Städtische Finanzen: Kollaps oder Reformen!, in: ZKF 2003, S. 97-104
- Kußmaul, Heinz/Beckmann, Stefan/Meyering, Stephan [*Kußmaul/Beckmann/Meyering*, StuB 2003, 1021]: Die Auswirkungen des Gesetzesentwurfs zur Reform der Gewerbesteuer auf gewerbliche Unternehmer – Implikationen für die Rechtsformneutralität einer zukünftigen Gemeindewirtschaftssteuer -, in: StuB 2003, S. 1021-1027.
- Küssner, Martin [*Küssner*, Steuergesetzgebung, 1992]: Die Abgrenzung der Kompetenzen des Bundes und der Länder im Bereich der Steuergesetzgebung sowie der Begriff der Gleichartigkeit der Steuern, Berlin 1992
- Lang, Hans-Ulrich/Weiler, Heinrich [*Lang/Weiler*, ZKF 1982, 46]: Freie Berufe von der Gewerbesteuer bedroht!, in: ZKF 1982, S. 46-47
- Lang, Joachim [*Lang*, Unternehmenssteuerreform, 1999]: Perspektiven der Unternehmenssteuerreform, in: Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung: Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung: Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriften Nr. 66, Bonn 1999, Anhang Nr. 1
- Lang, Joachim [*Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuches, 1993]: Entwurf eines Steuergesetzbuches, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 49, Bonn 1993
- Leitner, Reinhard: Kommunalsteuer in Österreich, [*Leitner*, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner II, Österreich, Rn. 240 ff.]: Steuern in Europa, Amerika und Asien, hrsg. von Annemarie Mennel u.a., Herne, 46. Lieferung 2002
- Lenski, Edgar/Steinberg, Wilhelm [*Lenski/Steinberg*, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 9. Aufl. 1995]: Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 9. Aufl. 1995
- Littkemann, Jörn [*Littkemann*, BBK, Fach 10, 613]: Standortwahl und Besteuerung, in: BBK, Fach 10, S. 613-618
- Littmann, Konrad [*Littmann*, Gewerbesteuer, 1980]: Gewerbesteuer, in: Neumark (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, Tübingen, 3. Aufl. 1980
- Lobis, Eduard: Gewerbesteuer und ähnliche Steuerarten in Italien, [*Lobis*, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner I, Italien, Rn. 175-193]: Steuern in Europa, Amerika und Asien, hrsg. von Annemarie Mennel u.a., Herne, 46. Lieferung 2002
- Lutter, Marcus/Hommelhoff, Peter [*Lutter/Hommelhoff*, GmbH-Gesetz, 15. Aufl. 2000]: GmbH-Gesetz – Kommentar, 15. Aufl., Köln 2000
- Mädig, Heinrich/Voigt, Rüdiger (Hrsg.) [*Mädig/Voigt*, Kommunalfinanzen im Umbruch, 1998]: Kommunalfinanzen im Umbruch, Opladen 1998

- Mattern, Oliver/Schnitger, Arne [*Mattern/Schnitger*, DStR 2003, 1321]: Die neue Hinzurechnungsbesteuerung des Gewerbesteuergesetzes (Teil I), in: DStR 2003, S. 1321-1328
- Mattern, Oliver/Schnitger, Arne [*Mattern/Schnitger*, DStR 2003, 1377]: Die neue Hinzurechnungsbesteuerung des Gewerbesteuergesetzes (Teil II), in: DStR 2003, S. 1377-1382
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter/Herzog, Roman [*Verfasser*, in: Maunz/Dürig, GG]: Grundgesetz, Kommentar, München, Loseblatt-Ausgabe (Stand August 2000)
- Meinhövel, Harald [*Meinhövel*, StuB 2000, 974]: § 35 EStG in der Fassung des Steuersenkungsgesetzes, in: StuB 2000, S. 974-977
- Mellinghoff, Rudolf [*Mellinghoff*, DStR 2003, Beihefter 3 zu Heft 20-21, S. 1]: Die Verantwortung des Gesetzgebers für ein verfassungsmäßiges Steuerrecht, in: DStR 2003, Beihefter 3 zu Heft 20-21, S. 1-16
- Mennel, Annemarie/Förster, Jutta [*Mennel/Förster*, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner I, Allgemeiner Teil]: Allgemeiner Teil: Das Steuerrecht im internationalen Vergleich, Steuern in Europa, Amerika und Asien, hrsg. von A. Mennel u.a., Herne, 46. Lieferung 2002
- Merz, Friedrich [*Merz*, GmbHR 2004, R1]: In letzter Minute verabschiedet: Steuerrechtsänderungen für 2004, in: GmbHR 2004, R1
- Meyding, Dietrich [*Meyding*, DStJG 21 (1998), S. 219]: Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung, in: Steuervereinfachung, hrsg. im Auftrag der Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. von Peter Fischer, Köln 1998, S. 219-231
- Miquel, Johannes von [*Miquel*, Denkschrift, 1893]: Denkschrift vom 2.11.1892 zu den vom preußischen Landtag vorgelegten Entwürfen der Steuerreformgesetze, in: Finanzarchiv, Bd. 10 (1893), S. 296 ff.
- Münstermann, Engelbert [*Münstermann*, ZKF 2002, 98]: Der kommunale Finanzausgleich im Zeichen der Steuerentlastungspolitik - Entwicklungstendenzen und Strukturprobleme in den Finanzausgleichssystemen der westdeutschen Länder, in: ZKF 2002, S. 98-105
- Neu, Norbert [*Neu*, DStR 2002, 1078]: Aktuelles Beratungs-Know-how Personengesellschaftsbesteuerung, in: DStR 2002, S. 1078-1082
- Neu, Norbert [*Neu*, DStR 2000, 1933]: Unternehmenssteuerreform 2001: Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, in: DStR 2000, S. 1933-1939
- Neufang, Bernd [*Neufang*, BB 2003, 2495]: BB-Forum: Gemeindewirtschaftssteuer – Ein Beitrag zur Planungssicherheit und Überbesteuerung?, in: BB 2003, S. 2495-2496
- Neufang, Bernd [*Neufang*, BB 2000, 1913]: Steuersenkungsgesetz aus der Sicht der Praxis, in: BB 2000, S. 1913-1923
- Neumark, Fritz [*Neumark*, Steuerpolitik, 1970]: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970
- Oberhauser, Alois [*Oberhauser*, Wertschöpfungssteuer, 1984, S. 12]: Kommunale Wertschöpfungssteuer als Alternative zur Gewerbesteuer, in: Universität Regensburg: Gewerbesteuer

- auf neuem Kurs? Gemeinsame Vortragsveranstaltung der Universität Regensburg und der Industrie- und Handelskammer Regensburg, Regensburg 1984, S. 12-36
- Ohne Verfasser [*O.V.*, StWK Gruppe 27, 195]: Bearbeitungsgrundsätze des Finanzamts: Wann muß mit einer genaueren Überprüfung gerechnet werden?, in: StWK Gruppe 27, S. 195-198
- Ottersbach, Jörg H. [*Ottersbach*, DStR 2002, 2023]: Gewerbesteuerklauseln unter Berücksichtigung des § 35 EStG, in: DStR 2002, S. 2023-2025
- Ottersbach, Jörg H. [*Ottersbach*, StB 2001, 242]: Unternehmenssteuerreform 2001: Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, in: StB 2001, S. 242-245
- Pasch, Helmut [*Pasch*, Wissenschaft, in: Ernst & Young/BDI, Unternehmenssteuerreform, 2000]: Die Unternehmenssteuerreform aus Sicht der Wissenschaft, in: Ernst & Young /BDI (Hrsg.), Unternehmenssteuerreform, 2000, S. 81-103
- Paus, Bernhard [*Paus*, NWB 2001, Fach 5, 1467]: Zur Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer, in: NWB 2001, Fach 5, S. 1467-1476
- Peffekoven, Rolf [*Peffekoven*, Volkswirtschaftliche Korrespondenz, Nr. 7/2003]: Erneuter Anlauf zur Reform der Finanzverfassung, Volkswirtschaftliche Korrespondenz der Adolf-Weber-Stiftung, Nr. 7/2003
- Peffekoven, Rolf [*Peffekoven*, Anforderungen, 2002, S. 13]: Anforderungen an die Steuer- und Finanzpolitik, in: Institut „Finanzen und Steuern“ e.V. (Hrsg.), Vorträge gehalten anlässlich der Mitgliederversammlung des Instituts „Finanzen und Steuern“ am 4. Juli 2002, IFSt-Schrift Nr. 397, Bonn 2002, S. 13-34
- Pelka, Jürgen [*Pelka*, StuW 2000, 389]: Rechtsformneutralität im Steuerrecht – Verfassungsmäßigkeit der Steuersatzsenkung für Kapitalgesellschaften, in: StuW 2000, S. 389-398
- Petzold, Günter [*Petzold*, Gewerbesteuer, 1991]: Gewerbesteuer, 4. Aufl., München 1991
- Pfaffernoschke, Andreas [*Pfaffernoschke*, Diskussion Gewerbesteuer, 1990]: Die Diskussion um die Gewerbesteuer: eine Analyse ihrer gegensätzlichen Positionen und Ansatzpunkte zu einer Problemlösung, Frankfurt am Main u.a. 1990
- Pieroth, Bodo/Schlink, Bernhard [*Pieroth/Schlink*, Grundrechte, 2001]: Grundrechte Staatsrecht II, 17. Auflage, Heidelberg 1998
- Piltz, Detlev Jürgen/Rödter, Thomas/Schaumburg, Harald [*Piltz/Rödter/Schaumburg*, Gewerbesteuerreform, 2002]: Aktuelle gewerbesteuerliche Verschärfungen, Probleme der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung und Pläne einer Gewerbesteuerreform, in: Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V., Wiesbaden 2002
- Popitz, Johannes [*Popitz*, Finanzausgleich, 1932]: Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Berlin 1932
- Postlep, Rolf-Dieter [*Postlep*, in: Niedersächsisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Kommunal Finanzen, 1992, S. 1]: Änderungen der Finanzbeziehungen zwischen Bundes-, Länder- und Gemeindeebene und ihre Auswirkungen auf Regionen und Kommunen, in:

- Niedersächsisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V.: Länderfinanzausgleich und Kommunal финанzen, Hardt, Ulrike/Ertel, Rainer (Hrsg.), Hannover 1992, S. 1-16
- Priester, Hans-Joachim [*Priester*, WPg 2000, 70]: Unternehmenssteuerreform und Gesellschaftsrecht, in: WPg 2000, S. 70-77
- Raiser, Thomas [*Raiser*, Kapitalgesellschaften, 1992]: Recht der Kapitalgesellschaften, 2. Aufl., München 1992
- Reiss, Hans/Schneider, Gerhard [*Reiss/Schneider*, BB 1995, 1265]: Die Reform der Gewerbesteuer, in: BB 1995, S. 1265-1271
- Reiß, Wolfram [*Reiß*, DStR 1999, 2011]: Diskussionsbeitrag: Kritische Anmerkungen zu den Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, in: DStR 1999, S. 2011-2019
- Reuss, Udo [*Reuss*, in: Consultant 2003, 56]: Zukunftsgerichtete Steuerpolitik gefordert, in: Consultant 2003, S. 56-59
- Richter, Dirk [*Richter*, RIW 2002, 805]: Frankreich: Entwurf des Jahressteuergesetzes 2003, in: RIW 2002, S. 805-806
- Ritter, Wolfgang [*Ritter*, Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001, S. 457]: Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, in: FS für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Hrsg.: Walter Drenseck/Roman Seer, Köln 2001, S. 457-484
- Ritter, Wolfgang [*Ritter*, Steuerpolitischer Zwischenruf, 1996, S. 283]: Ne bis in idem - ein steuerpolitischer Zwischenruf, in: Steuerrecht und Gesellschaftsrecht als Gestaltungsaufgabe: Freundesgabe für Franz Josef Haas zur Vollendung des 70. Lebensjahres, hrsg. von Georg Crezelius, Berlin 1996, S. 283-293
- Ritter, Wolfgang [*Ritter*, BB 1984, 353]: Entwicklungstendenzen des internationalen Steuerrechts, in: BB 1984, S. 353-360
- Ritter, Wolfgang [*Ritter*, BB 1983, 389]: Abbau der Gewerbesteuer: Ein Beitrag zur überfälligen Reform der Gemeindefinanzen und der Unternehmensbesteuerung, in: BB 1983, S. 389-397
- Ritzer, Claus J./Stangl, Ingo [*Ritzer/Stangl*, INF 2002, 131]: Gesetzliche Neuerungen im Bereich der Gewerbesteuer, in: INF 2002, S. 131-139
- Ritzer, Claus J./Stangl, Ingo [*Ritzer/Stangl*, INF 2000, 641]: Anwendungsprobleme der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte von Einzelunternehmen und Personengesellschaften nach § 35 EStG, in: INF 2000, S. 641-646
- Rödder, Thomas [*Rödder*, DStR 2002, 939]: Pauschalierte Gewerbesteueranrechnung - eine komprimierte Bestandsaufnahme, in: DStR 2002, S. 939-943
- Rödder, Thomas/Schumacher, Andreas [*Rödder/Schumacher*, DStR 2003, 1725]: Erster Überblick über die geplanten Steuerverschärfungen und -entlastungen für Unternehmen zum Jahreswechsel 2003/2004, in: DStR 2003, S. 1725-1736

- Rödter, Thomas/Schumacher, Andreas [*Rödter/Schumacher*, DStR 2003, 805]: Das Steuer-
vergünstigungsabbaugesetz, in: DStR 2003, S. 805-819
- Rödter, Thomas/Schumacher, Andreas [*Rödter/Schumacher*, DStR 2002, 105]: Unterneh-
menssteuerfortentwicklungsgesetz: Wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes
gegenüber dem Regierungsentwurf, in: DStR 2002, S. 105-113
- Rodi, Michael [*Rodi*, Rechtfertigung von Steuern, 1994]: Die Rechtfertigung von Steuern als
Verfassungsproblem: dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer, München 1994
- Rogowski, Michael [*Rogowski*, Wirtschaftsdienst 2002, 255]: Sollte die Gewerbesteuer re-
formiert werden? - Chance zu einer Reform der Gemeindefinanzen nutzen, in: Wirt-
schaftsdienst 2002, S. 255-257
- Rose, Manfred [*Rose*, Plädoyer, 1991, S. 7]: Plädoyer für ein konsumbasiertes Steuersystem,
in: Rose, Manfred (Hrsg.): Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin,
Heidelberg 1991, S. 7-34
- Roth, Petra [*Roth*, Wirtschaftsdienst 2002, 257]: Modernisierung statt Abschaffung der Ge-
werbesteuer, in: Wirtschaftsdienst 2002, S. 257-260
- Ruppe, Hans Georg [*Ruppe*, DStJG 21 (1998), S. 29]: Steuergleichheit als Grenze der Steuer-
vereinfachung, in: Steuervereinfachung, hrsg. im Auftrag der Steuerjuristischen Gesell-
schaft e.V. von Peter Fischer, Köln 1998, S. 29-66
- Sachs, Michael [*Bearbeiter*, in: Sachs, GG, 3. Aufl.]: Kommentar zum Grundgesetz, 3. Aufl.,
München 2003
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung [*Sachver-
ständigenrat*, Jahresgutachten 2001/02, BT-Drs. 14/7569]: Jahresgutachten 2001/02, BT-
Drs. 14/7569, Tz. 374 ff.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung [*Sachver-
ständigenrat*, Jahresgutachten 1985/86]: Jahresgutachten 1985/86, Tz. 276 ff.
- Sander, Matthias [*Sander*, Wirtschaftsdienst 2001, 447]: Ersatz der Gewerbesteuer durch eine
Gemeindeeinkommensteuer, in: Wirtschaftsdienst 2001, S. 447-455
- Saß, Gert [*Saß*, DB 2000, 176]: Einfluß der Dienstleistungsfreiheit in der EU auf die direkten
Steuern - Anmerkungen zum Eurowings-Urteil des EuGH v. 26.10.1999 Rs. C 294/97
und zu seiner Umsetzung, in: DB 2000, S. 176-178
- Schaller, Hans [*Schaller*, Finanzwirtschaft 2000, 104]: Die Gewerbesteuer - Rechtsgrundla-
gen - Verfahrensweise, in: Finanzwirtschaft 2000, S. 104-107
- Schanz, Georg von [*Schanz*, Gemeindesteuern, in: Finanzarchiv, Bd. 32 (1915), S. 54]: Zur
Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern, in: Finanzarchiv, Bd. 32 (1915),
S. 54-76
- Scheipers, Thomas/Schulz, Andreas [*Scheipers/Schulz*, Unternehmenssteuerreform, 2000]:
Das bringt die Unternehmenssteuerreform 2001 für mittelständische Unternehmen – In-
halt, Auswirkungen, Gestaltungsempfehlungen, München 2000

- Schemmel, Lothar [*Schemmel*, Kommunale Steuerautonomie, 2002]: Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Hrsg: Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., Heft 94, Wiesbaden 2002
- Schemmel, Lothar [*Schemmel*, Ersatz der Gewerbesteuer, 1984]: Abbau und Ersatz der Gewerbesteuer - Darstellung, Kritik, Vorschläge, Hrsg.: Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler e.V., Heft 57, Wiesbaden 1984
- Scherf, Wolfgang [*Scherf*, Perspektiven der kommunalen Besteuerung, 2001, S. 9]: Perspektiven der kommunalen Besteuerung, in: Probleme der Kommunalfinanzen, hrsg. von Norbert Andel, Berlin 2001, S. 9-55
- Schiffers, Joachim [*Schiffers*, Stbg 2001, 403]: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG, in: Stbg 2001, S. 403-413
- Schipporeit, Erhard [*Schipporeit*, Unternehmungsteuer, 1979]: Grundsätze und Möglichkeiten einer Unternehmungsteuer, München 1979
- Schirmer, Hans-Jürgen [*Schirmer*, SteuerStud 2003, 354]: GmbH oder GmbH & Co. KG?, Rechtsformentscheidung unter besonderer Berücksichtigung steuerlicher Aspekte, in: SteuerStud 2003, S. 354-359
- Schmidt, Karsten [*Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 2002]: Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., Köln 2002
- Schmidt, Ludwig (Hrsg.) [*Schmidt*, EStG, 22. Aufl. 2003]: Einkommensteuergesetz – Kommentar, 22. Aufl., München 2003
- Schmidt-Bleibtreu/Bruno, Klein, Franz [*Schmidt-Bleibtreu/Klein*, GG, 9. Aufl.]: Kommentar zum Grundgesetz, 9. Aufl., 1999
- Schmidt-Jortzig, Edzard [*Schmidt-Jortzig*, in: Niedersächsisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Kommunalfinanzen, 1992, S. 55]: Eckpunkte für den verfassungsrechtlichen Finanzausgleich im Bundesstaat, in: Niedersächsisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V.: Länderfinanzausgleich und Kommunalfinanzen: Probleme der Neuordnung der Finanzverteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden und ihre Auswirkungen in Niedersachsen, Hardt, Ulrike/Ertel, Rainer (Hrsg.), Hannover 1992, S. 55-67
- Schneider, Dieter [*Schneider*, BB 2000, 1322]: Höhere Unternehmenssteuerbelastung durch Senken der Gewinnsteuersätze, in: BB 2000, S. 1322-1326
- Schneider, Dieter [*Schneider*, Unternehmensbesteuerung, 1996]: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., Wiesbaden 1996
- Schneider, Dieter [*Schneider*, in: Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, 1991, S. 235]: Der Einfluß einer Erhöhung der Mehrwertsteuer bei aufkommensgleicher Senkung der Gewinnsteuern auf die Investitionsentscheidungen der Unternehmen, in: Rose, Manfred: Konsumorientierte Neuordnung des Steuersystems, Berlin 1991, S. 235-256
- Schneider, Dieter [*Schneider*, StuW 1989, 328]: Reform der Unternehmensbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: StuW 1989, S. 328-339
- Schneider, Josef [*Schneider*, SteuerStud 2001, 16]: Steuerermäßigung nach § 35 EStG 2001 bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, in: SteuerStud 2001, S. 16-18

- Schnorr, Wolfram [*Schnorr*, Hebesatzrecht, 1973]: Das Hebesatzrecht der Gemeinden, Münster 1973
- Schön, Wolfgang [*Schön*, *StuW* 2002, 23]: Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, in: *StuW* 2002, S. 23-35
- Schön, Wolfgang [*Schön*, *StbJb* 2001/02, 53]: Steuersystematische Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform, in: *StbJb* 2001/02: zugleich Bericht über den 53. Fachkongreß der Steuerberater, Köln 2002, S. 53-62
- Schön, Wolfgang [*Schön*, *StuW* 2000, 151]: Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, in: *StuW* 2000, S. 151-159
- Schön, Wolfgang [*Schön*, *Unternehmer-Magazin* 2000, 18]: Für Abschaffung der Gewerbesteuer, in: *Unternehmer-Magazin* 2000, S. 18-19
- Schön, Wolfgang [*Schön*, *Stbg* 2000, 1]: Zur Unternehmenssteuerreform, in: *Stbg* 2000, S. 1-17
- Schreiber, Ulrich [*Schreiber*, *WPg* 2002, 557]: Die Steuerbelastung der Personenunternehmen und der Kapitalgesellschaften - Ein Beitrag zur Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung, in: *WPg* 2002, S. 557-571
- Schröder, Christoph [*Schröder*, *iw-trends* 2/2002, 1]: Industrielle Arbeitskosten im internationalen Vergleich, in: *iw-trends* 2/2002, S. 1-15
- Schulze zur Wiesche, Dieter [*Schulze zur Wiesche*, *BB* 2003, 2158]: Ist die geplante Gemeindegewerbesteuer eine solide Grundlage zur Sicherung kommunaler Haushalte, in: *BB* 2003, S. 2158
- Schuppert, Gunnar Folke [*Schuppert*, in: *FS Zeidler*, 1987, 691]: Verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstäbe bei der verfassungsgerichtlichen Überprüfung von Steuergesetzen – Ein Beitrag zu den verfassungsrechtlichen Bindungen des Steuerrechts, in: Fürst, W./Herzog, R./Umbach, D. C., *FS Zeidler*, S. 691-715
- Seer, Roman [*Seer*, *StuW* 2003, 40]: Reform des Veranlagungsverfahrens, in: *StuW* 2003, S. 40-59
- Seer, Roman [*Seer*, *Besteuerungsverfahren*, 2002]: Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA - Deutschland, Heidelberg 2002
- Seer, Roman [*Seer*, *StbJb* 2000/01, 15]: Unternehmenssteuerreform – Verfassungsrechtliche Aspekte, in: Herzig, N./Günkel, M./Niemann, U. (Hrsg.), *StbJb* 2000/01, S. 15-30
- Seer, Roman [*Seer*, *FR* 1998, 1022]: Gewerbesteuer im Visier des Verfassungsrechts - Anmerkungen zu dem Vorlagenbeschluß des FG Niedersachsen vom 24.6.1998, in: *FR* 1998, S. 1022-1024
- Seer, Roman [*Seer*, *StuW* 1993, 114]: Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung – Kritische Bestandsaufnahme der derzeitigen Rechtslage, in: *StuW* 1993, S. 114-140
- Siegel, Theodor [*Siegel*, *BB* 2001, 701]: Plädoyer für eine systemkonforme Reform der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, in: *BB* 2001, S. 701-703

- Sieker, Susanne [*Sieker*, DStJG 25 (2002), S. 145]: Möglichkeiten rechtsformneutraler Besteuerung von Einkommen, in: Seeger, Siegbert F.: Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, hrsg. im Auftrag der Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Band 25, Köln 2002, S. 145-177
- Söffing, Günter [*Söffing*, DB 2000, 688]: Die Mängel im Entwurf zu § 35 EStG, in: DB 2000, S. 688-692
- Spanakakis, Georgios [*Spanakakis*, Reform der Gewerbesteuer, 1974]: Zur Reform der Gewerbesteuer: Quantifizierung des Vorschlags der Erhard-Kommission, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, München 1974
- Spengel, Christoph [*Spengel*, Unternehmensbesteuerung, 2003]: Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union: Steuerwirkungsanalyse, empirische Befunde, Reformüberlegungen, Düsseldorf 2003
- Steibert, Frank [*Steibert*, Unternehmensbesteuerung, 2002]: Der Einfluss des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung: Eine ökonomische Analyse der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, Frankfurt am Main, u.a. 2002
- Stein, Heinz-Gerd [*Stein*, Deutsche Wirtschaft, 2003, S. 3]: Deutsche Wirtschaft am Rande einer Rezession, in: Institut „Finanzen und Steuern“ e.V. (Hrsg.), Vorträge gehalten anlässlich der Mitgliederversammlung des Instituts „Finanzen und Steuern“ am 22. Mai 2003, IFSt-Schrift Nr. 406, Bonn 2003, S. 3-14
- Stein, Heinz-Gerd [*Stein*, Deutschland im Stimmungstief, 2002, S. 3]: Deutschland im Stimmungstief, in: Institut „Finanzen und Steuern“ e.V. (Hrsg.), Vorträge gehalten anlässlich der Mitgliederversammlung des Instituts „Finanzen und Steuern“ am 4. Juli 2002, IFSt-Schrift Nr. 397, Bonn 2002, S. 3-12
- Stein, Lorenz von [*Stein*, Finanzwissenschaft, 1878]: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 1, 2, Leipzig 1878
- Stern, Volker [*Stern*, Tarif, 2002]: Der Tarif muß auf Räder - Heimliche Steuererhöhungen vermeiden, hrsg. vom Karl-Bräuer-Institut, Heft 95, Wiesbaden 2002
- Strauß, Wolfgang [*Strauß*, Substituierung der Gewerbesteuer, 1984]: Probleme und Möglichkeiten einer Substituierung der Gewerbesteuer, in: Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen, Nr. 3175, Opladen 1984
- Strauß, Wolfgang [*Strauß*, Ökonomische Wirkungen, 1988]: Ökonomische Wirkungen einer Substitution der Gewerbesteuer (Realsteuern) durch eine Wertschöpfungsteuer, Frankfurt am Main, 1988
- Stuhrmann, Gerd [*Stuhrmann*, FR 2000, 550]: Unternehmenssteuerreform: Einkommensteuerminderung durch Berücksichtigung der Gewerbesteuerbelastung als Basismodell, in: FR 2000, S. 550-553
- Stumpfe, Dieter [*Stumpfe*, Wettbewerbsneutrale Besteuerung, 1967]: Die Gewerbesteuer und die Forderung nach wettbewerbsneutraler Besteuerung, Berlin 1967
- Sydow, Sabine [*Sydow*, DB 1999, 2435]: Besteuerung gewerblicher Einkünfte – Zur Verfassungsmäßigkeit des § 32c EStG, in: DB 1999, S. 2435-2441

- Thiel, Jochen [*Thiel*, Stbg 2001, 1]: Die Besteuerung der Personenunternehmen, in: Stbg 2001, S. 1-7
- Thiel, Jochen [*Thiel*, StuW 2000, 413]: Die Ermäßigung der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte, in: StuW 2000, S. 413-420
- Tillmanns, Wolfhard: Gewerbesteuer und ähnliche Steuerarten in Frankreich, [*Tillmanns*, in: Mennel/Förster, Steuern, Ordner I, Frankreich, Rn. 320]: Steuern in Europa, Amerika und Asien, hrsg. von Annemarie Mennel u.a., Herne, 46. Lieferung 2002
- Tipke, Klaus [*Tipke*, StuW 2002, 148]: Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer: Versuch einer steuerjuristischen Würdigung, in: StuW 2002, 148-175
- Tipke, Klaus [*Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2000]: Die Steuerrechtsordnung, Band I – Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Köln 2000
- Tipke, Klaus [*Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 1993]: Die Steuerrechtsordnung, Band I – Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 1. Aufl., Köln 1993
- Tipke, Klaus [*Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993]: Die Steuerrechtsordnung, Band II – Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Köln 1993
- Tipke, Klaus [*Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993]: Die Steuerrechtsordnung, Band III, 1. Aufl., Köln 1993
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim [*Bearbeiter*, in: Tipke/Lang¹⁷, Steuerrecht]: Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim [*Bearbeiter*, in: Tipke/Lang¹⁶, Steuerrecht]: Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998
- Vogel, Klaus [*Vogel*, Rechtfertigung, in: Der Staat, Bd. 25 (1986), S. 481]: Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfrage, in: Der Staat, Bd. 25 (1986), S. 481-532
- Vogt, Jürgen [*Vogt*, Neutralität, 2003,]: Neutralität und Leistungsfähigkeit: Eine verfassungs- und europarechtliche Untersuchung der Unternehmensbesteuerung nach dem StSenkG, Frankfurt am Main 2003
- Voigt, Rüdiger [*Voigt*, in: Mäding/Voigt, Kommunalfinzen im Umbruch, 1998, S. 13]: Kommunale Finanzen im Umbruch: Plädoyer für eine neue Kultur des Haushaltens, in: Mäding/Voigt, Kommunalfinzen im Umbruch, 1998, S. 13-39
- Wagner, Franz W. [*Wagner*, BB 2002, 1885]: Welche Kriterien sollten die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen?, in: BB 2002, S. 1885-1892
- Wagner, Franz W. [*Wagner*, StuW 1992, 2]: Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, in: StuW 1992, S. 2-13

- Weber, Harald [*Weber*, JZ 1980, 545]: Zu einigen rechtspolitischen Grundfragen der Besteuerung selbständiger Unternehmen – zugleich eine Stellungnahme zum Gutachten von Prof. Dr. Rainer Walz zum 53. Deutschen Juristentag 1980, in: JZ 1980, S. 545-553
- Weber-Grellet, Heinrich [*Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001]: Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln 2001
- Weerth, Jan [*Weerth*, RIW 2003, 131]: EG-Recht und direkte Steuern - Jahresrückblick 2001/2002, in: RIW 2003, S. 131-137
- Weide, Klaus-Michael [*Weide*, Harmonisierung, 1991]: Ansätze zur Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Gemeinschaft, Kassel 1991
- Wellisch, Dietmar [*Wellisch*, Besteuerung von Erträgen, 2002]: Besteuerung von Erträgen, München 2002
- Wendt, Michael [*Wendt*, FR 2000, 1173]: StSenkG: Pauschale Gewerbesteueranrechnung bei Einzelunternehmen, Mitunternehmerschaft und Organschaft, in: FR 2000, S. 1173-1182
- Wendt, Rudolf [*Wendt*, StuW 1992, 66]: Reform der Unternehmensbesteuerung aus europäischer Sicht, in: StuW 1992, S. 66-80
- Wendt, Rudolf [*Wendt*, BB 1987, 1677]: Abschaffung und Ersetzung der Gewerbesteuer aus verfassungsrechtlicher und verfassungspolitischer Sicht, in: BB 1987, S. 1677-1685
- Wendt, Rudolf [*Wendt*, BB 1987, 1257]: Zur Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit dem Gleichheitssatz und dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: BB 1987, S. 1257-1265
- Wesselbaum-Neugebauer, Claudia [*Wesselbaum-Neugebauer*, DStR 2001, 180]: Unternehmenssteuerreform 2001: Auswirkungen der pauschalierten Gewerbesteueranrechnung auf Einzel- und Mitunternehmer in Abhängigkeit von Einkunftsart und anzuwendendem Gewerbesteuer-Hebesatz, in: DStR 2001, S. 180-188
- Wiedemann, Herbert [*Wiedemann*, Gesellschaftsrecht, 1980]: Gesellschaftsrecht – Ein Lehrbuch des Unternehmens- und Verbandsrechts, Band I – Grundlagen, München 1980
- Wiese, Götz Tobias/Klass, Tobias [*Wiese/Klass*, GmbHR 2003, 1101]: Der Gesetzesentwurf zur Ablösung der Gewerbesteuer durch die neue Gemeindefinanzsteuer, in: GmbHR 2003, S. 1101-1105
- Will, Christian [*Will*, Äquivalenzprinzip, 1967]: Das Äquivalenzprinzip und die Gewerbesteuer, Münster 1967
- Winheller, Stefan [*Winheller*, NWB 2003, 2758]: Quo vadis Gewerbesteuer?, in: NWB 2003, S. 2758-2761
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen [*Wissenschaftlicher Beirat*, Gutachten zum Länderfinanzausgleich, 1992]: Gutachten zum Länderfinanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des BMF, Heft 47, Bonn 1992

- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen [*Wissenschaftlicher Beirat, Reform der Unternehmensbesteuerung, 1990*]: Gutachten zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 43, Bonn 1990
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen [*Wissenschaftlicher Beirat, Reform der Gemeindesteuern, 1982*]: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland, Schriftenreihe des BMF, Heft 31, Bonn 1982
- Wochinger, Peter [*Wochinger, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, KStG, 2001*]: Kommentierung zu § 8 KStG, in: Dötsch, Emil u.a. (Hrsg.), KStG, 2001, Rn. 1-751 (Stand: Juli 2001)
- Wosnitza, Michael [*Wosnitza, BB 1996, 1465*]: Konsequenzen der BVerfG-Beschlüsse vom 22.6.1995 für die Diskussion um die Reform der Gewerbebeertragsteuer, in: BB 1996, S. 1465-1467
- Zeidler, Achim [*Zeidler, Gemeindefinanzreform, 1985*]: Möglichkeiten zur Fortsetzung der Gemeindefinanzreform: Eine theoretische und empirische Analyse, Frankfurt u.a. 1985
- Zimmermann, Franz [*Zimmermann, System, 1988*]: Das System der kommunalen Einnahmen und die Finanzierung der kommunalen Aufgaben in der Bundesrepublik, Köln 1988
- Zimmermann, Horst [*Zimmermann, Kommunal Finanzen, 1999*]: Kommunal Finanzen: Eine Einführung in die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Finanzwirtschaft, 1. Aufl., Baden-Baden 1999
- Zimmermann, Reimar [*Zimmermann, Personengesellschaft im Steuerrecht, 2000*]: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 7. Aufl., Achim 2000
- Zitzelsberger, Heribert [*Zitzelsberger, IStR 2001, 527*]: Zum Generalthema II: Die Deutsche Steuerreform im internationalen Kontext, in: IStR 2001, S. 527-533
- Zitzelsberger, Heribert [*Zitzelsberger, DStR 2000, 2*]: Das deutsche Steuerrecht zu Beginn des 21. Jahrhunderts - Notwendige Reformen aus Sicht der Finanzpolitik, in: DStR 2000, S. 2-7
- Zitzelsberger, Heribert [*Zitzelsberger, ZKF 1991, 41*]: Die Zukunft der Gewerbesteuer, in: ZKF 1991, S. 41-46
- Zitzelsberger, Heribert [*Zitzelsberger, Gewerbesteuer, 1990*]: Grundlagen der Gewerbesteuer: Eine steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, Köln 1990
- Zitzelsberger, Heribert [*Zitzelsberger, Entwicklungstendenzen, 1985*]: Neuerliche Entwicklungstendenzen der Gewerbesteuer und Reformvorschläge, Siegburg 1985