

# Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer

**Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer**



## **Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme**

Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer : Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer / [hrsg. vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. und dem Verband der Chemischen Industrie e.V.]. - Köln : div, Dt. Inst.-Verl., 2001  
ISBN 3-602-14556-5

Konzept und Redaktion:

Arbeitskreis zur Reform der Gewerbesteuer:

**Prof. Wolfgang Ritter, Vorsitz**

Dipl.-Kfm. Walter Albert

Dipl.-Vw. Ralph Brügelmann

Dipl.-FinW. Rolf Felder

RA Christian Lehmann

Dr. Peter Mauritz

RA Dr. Hans Georg Raber

Dipl.-FinW. Hubert Schübler

RA Berthold Welling

Herausgegeben vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.  
und dem Verband der Chemischen Industrie e.V.

Frankfurt am Main und Berlin, Juni 2001

© 2001 Deutscher Instituts-Verlag GmbH  
Postfach 51 06 70, 50942 Köln  
Gustav-Heinemann-Ufer 84-88, 50968 Köln  
Telefon (02 21) 49 81-4 52  
Fax (02 21) 49 81-4 45  
E-Mail: [div@iwkoeln.de](mailto:div@iwkoeln.de)  
Internet: [www.divkoeln.de](http://www.divkoeln.de)

Druck: Louisgang, Gelsenkirchen

---

# Inhalt

<b>Geleitwort</b>	4
<b>Vorwort</b>	5
<b>I. Ausgangslage</b>	7
1. Entwicklung der Gewerbesteuer	7
2. Kritik der Gewerbesteuer	11
3. Reaktion des Steuergesetzgebers	13
<b>II. Ziele einer Reform der Gewerbesteuer</b>	17
<b>III. Lösung: Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer</b>	18
1. Konzept	18
2. Rechtfertigung und Umsetzung	25
<b>IV. Fazit</b>	32

---

## Geleitwort

Die Unternehmensbesteuerung ist eng verknüpft mit der Sonderlast der Gewerbesteuer. Sie ist unwidersprochene Ursache für eine mehr als ein halbes Jahrhundert währende Überbesteuerung der gewerblichen Wirtschaft und damit der entscheidende Auslöser für den Standortnachteil, gegen den deutsche Unternehmen sich im scharfen internationalen Wettbewerb der Steuersysteme behaupten müssen.

Die Gewerbesteuer ist ein elementarer Fehler im System der Unternehmensbesteuerung und seit jeher das entscheidende Hemmnis für eine richtungsweisende und fortschrittliche nationale Steuerpolitik. Welche komplizierten Auswegkonstruktionen erforderlich sind, um einerseits dem Anspruch der Gemeinden auf eine eigene Steuerquelle zu genügen, andererseits den Unternehmen endlich eine tragfähige Steuerbelastung einzuräumen, zeigt die Gesetzgebung der jüngsten Zeit. Die Notwendigkeit einer umfassenden Reform im Rahmen einer Neustrukturierung des Gemeindefinanzsystems ist unumstritten; darin sind sich Gesetzgeber, Unternehmen, Gemeinden und Finanzwissenschaft einig. Die Einführung eines Besteuerungssystems, das den Belangen der Wirtschaft wie der Gemeinden gerecht wird, ist unausweichlich und darf nicht weiter hinausgeschoben werden.

Der Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) und der Verband der Chemischen Industrie (VCI) haben mit dem umfassenden Vorschlag zu einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer ein Konzept entwickelt, das sie hiermit als ihren Beitrag für die Politik vorstellen. Ziel unseres Reformvorschlages ist es, die Gewerbesteuer in eine alle leistungsfähigen Bürger und Unternehmer erfassende Gemeindesteuer aufgehen zu lassen, ohne dass es letztlich zu einer steuerlichen Mehrbelastung der Beteiligten kommt.

**Machen wir den Weg frei für eine moderne Unternehmensbesteuerung!**

Dr. Michael Rogowski

---

## Vorwort

Die Geschichte der Gewerbesteuer ist die Geschichte einer Fehlentwicklung. Für die gewerbliche Wirtschaft ist sie eine nicht zu rechtfertigende Sonderlast, für die Gemeinden ein wichtiger, aber nicht mehr bedarfsgerechter Baustein ihres Finanzsystems, für die Wissenschaft ein ständiger Stein des Anstoßes und für sie alle eine Steuer, die nach grundlegender Reform verlangt. Viele Vorschläge zur Reform der Gewerbesteuer wurden in den vergangenen Jahrzehnten gemacht. Die Erkenntnis ihrer Unverträglichkeit für erfolgreiches Wirtschaften setzte sich mehr und mehr durch, doch über Eingriffe im Detail und steuertechnische Ausweichreaktionen kam der Gesetzgeber nicht hinaus. Mit den krassen Ungleichbelastungen bei ihrer jüngst eingeführten pauschalen Anrechnung auf die Einkommensteuer steht die Gewerbesteuer verfassungsrechtlich nun endgültig zur Disposition.

Fragt man nach den Ursachen für diese Fehlentwicklung, so liegt sie in der demokratischen Denaturierung der Gewerbesteuer. Statt alle leistungsfähigen Bürger und Unternehmen der Gemeinde für die Finanzierung ihrer Bedürfnisse und Ansprüche in die Pflicht zu nehmen, wurde eine wachsende Last einseitig einer schrumpfenden Minderheit gewerblicher Unternehmen auferlegt. Der Gedanke der Selbstverwaltung im Sinne einer Selbstverpflichtung der Bürger blieb dabei auf der Strecke. Die Gewerbesteuer wurde zum Fremdkörper im System der direkten Besteuerung und Haupthindernis einer Reform.

Das mit dieser Schrift vorgelegte **Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer** setzt an diesem Ausgangspunkt an. Es sagt ja zu einer eigenen kommunalen Steuerquelle mit Hebesatzrecht der Gemeinden, aber nein zur einseitigen Inanspruchnahme von Unternehmen. Es bekennt sich zur Finanzautonomie der Gemeinden, verlangt aber die Verwirklichung des Demokratieprinzips bei der Erhebung gemeindlicher Steuern. Es bestimmt die Belastung nach der Leistungsfähigkeit im Einklang mit den Prinzipien der Einkommen- und der Körperschaftsteuer. Es bietet den Gemeinden eine breite Besteuerungsbasis, sorgt für Transparenz der kommunalen Besteuerung und sichert den Bürgern politische Mitsprache bei den Beschlüssen der Gemeinde.

Der Ruf nach einer Gemeindeeinkommensteuer ist nicht neu. Er wird in jüngster Zeit in Kreisen der Politik wie der Wissenschaft mit Nachdruck erhoben. Durchdachte Konzepte, die einer kritischen Prüfung und Vertiefung zugänglich sind,

---

wurden jedoch bislang nicht vorgelegt. Das geschieht jetzt mit dieser Schrift, die das Ergebnis eines Arbeitskreises von Sachverständigen der Wirtschaft ist und den Belangen der Unternehmen wie der Gemeinden steuerlich gerecht werden will.

# I. Ausgangslage

## 1. Entwicklung der Gewerbesteuer

In ihrer heutigen Form geht die Gewerbesteuer auf die Realsteuerreform von 1936 zurück, die sie als reine Gemeindesteuer für das ganze Reichsgebiet vereinheitlichte. Ursprünglich konzipiert als kleine, eher gebührenartige Schwester der Grundsteuer, begann 1895 mit ihrer Umwandlung zu einer eigenständigen Gemeindesteuer in Preußen ihr Aufstieg von einer Nebenabgabe zu einer kräftig wachsenden Steuerquelle. Machten die Gemeinden zunächst noch sehr zögerlich von ihr Gebrauch, so wurde ihre Erhebung nach dem Ersten Weltkrieg zunehmend flächendeckend und drückend. War die Grundsteuer 1913 nahezu zweieinhalbmal so groß wie die Gewerbesteuer, so wird sie jetzt von der Gewerbesteuer um mehr als das Dreifache übertroffen. Gemessen an ihrem Aufkommen nimmt diese mittlerweile unter unseren Steuern den vierten Rang ein.

1949 lagen die durchschnittlichen Hebesätze der Gemeinden ab 50.000 Einwohnern bei 264 v.H., inzwischen haben sie 428 v.H. erreicht, mit Schwankungen zwischen 300 (Neubrandenburg) und 490 v.H. (Frankfurt/Main und München). Von den derzeit über 14.000 Gemeinden haben rund 12 Prozent einen Hebesatz oberhalb von 350 v.H., 80 Prozent zwischen 350 und 276 und weitere 8 Prozent von weniger als 276 v.H.; darunter sogar Gemeinden, die gar keine Gewerbesteuer erheben. In diesen Zahlen spiegeln sich, abhängig von Größe, Aufgaben und wirtschaftlicher Struktur, die sehr unterschiedlichen Finanzbedürfnisse der Gemeinden.

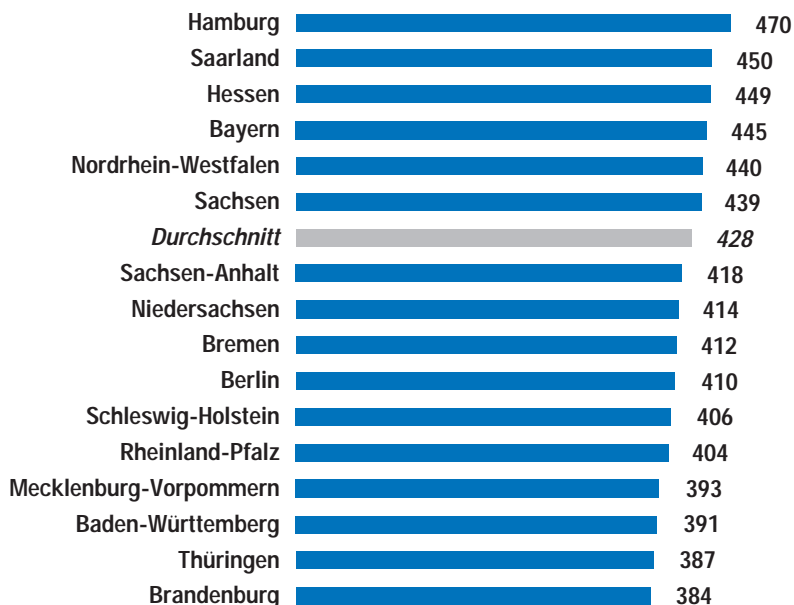
Im Jahr 2000 belief sich das Aufkommen der Gewerbesteuer, ungeachtet aller mildernden Eingriffe des Gesetzgebers, auf 52,9 Milliarden DM, für 2005 werden nach der Schätzung vom Mai 2001 bereits 69 Milliarden erwartet. Ihr Anteil am steuerlichen Gesamtaufkommen der Gemeinden erreicht, nach Abzug der Gewerbesteuerumlage, gegenwärtig gut 36 Prozent. Da dieser Anteil jedoch zwischen kleineren (unter 1.000 Einwohnern) und großen Gemeinden von 26,4 bis 59,2 Prozent schwankt, ist die kommunale Abhängigkeit von der Ergiebigkeit der Gewerbesteuer sehr unterschiedlich ausgeprägt.

Der 1970 zur Milderung der Abhängigkeit der Gemeinden von der stark streuenden Gewerbesteuer eingeführte Anteil der Gemeinden am Aufkommen der Einkommensteuer von jetzt 15 v.H. hat sich als eine kräftig wachsende Quelle der kommunalen Finanzen erwiesen. Die im Gegenzug von der Gewerbesteuer abzu-

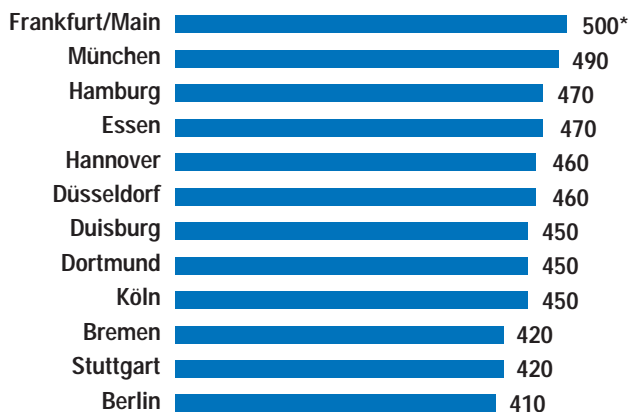
Abbildung 1

## Gewerbesteuer: Breites Spektrum

Durchschnittliche Hebesätze nach Ländern in Gemeinden ab 50.000 Einwohnern im Jahr 2000  
in Prozent



Hebesätze in Großstädten ab 500.000 Einwohnern im Jahr 2000  
in Prozent



\*2001: 490 Prozent

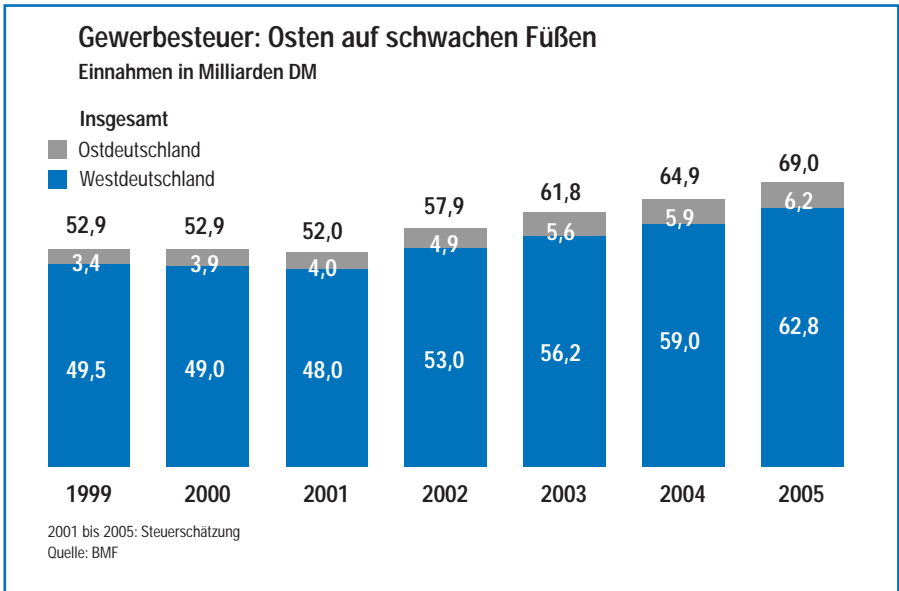
Quelle: Institut „Finanzen und Steuern“

führende Umlage an Bund und Länder von zurzeit noch rund 20,5 v.H. wird bis 2004 schrittweise auf insgesamt 28,5 v.H. angehoben. Das geschieht, um die bei unveränderten Hebesätzen nicht zu rechtfertigenden Mehreinnahmen der Gemeinden aus der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage abzuschöpfen. Seit der Wiedervereinigung dient die Umlage auch als Instrument, um die Gemeinden an deren Lasten zu beteiligen. Gut drei Viertel der Gewerbesteuerumlage erhalten die Länder, die mit dieser Steuerquelle ein beträchtliches Eigeninteresse verbinden.

Für eine Steuerreform, die das richtige Ziel einer Senkung der Steuersätze verfolgt, erweist sich die Gewerbesteuer als kontraproduktiver Fremdkörper. Als Kostensteuer ist sie von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und der Körperschaftsteuer abzuziehen. Demgemäß verringert sich mit jeder Senkung der Sätze dieser Steuern aber auch die Wirkung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer, so dass die relative Belastung mit Gewerbesteuer wächst. So hätte die Reformalternative der Unionsparteien vom 14. März 2000 bei einem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer von 35 v.H. trotz gleichzeitiger Senkung der Gewerbesteuermesszahl von 5 auf 4 v.H. zwar auch die Steuerlast der Unternehmen gesenkt, zugleich aber die Mehrbelastungen der Gewinne der Personenunternehmer gegenüber allen anderen Einkunftsarten um nahezu zwei Drittel gesteigert. Während die Gewerbesteuer in der Regie der Gemeinden auf ungebrochenen Zuwachs angelegt ist, zeigt die Zahl der von ihr erfassten Unternehmen eine anhaltend rückläufige Tendenz. Waren es 1990 noch 42 Prozent, so sind es gegenwärtig gerade noch etwa 35 Prozent der Gewerbebetriebe, denen diese Sonderlast aufgebürdet wird. Ein Freibetrag von 48.000 und der Staffeltarif für die nächsten 96.000 DM für Personenunternehmen sorgen dafür, dass die Gewerbesteuer kleinere Betriebe gar nicht oder nur mäßig belastet. Die gemessen an den Personenunternehmen kleine Zahl der Kapitalgesellschaften erfährt solche Schonung nicht. So trugen denn 1994 nur noch 3 Prozent aller Gewerbebetriebe zwei Drittel ihres Aufkommens.

Die Ursache dieser Fehlentwicklung liegt in der demokratischen Denaturierung der Gewerbesteuer. Die schrumpfende Zahl der belasteten Unternehmen verleitet dazu, eine kleine Minderheit von Unternehmen für die Bedürfnisse der großen Mehrheit der Gemeindebürger in die steuerliche Pflicht zu nehmen. Wann immer die Erkenntnis der wirtschaftlichen Schädlichkeit der Gewerbesteuer den Gesetzgeber zwar nicht zu grundlegender Reform, wohl aber zu mildernden Eingriffen stimulierte, haben Gemeinden im Gegenzug ihre Hebesätze erhöht. Das geschah auch dann, wenn der Gesetzgeber für einen Ausgleich sorgte oder viele Ge-

Abbildung 2



meinden, wie 1979 bei der Abschaffung der Lohnsummensteuer, gar nicht betroffen waren. Über Jahrzehnte wurden die Bürger bei der Grundsteuer und den Gebühren, die alle Gemeindebürger belasten, geschont. Erst in den späten achtziger Jahren setzte ein allmählicher Aufholprozess ein, so dass es inzwischen auch etliche Gemeinden mit höheren Hebesätzen bei der Grundsteuer gibt.

An der Fehlentwicklung der Gewerbesteuer hat auch der kommunale Finanzausgleich seinen Anteil, mit dem die Länder das Gefälle zwischen finanzstarken und finanzschwachen Gemeinden nivellieren. In seinem komplexen Umlagesystem kann es zu einer weitgehenden Abschöpfung der örtlichen Gewerbesteuerkraft kommen. Das legt es so mancher Gemeinde nahe, dem Zuzug neuer Einwohner, der einen durch keine Umlagen geschmälernten höheren Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer verspricht, den Vorzug vor der gewerblichen Ansiedlung zu geben. In das Programm einer Reform der Gewerbesteuer gehört daher eine Neuordnung der Landesgesetze zum kommunalen Finanzausgleich. Denn was nützen alle Beschwörungen einer hebesatzbewehrten kommunalen Finanzautonomie, wenn sie in Wahrheit nur auf dem Papier steht und den Gemeinden mit Zuweisungen besser gedient wäre?

## 2. Kritik der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer hat stets die Kritik herausgefordert. Kommissionen haben sich mit ihr beschäftigt, an mehr oder weniger geeigneten Vorschlägen zu ihrer Reform hat es keinen Mangel. Doch im Gegensatz zu Ländern wie den Niederlanden, Österreich oder Luxemburg, die sie uns verdankten, hat sie bei uns alle Stürme überdauert. Das liegt nicht etwa daran, dass sie besser wäre als ihr Ruf, sondern an der politischen Schonung, die sie in jenen Parteien genießt, die in den kommunalen Parlamenten den Ton angeben.

So sei die Kritik an dieser Steuer ein weiteres Mal aufgelistet.

Aus Sicht der Unternehmen:

Die Gewerbesteuer richtet **wirtschaftlichen Schaden** an durch

- **demokratische Denaturierung**, indem sie eine von ihr nicht betroffene Mehrheit verleitet, Steuererhöhungen zu Lasten einer zahlenden Minderheit zu beschließen
- hohe **Sonderbelastung** gerade jener wirtschaftlichen Betätigung, die im höchsten Risiko steht
- internationale **Wettbewerbsverzerrung** zu Lasten des deutschen Standortes und seiner Arbeitsplätze, indem sie Exporte belastet und Importe begünstigt
- **strukturelle Benachteiligung** des gewerblichen Mittelstands bei der Hinzurechnung von Kosten
- **Verbreiterungen** der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer, die auf sie durchschlagen, ohne dass ihre Hebesätze entsprechend gesenkt würden
- **Unvereinbarkeit** mit unserem System der Einkommensbesteuerung und den Bestrebungen zu seiner Reform.

Eine Reform der Gewerbesteuer, die eine Sonderbelastung der Unternehmen ausschließt, ist daher nach Auffassung der Wirtschaft überfällig.

### Aus Sicht der Gemeinden:

Die Gewerbesteuer genügt nicht mehr den **finanziellen Bedürfnissen** der Gemeinden wegen der

- zu kleinen **Zahl** noch steuerpflichtiger Unternehmen, insbesondere der Nicht-einbeziehung der freien Berufe
- starken örtlichen **Streuung** ihres Einkommens, wodurch die Kluft zwischen armen und reichen Gemeinden vertieft wird
- hohen **Anfälligkeit** gegen konjunkturelle Schwankungen, Unternehmenskrisen und Veränderungen im Markt
- zunehmenden Aushöhlung der Gewerbesteuer durch Erhöhungen ihrer **Umlage** an Bund und Länder
- häufigen **gesetzgeberischen Eingriffe** (die freilich nur die Folge der Unverträglichkeit dieser Steuer mit den Belangen einer modernen Wirtschaft sind).

Die Gemeinden halten deshalb eine Reform der Gewerbesteuer im Rahmen einer grundlegenden Gemeindefinanzreform für unerlässlich. Ihre Forderung nach einer Revitalisierung der Gewerbesteuer läuft unter Einbeziehung der freien Berufe auf eine um Elemente der Wertschöpfung angereicherte Wiederbelebung ertragsunabhängiger Komponenten der Gewerbesteuer hinaus.

### Aus Sicht der Wissenschaft:

Das Schrifttum zur Gewerbesteuer ist durchweg kritisch. Die Steuer gilt übereinstimmend als der eigentliche Schwachpunkt unserer Unternehmensbesteuerung und ein Haupthindernis ihrer Reform. Von Anbeginn mit elementaren Konstruktionsmängeln behaftet, ermangele sie einer systematischen Durchdringung und äquivalenztheoretischen Rechtfertigung. Mit ihrer Schädlichkeit für Investitionen und Arbeitsplätze stehe sie im Zielkonflikt ebenso mit den Prämissen erfolgreichen Wirtschaftens wie mit den finanziellen Bedürfnissen der Gemeinden. Verfassungsrechtlich stößt sie auf gewichtige, auch europarechtlich gestützte Einwände.

Nach Meinung der Wissenschaft muss die Gewerbesteuer durch eine andere Form der Gemeindefinanzierung ersetzt werden, wobei eine Bürger und Unternehmen erfassende, dem Nettoprinzip und der Leistungsfähigkeit verpflichtete Gemeindeeinkommensteuer zunehmend an Boden gewinnt.

### 3. Reaktion des Steuergesetzgebers

Die Unverträglichkeit der Gewerbesteuer mit den Belangen einer modernen Wirtschaft hat der Gesetzgeber sehr wohl erkannt. Doch zu grundlegender Reform hat er bisher nicht die politische Kraft gefunden. So blieb es über viele Jahre bei mildernden Eingriffen im Detail, wie der Einschränkung ertragsunabhängiger Hinzurechnungen, der Aufhebung der Lohnsummensteuer sowie der Einführung von Freibeträgen und einer niedrigeren Eingangsstaffel für die Gewerbesteuer-Messzahl der Personenunternehmen.

Unter dem Druck sinkender Steuersätze in anderen Ländern hat der Steuergesetzgeber 1993 mit dem **Standortsicherungsgesetz** einen neuen Anlauf genommen, die internationale Anomalie einer hohen Sonderbelastung der Unternehmen zu verringern. Da ihm eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer jedoch kurzfristig nicht durchführbar erschien, entschied er sich bei den Kapitalgesellschaften für eine allgemeine Tarifsenkung der Körperschaftsteuer und bei den Personenunternehmern für den ausdrücklich als bloße Übergangslösung bezeichneten ermäßigten Tarif des § 32c EStG. 1997 erzwang dann die wirtschaftliche Schwäche der neuen Bundesländer die Abschaffung der Gewerbesteuer vom Kapital im Austausch gegen eine Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Umsatzsteuer.

Den Weg tariflicher Ermäßigungen setzt das **Steuersenkungsgesetz**, wenn auch modifiziert, fort. Es senkt die Körperschaftsteuer einheitlich auf 25 v.H. und ermäßigt die Einkommensteuer der Personenunternehmer – unter Aufhebung des als gleichheitswidrig in die Kritik von Literatur und Rechtsprechung geratenen § 32c EStG – pauschal um das 1,8fache des Gewerbesteuer-Messbetrags. Der Spitzensatz der Einkommensteuer soll bis zum Jahr 2005 auf 42 v.H. sinken. Bei einem Hebesatz der Gewerbesteuer von 500 v.H. wird dann die Spitzenbelastung der Personenunternehmen 47,85 v.H. und der einbehaltenen Gewinne der Kapitalgesellschaften 41,1 v.H. betragen. Für Ausschüttungen ergibt sich einschließlich der Einkommensteuer im neuen Halbeinkünfteverfahren eine tarifliche Spitzenbelastung von 54,15 v.H.

Der in **§ 35 EStG** geregelte Ausgleich der Gewerbesteuer vollzieht sich für Personenunternehmen in zwei Stufen. Zunächst wird, wie bisher, bei der Gewinnermittlung die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe abgezogen. In einem zweiten Schritt wird dann die Einkommensteuer um den neuen Abzugsbetrag ermäßigt, der mit dem 1,8fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags der Hälfte eines Hebesatzes von 360 v.H. entspricht. Der Messbetrag berücksichtigt zwar den Freibetrag von 48.000 DM und die niedrigere Eingangsstaffel der Messzahlen für die nächsten 96.000 DM, nicht aber die nachfolgende Steuererhebung durch die Gemeinde. Die Steuerermäßigung greift mithin unabhängig davon ein, wie viel und ob überhaupt Gewerbesteuer auf der Grundlage des Messbetrags erhoben wird.

Mit dem Faktor 1,8 geht der Gesetzgeber beim gegenwärtigen ESt-Tarif davon aus, dass idealtypisch durch die Kombination von Abzug und Verrechnung bei einem Hebesatz von 360 v.H. eine Kompensation der Gewerbesteuer erreicht wird. Höhere Hebesätze lassen eine Last oberhalb des Tarifs der Einkommensteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) bestehen. Da dies nur für etwa 10 Prozent der Gemeinden zutrifft, wird die Gewerbesteuer nun vollends zur Sonderlast einer kleinen Minderheit von Unternehmen in Großstadtlage mit hohen Hebesätzen. Schon das dürfte die Überlebenschancen dieser nicht mehr sachgerechten Steuer vor dem Bundesverfassungsgericht beträchtlich mindern.

Niedrigere Hebesätze als 360 v.H. führen hingegen dazu, dass die verbleibende Steuerbelastung das Niveau der tariflichen Einkommensteuer unterschreitet. Die Gesetzesbegründung bezeichnet diese Minderbelastungen als vorteilhaft für Unternehmen in Gemeinden mit niedrigen Hebesätzen, insbesondere auch mit Blick auf die neuen Bundesländer.

Das Ausmaß der Minderbelastung hängt aber nicht nur von der Höhe des jeweiligen gemeindlichen Hebesatzes für die Gewerbesteuer ab, sie wächst auch mit der Höhe der gewerblichen Gewinne und kann beträchtliche Ausmaße erreichen. Dieser zweite Effekt ergibt sich aus der mit steigendem Gewinn abklingenden Schonung durch Freibetrag und niedrigere Eingangsstaffel der Gewerbesteuer. Zwar ist die Minderbelastung gegenüber der für das Jahr 2005 geplanten Spitzenbelastung mit Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag von 44,3 v.H. bei einem Hebesatz von 300 v.H. noch moderat. Doch nimmt sie bei niedrigeren Hebesätzen weiter zu, um bei einem Hebesatz von 0 für Gewinne von 100.000 DM auf 2,2 und stetig steigend für Gewinne ab 1.000.000 DM auf 8,6 bis maximal 9,5 Prozentpunkte anzuwachsen.

Immerhin haben 88 Prozent aller Gemeinden Hebesätze unter 350 v.H., bei einem Gefälle, das mit sinkender Gemeindegröße bis 0 v.H. reicht. Die Attraktivität niedriger Hebesätze hat jetzt deutlich zugenommen. An Wegen und Willen, die neuen Vorteile zu nutzen, wird es nicht mangeln. So ist es denn kein Wunder, dass Fachkreise eine Gewerbesteuerpflicht bislang nicht gewerblicher Unternehmen bei niedrigen Hebesätzen als mögliches „Steuersparmodell“ ins Visier nehmen und kleinere Gemeinden bereits mit ihren niedrigen Hebesätzen oder Senkungsplänen im Internet werben.

Im Vergleich zu allen anderen Einkunftsarten sind solche Minderbelastungen zu signifikant, als dass sie mit bloßen Gründen der Vereinfachung zu rechtfertigen wären. Schließlich hat es der Gesetzgeber in der Hand, die Probleme dort zu lösen, wo sie auftreten, nämlich bei der Gewerbesteuer. Soweit die Minderbelastungen im Sinne der Gesetzesbegründung als regionale Förderung wirken sollen, wirft das die Frage nach einer Genehmigung der europäischen Beihilfekontrolle auf.

Es gibt aber sehr häufig auch Situationen, wo die Ermäßigung der Einkommensteuer bei weitem nicht ausreicht, die Belastung mit Gewerbesteuer zum gewollten Ausgleich zu bringen. Das ist dann der Fall, wenn die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer die der Einkommensteuer deutlich übersteigt. Etwa weil die Gewerbesteuer durch spezifische Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag höher oder die Einkommensteuer durch Verlustausgleich mit anderen Einkünften niedriger ausfällt oder gar beides zusammentrifft. Ebenso beim Verlustausgleich zwischen mehreren Gewerbebetrieben oder bei Mitunternehmerschaften, wenn die Aufteilung des Ermäßigungsbetrages auf die Mitunternehmer nicht mit der Verteilung der Einkünfte korrespondiert. Und tendenziell immer dann, wenn höhere Hebesätze der Gewerbesteuer auf niedrigere Tarifbelastungen der Einkommensteuer treffen. In all diesen Fällen, die in der Literatur schon intensiv erörtert werden, bleibt der Steuerzahler auf der höheren Last der Gewerbesteuer sitzen, denn ein Ausgleich in anderen Steuerjahren ist ihm verwehrt.

Ungleichbelastungen solcher Höhe und Streuung können vor der Verfassung keinen Bestand haben. Gewerbebetrieben im Namen der Äquivalenz eine zusätzliche gemeindliche Last aufzubürden, die höchst unterschiedlich trifft und sich für viele in eine Vergünstigung verwandelt, kann schwerlich auch nur einen Anflug von Plausibilität beanspruchen. Mit hohem Aufwand eine Steuer zu erheben und deren Last zugleich wieder weitgehend zu neutralisieren verstößt gegen alle Prinzipien eines rationalen Steuersystems. Bezieht man die Erhebungskosten der

Gewerbsteuer mit ein, so spricht einiges dafür, dass sich diese Steuer im Bereich der Personenunternehmen kaum noch selbst trägt.

Der mit dem Steuersenkungsgesetz eingeschlagene Weg erweist sich somit als Ausdruck der Verlegenheit. Der Gesetzgeber kann auch nicht in die Alternative ausweichen, statt einer Kombination des Betriebsausgabenabzugs mit der pauschalen Ermäßigung der Einkommensteuer die tatsächlich geschuldete Gewerbesteuer insgesamt auf die Einkommensteuer anzurechnen. Wie sich den „Brühler Empfehlungen“ (Seite 89/90) und der Gesetzesbegründung (Seite 145/146) entnehmen lässt, wurde diese Alternative verworfen, um Einwänden zu begegnen, die sich auf die Artikel 28 Absatz 2 Satz 3 (eigenständige Steuerquelle der Gemeinden) und Artikel 106 (Verteilung des Steueraufkommens zwischen Bund, Ländern und Gemeinden) des Grundgesetzes berufen können.

Für die Reform der Gewerbsteuer bedeutet dieser Befund, dass sie auf der Tagesordnung des Steuergesetzgebers bleibt. Bund und Länder sind sich dessen bewusst. So bekundet bereits die Koalitionsvereinbarung vom November 1998: „Wir wollen die Finanzkraft der Gemeinden stärken und das Gemeindefinanzsystem einer umfassenden Prüfung unterziehen.“ Im Dezember 1998 hat der Bundeskanzler mit den Ministerpräsidenten der Länder beschlossen, eine Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen einzurichten. Im Vorwort ihrer „Brühler Empfehlungen“ vom Juni 1999, auf die § 35 EStG zurückgeht, mahnt die vom Bundesfinanzminister eingesetzte Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung: „Bei der Gewerbsteuer ist kurzfristig eine substantielle Veränderung nicht möglich. Umso mehr ist es geboten, sofort und ernsthaft mit den Überlegungen für bessere Alternativen zu beginnen.“ Kurz darauf kündigte die Parlamentarische Staatssekretärin im Bundesfinanzministerium, Barbara Hendricks, an, dass gegen Ende der Wahlperiode in enger Zusammenarbeit mit den Kommunen über die Gewerbsteuer entschieden werden solle. Die Einsetzung einer Kommission hat das Bundesfinanzministerium inzwischen zum Herbst dieses Jahres angekündigt.

## II. Ziele einer Reform der Gewerbesteuer

Die Ziele einer Reform der Gewerbesteuer werden von ihren Mängeln vorgegeben. Demgemäß sollte diese Reform

- die finanzielle Beteiligung der Steuerbürger an den Ausgaben ihrer Gemeinde auf eine möglichst **breite demokratische Basis** stellen
- den **berechtigten Belangen** der Wirtschaft wie der Gemeinden gerecht werden
- unter Beachtung der **Leistungsfähigkeit und Belastungsgleichheit** sich in das System der Einkommensbesteuerung einfügen und
- einen Beitrag zur **Vereinfachung** des Steuersystems leisten.

Gemessen an diesen Zielen sind alle Reformvorschläge zu verwerfen, die auf eine Revitalisierung der Gewerbesteuer hinauslaufen, sei es in Form einer Besteuerung der Wertschöpfung im Sinne des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen oder in ihren von den Gemeinden abgewandelten Varianten. Sie würden nur jene Mängel verstärkt wieder aufleben lassen, die der Gesetzgeber in vielen mühsamen Schritten bereits beseitigt hat. Ebenso wenig böte, wie die jüngste Gesetzgebung beweist, eine konkrete statt einer pauschalen Anrechnung der Gewerbesteuer auf die staatlichen Ertragsteuern eine Lösung.

Die 1997 eingeleitete Umschichtung der Gewerbesteuer zu einer Beteiligung der Gemeinden an der Umsatzsteuer hat zwar mit der Aufhebung der Gewerbekapitalsteuer eine wichtige strukturelle Bereinigung bewirkt. Die Last der Gewerbesteuer hat sie aber nicht dauerhaft mildern können. Eine Fortsetzung dieses Weges, der auf einen mehr oder minder deutlichen Rückbau, aber keine Abschaffung der Gewerbesteuer angelegt ist, wird von den Gemeinden – vornehmlich aus Verteilungsgründen, die in der besonders ungleichen Streuung der Gewerbekapitalsteuer ihre Ursache haben – abgelehnt. Für die Unternehmen würde er die Gefahr nicht bannen, dass weitere Anhebungen der Hebesätze und Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage die einseitige Belastungswirkung der verbleibenden Gewerbesteuer wieder steigern.

Es ist daher ein breiterer Ansatz zu wählen, um den gesetzten Zielen zu entsprechen. In diesem Konzept hat der Gesetzgeber mit einer weiteren Umschichtung zur Umsatzsteuer jedoch ein Instrument in der Hand, die Reform ziel- und verteilungsgerecht auszutarieren.

## III. Lösung: Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer

### 1. Konzept

#### a) Grundzüge

Die Lösung wird in einer Umgestaltung der Gewerbesteuer zu einer **kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer** gesehen, die nicht nur Gewerbebetriebe, sondern alle Steuerbürger einer Gemeinde erfasst. Steuerberechtigt wären für unternehmerische Einkünfte die Betriebsstättengemeinden und für alle anderen Einkünfte die Wohnsitzgemeinden.

Mit der Erstreckung auf alle steuerpflichtigen Bürger wird das bei der Gewerbesteuer gröblich missachtete **Demokratieprinzip** in den Gemeinden wieder in Kraft gesetzt. Gemeindliche Selbstverwaltung verlangt, alle leistungsfähigen Bürger für die Erfüllung ihrer Bedürfnisse und Ansprüche in die Pflicht zu nehmen. Die Höhe der Besteuerung durch die Gemeinde soll durch das Maß dessen bestimmt werden, was den Gemeindebürgern politisch zugemutet werden kann. Der Gesetzgeber steht mithin bei dieser Reform vor der Frage, wie ernst er es mit der Demokratie meint. „Wir wollen mehr Demokratie wagen“ – die Devise Willy Brandts in seiner Regierungserklärung vom 28. Oktober 1969 verlangt jetzt ihre kommunalpolitische Verwirklichung.

Die kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer soll **keine eigenständige Gemeindesteuer** sein, sondern den Regeln der staatlichen Einkommens- und Gewinnbesteuerung folgen. Dafür sprechen Gründe der Verfassung wie der Zweckmäßigkeit. Weder kann es den Gemeinden überlassen bleiben, Einkommensteuern nach eigenem Gusto zu schaffen, noch ließe sich ein Bundesgesetz vertreten, das für den Gebrauch der Gemeinden zwar einheitliche, aber andere Regeln aufstellt als für die staatlichen Steuern vom Einkommen und Gewinn. Ganz zu schweigen von dem unsinnigen Verwaltungsaufwand, der damit verbunden wäre.

Die Gemeinden erhalten deshalb ein **Hebesatzrecht** bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, das sie – wie schon jetzt – nur einheitlich, jedoch – anders als jetzt – stets mit Wirkung für alle steuerpflichtigen Bürger ausüben dürfen. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass ein jeder nach seinen Möglichkeiten zur Finanzierung der Gemeinde herangezogen und eine einseitige Inanspruchnahme

von Unternehmen ausgeschlossen wird. Diese breite demokratische Verankerung als Element politischer Selbstverwaltung ist die Voraussetzung für die Beibehaltung eines unbeschränkten kommunalen Hebesatzrechtes. Wer ein eigenes Hebesatzrecht für die Gemeinden will, muss es in gleicher Weise für alle leistungsfähigen Gemeindeglieder wollen. Wer diesen Weg scheut, wird sich auf die Alternative einzurichten haben, die Gewerbesteuer durch Zuweisungen an die Betriebsgemeinden zu ersetzen, die sich an den betrieblichen Erträgen der Unternehmen orientieren.

Die kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer tritt an die Stelle der Gewerbesteuer und des heutigen Gemeindeanteils an der Einkommensteuer in Höhe von 15 v.H. ihres Aufkommens. Das setzt eine allgemeine **Senkung der Einkommensteuer** auf ein Niveau voraus, das den Gemeinden den nötigen Freiraum für die Erhebung ihrer Steuer bietet. Statt des ewigen Streites über die Verteilung dieser durch Bundesgesetz festgelegten jährlichen Zuweisung könnte nun jede Gemeinde in eigener Verantwortung und mit Wirkung gegenüber allen ihren Steuerbürgern über ihren Bedarf an Einkommensteuer entscheiden. Bei der Körperschaftsteuer hat der Gesetzgeber mit dem einheitlichen Satz von 25 v.H. dazu bereits eine Vorleistung erbracht, deren Ausmaß dann allerdings einer Überprüfung bedarf.

Da die Gemeinden über die Höhe ihres Hebesatzes nach ihrem individuellen Finanzbedarf entscheiden, wird es regionale Unterschiede in der Höhe der steuerlichen Belastung geben. Das schafft dem Wettbewerb zwischen den Gemeinden im Interesse der Bürger mehr Raum und entspricht der Situation bei der heutigen Gewerbesteuer. Nur werden die Unterschiede infolge der Erfassung aller Steuerpflichtiger wesentlich moderater ausfallen. Für eine weitere Dämpfung kann der Gesetzgeber mit einer Erhöhung des Anteils der Gemeinden an der Umsatzsteuer zugunsten der Betriebsgemeinden sorgen.

## **b) Steuerpflichtige**

**Steuerpflichtig** wären die in der Gemeinde ansässigen oder als ansässig behandelten natürlichen Personen sowie die in- und ausländischen Unternehmen und selbständig Tätigen, die dort eine Betriebsstätte unterhalten oder mit anderen inländischen Einkünften veranlagt werden. Andere beschränkt Steuerpflichtige wären mit ihren Arbeitseinkünften oder jenen anderen inländischen Einkünften steuerpflichtig, die einer Veranlagung unterliegen.

Für die Ansässigkeit natürlicher Personen wäre auf den **Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland** abzustellen. Bei mehreren Wohnsitzen käme es auf den 1. Wohnsitz im Inland an, wobei Wohnsitze im Ausland außer Betracht blieben. Streitfragen über den Wohnsitz, die bei unterschiedlichen Hebesätzen der Gemeinden nicht auszuschließen sind, wären nach den bislang nur selten bemühten Meldegesetzen zu klären. Ein unterjähriger Wohnsitzwechsel sollte aus Vereinfachungsgründen unbeachtlich sein.

Soweit natürliche Personen, die **im Inland nicht ansässig** sind, gleichwohl als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt werden, wird die Steuer zu Gunsten der Gemeinde ihres letzten Wohnsitzes (Fälle des § 1 Abs. 2 EStG) oder ihrer Arbeitsausübung (Fälle des § 1 Abs. 3 EStG) erhoben. Bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern wäre ebenfalls die Steuer der Gemeinde der Arbeitsausübung einzubehalten. Bei inländischen Einkünften, die einer Abzugsteuer mit Abgeltungswirkung unterliegen, bedarf es schon deshalb keiner Gemeindesteuer, weil auf diese Abzugsteuern, beispielsweise von Kapitalerträgen und Lizenzgebühren, im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen meist ganz oder zu einem wesentlichen Teil verzichtet wird. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien unterliegen der Steuer der Gemeinde der Belegenheit.

Der **Kreis der Unternehmen und selbständig Tätigen** wäre schon aus erfassungstechnischen Gründen im ertragsteuerlichen und nicht im umsatzsteuerlichen Sinne zu definieren. Er sollte alle bilanzierenden und nicht bilanzierenden einschließlich der vermögensverwaltenden Unternehmen, die freien Berufe sowie die Land- und Forstwirtschaft mit ihrem Gewinn oder ihren Überschusseinkünften umfassen. Damit entfallen all die fragwürdigen Abgrenzungen zwischen gewerblichen und nicht gewerblichen Einkünften, die so häufig die Gerichte beschäftigt haben. Alle Gewinneinkünfte könnten zur Einkunftsart „selbständige Tätigkeit“ zusammengefasst werden. Dem Einsatz von Kapitalgesellschaften für selbständige Tätigkeiten jedweder Art stünde die Gewerbesteuer nicht mehr im Wege.

Bei **Personengesellschaften** sollte nicht die Gesellschaft, sondern der Gesellschafter mit seinem anteiligen Gewinn in der Betriebsgemeinde steuerpflichtig sein. Vergütungen der Personengesellschaften an ihre Gesellschafter sollten, wie bei den Kapitalgesellschaften, nicht als Teil des Unternehmensgewinns, sondern gemäß ihrer zivilrechtlichen Qualifikation als Gehälter, Zinsen, Lizenzgebühren oder Mieten behandelt werden und der Besteuerung in den Wohnsitzgemeinden

der Gesellschafter unterliegen. Das böte zugleich die Chance zu einer Entrümpelung der Besteuerung von Personengesellschaften (§§ 15 und 15a EStG) und ihrer schon lange fälligen Angleichung an die internationale Besteuerungspraxis bei der Behandlung von Sondervergütungen der Gesellschafter.

### c) Zuschlag auf die staatliche Steuer

Die Erstreckung der kommunalen Einkommensbesteuerung auf alle Steuerbürger hat aus Gründen der Verfassung die individuelle **Leistungsfähigkeit** ebenso zu beachten, wie das bei den staatlichen Ertragsteuern geschieht.

Diese wird auf der Ebene der Einkommens- und Gewinnermittlung durch das **Nettoprinzip** konkretisiert, das jede Hinzurechnung von Aufwand verbietet. Demgemäß bildet das für die Zwecke der Einkommen- und der Körperschaftsteuer ermittelte Einkommen oder der Gewinn die Grundlage der kommunalen Besteuerung.

Auf der Ebene der Steuerzumessung wird die Grenze der Leistungsfähigkeit durch die **Steuertarife der Einkommen- und der Körperschaftsteuer** markiert. Der progressive Tarif für die natürlichen Personen mit all seinen Abzugs- und Freibeträgen sowie der proportionale Tarif für die Kapitalgesellschaften sind deshalb auch zwingende Vorgaben für die Belastung der Gemeindebürger mit der Gemeindesteuer vom Einkommen und Gewinn. Ebenso gebietet die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit einen Ausschluss der internationalen Doppelbesteuerung nach eben den nationalen und internationalen Regeln, die für die Einkommen- und Körperschaftsteuer gelten.

Daraus folgt, dass die kommunale Steuer als proportionaler **Zuschlag auf die festzusetzende Einkommen- und Körperschaftsteuer** zu konzipieren ist, die sich nach Anwendung der nationalen und internationalen Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt (§§ 2 Abs. 6 EStG, 31 KStG). Erhebungstechnisch bedeutet das eine erhebliche Vereinfachung. Schwierigkeiten, die sich beim körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren ergeben hätten, sind durch den Übergang zum Halbeinkünfteverfahren entfallen. Zusätzlicher Freibeträge oder Tarifiermäßigungen für Personenunternehmer bedarf es nicht mehr. Da die kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer eine kongruente Variante der staatlichen Ertragsteuern und keine Kostensteuer mehr wäre, würde ihre Abzugsfähigkeit von der Bemessungsgrundlage dieser Steuern entfallen.

**Verluste** werden im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer ausgeglichen und verringern so zugleich die Bemessungsgrundlage für den Gemeindezuschlag. Bei natürlichen Personen kann allerdings der Ausgleich von Verlusten zwischen betrieblichen und anderen Einkunftsarten zu Aufkommensverschiebungen zwischen Betriebs- und Wohnsitzgemeinden führen. Doch handelt es sich hier um systembedingte Wirkungen, die nur temporär auftreten und je nach Gegebenheit ebenso eine Betriebs- wie eine Wohnsitzgemeinde begünstigen können. Umgekehrt wirkt sich bei der Saldierung positiver Einkünfte der progressive Tarif der Einkommensteuer zugunsten der Wohnsitz- wie der Betriebsgemeinden aus. Sorge zu tragen wäre jedoch im Rahmen einer Übergangsregelung, dass gewerbsteuerliche Verlustvorträge aus altem Recht nicht unausgeglichen verfallen.

Über die Höhe des Zuschlags würde jede Gemeinde im Rahmen ihres **Hebesatzrechtes** autonom entscheiden. Die Zuschlagslösung birgt allerdings die Gefahr, dass die Gemeinden bei sinkenden Tarifen der staatlichen Ertragsteuern zwar rasch mit höheren, bei steigenden Tarifen aber weit weniger rasch mit niedrigeren Hebesätzen bei der Hand sein könnten. Ein gesetzliches Wohlverhaltensgebot, das die Gemeinden in die Gesamtverantwortung für ein leistungsgerechtes Steuersystem einbindet, sollte dem entgegenwirken.

Für **Kapitalgesellschaften** würde der Zuschlag auf die proportionale Körperschaftsteuer freilich eine tendenziell höhere Belastung bewirken als für natürliche Personen und Personenunternehmer, bei denen der progressive Tarifverlauf der Einkommensteuer auch die Höhe des Zuschlags bestimmt. Doch entspricht das zum einem dem Umstand, dass die Körperschaftsteuer mit ihrem proportionalen Tarif und der durch keine persönlichen Abzüge gemilderten Bemessungsgrundlage nur der objektiven Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaften Rechnung trägt. Zum anderen folgt aus der Kumulation von Körperschaft- und Einkommensteuer bei Ausschüttungen im Halbeinkünfteverfahren, dass der einheitliche Satz der Körperschaftsteuer im Interesse der Belastungsgleichheit einen hinreichenden Abstand zum Spitzensatz der Einkommensteuer halten muss.

Durch die doppelte Besteuerung der **Dividenden** mit Körperschaft- und Einkommensteuer im Halbeinkünfteverfahren käme es jedoch zu einer doppelten Belastung mit dem Gemeindezuschlag. Das würde zwar der bisherigen Situation bei der Gewerbesteuer entsprechen, wäre aber gleichwohl misslich. Eine Abhilfe könnte darin bestehen, die Dividenden vom Gemeindezuschlag des Anteilseigners auszunehmen. Die Alternative, die Kapitalgesellschaften nur mit ihren Ge-

winnen nach Ausschüttung der Gemeindesteuer zu unterwerfen, dürfte sich aus Gründen der Gleichbehandlung und der Verteilungswirkungen für die Gemeinden verbieten.

#### **d) Steuererhebung**

Die Erhebung des Gemeindezuschlags obläge bei den Veranlagungssteuern dem **Finanzamt**. Alternativ könnte wie heute bei der Gewerbesteuer verfahren werden. Dann würde das Finanzamt nur die Besteuerungsgrundlagen feststellen und der Gemeinde die Erhebung der Steuer überlassen. Hier sollten Erwägungen der Zweckmäßigkeit den Ausschlag geben.

Bei Betriebsstätten eines Unternehmens in mehreren Gemeinden würde die Einkommen- oder Körperschaftsteuer als Bemessungsgrundlage nach den Regeln der heutigen **Zerlegung** für die Gewerbesteuer aufgeteilt. Bezieht eine natürliche Person Einkünfte betrieblicher und anderer Art, so wäre ihre Einkommensteuer zur Bemessung der Zuschläge der Betriebs- und der Wohnsitzgemeinde in Entsprechung zu § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG gemäß dem Anteil dieser Einkünfte an der Summe der Einkünfte aufzuteilen.

Beim **Lohnsteuerabzug** wäre der Gemeindezuschlag vom Arbeitgeber einzubehalten und an das Betriebsfinanzamt abzuführen, das ihn an die Wohnsitzgemeinde weiterzuleiten hätte. Dazu müsste die Gemeinde des ersten Wohnsitzes ihren Hebesatz auf der Lohnsteuerkarte vermerken, der für den Arbeitgeber bindend wäre. Das Verfahren entspräche im Wesentlichen der heutigen Handhabung bei der Kirchensteuer.

Da sich die Einkommensteuer in zwei Erhebungsformen spalten würde, wäre es sachlich geboten, die **Kirchensteuer** auch vom Gemeindezuschlag zu erheben. Technisch hätte dies im Veranlagungsverfahren durch die Finanzämter zu geschehen, da die gezahlte Kirchensteuer auch vom Einkommen abzuziehen ist. Umständlicher Verfahren zur Sicherung der Kirchensteuer, wie gegenwärtig bei der pauschalen Verrechnung von Gewerbesteuer mit der Einkommensteuer, bedürfte es nicht mehr. Beim Lohnsteuerabzug würde der Arbeitgeber die Kirchensteuer einbehalten und an das Betriebsfinanzamt abführen, das sie an die Kirchen weiterzuleiten hätte.

Ebenso ließe sich der **Solidaritätszuschlag** vom Gemeindezuschlag erheben. Doch stünde es dem Bund gut zu Gesicht, seine Bereitschaft zum Abbau dieser

zusätzlichen Belastung auf Zeit zumindest dadurch zu bekunden, dass – ohne Erhöhung des Steuersatzes von 5,5 v.H. – auf seine Erhebung vom Gemeindezuschlag verzichtet wird.

### **e) Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Wie bei den staatlichen Ertragsteuern muss auch bei der kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer eine internationale Doppelbesteuerung vermieden werden. Da sie als Zuschlag auf die tarifliche Einkommen- oder Körperschaftsteuer nach Ausgleich der internationalen Doppelbesteuerung zu erheben wäre, schlagen Steuerfreistellung, Steuerabzug und Pauschalierung automatisch auf sie durch. Ebenso verringert die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer die Höhe des Zuschlags der Gemeinde. Ist jedoch die anzurechnende ausländische Steuer niedriger als die Summe von Einkommen- oder Körperschaftsteuer plus Gemeindezuschlag, so ergeben sich im Vergleich zu inländischen Einkünften Minderbelastungen, die maximal die Höhe des Gemeindezuschlags erreichen können.

Dieser Effekt liegt in der Konsequenz einer Annexsteuer, wie er ebenso bei der Kirchensteuer und beim Solidaritätszuschlag auftritt. Er hält sich zudem dank des großen Netzes unserer Doppelbesteuerungsabkommen in sehr engen Grenzen, so dass er vernachlässigt werden kann. Denn der weit überwiegende Teil der Einkünfte stammt aus Direktinvestitionen und Arbeit im Ausland und wird von unseren Steuern freigestellt. Und ausländische Quellensteuern von anderen ausländischen Einkünften werden weitgehend ausgeschlossen oder zumindest meist stark reduziert.

Unabhängig von diesen allgemeinen Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wäre der Charakter der kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer als Steuer auf den inländischen Betrieb gesetzlich abzusichern und auch jegliche inländische Doppelbesteuerung auszuschließen. Deshalb müsste für Unternehmensgewinne eine der Kürzungsvorschrift des § 9 Nrn. 2 bis 3, 7 und 8 GewStG entsprechende Regelung beibehalten werden.

### **f) Grundsteuer**

Die Gemeindeeinkommensteuer schließt eine Erhebung der Grundsteuer als ertragsunabhängige kommunale Steuerquelle nicht aus. So erfasst die Grundsteuer über die Miete auch solche Gemeindebürger, die keine Einkommensteuer zah-

len, soziale Härten federt das Wohngeld ab. Einer Anrechnung der Grundsteuer auf die Gemeindeeinkommensteuer bedarf es – anders als bei der Gewerbesteuer – nicht, weil tendenziell alle Gemeindebürger beide Steuern zu tragen haben und im Übrigen Vermieter sie auf die Mieter abwälzen können.

### **g) Verfassungsänderung**

Die Umwandlung der Gewerbesteuer in einen Gemeindezuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erfordert **Änderungen des Artikels 106 Abs. 5 und 6 des Grundgesetzes**. Dazu bedarf es einer Mehrheit von zwei Dritteln in Bundestag und Bundesrat (Art. 79 Abs. 2 GG). Das macht die politische Verwirklichung der Reform zwar nicht einfacher, darf aber kein Hinderungsgrund sein, endlich ganze Arbeit zu leisten.

Die Gewährleistung der kommunalen Selbstverwaltung durch eine den Gemeinden zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle gemäß Art. 28 Absatz 2 Satz 3 GG wird durch die auf eine breitere Basis gestellte kommunale Gewinnbesteuerung erfüllt, so dass es insoweit keiner Verfassungsänderung bedarf.

## **2. Rechtfertigung und Umsetzung**

In seinem „Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern“ von 1982 hat sich der **Wissenschaftliche Beirat** beim Bundesfinanzministerium auch mit dem Konzept einer eigenständigen Gemeindeeinkommensteuer befasst. Er ist dabei zutreffend davon ausgegangen, dass eine eigenständige Form der Besteuerung des Einkommens nicht befürwortet werden kann. Er hat deshalb die Alternative eines Zuschlags der Gemeinden zur staatlichen Einkommensteuer erwogen, sie aber aus einer Reihe vornehmlich praktischer Bedenken, so zu den Wohnsitzfragen, zur Lohnsteuer und zur Einbeziehung der Körperschaften, verworfen.

### **a) Nicht Wertschöpfung, sondern Einkommen**

Auf der Suche nach einer hebesatzfähigen Alternative hat der Beirat stattdessen die Einführung einer Wertschöpfungssteuer vorgeschlagen, die neben der Gewerbesteuer auch die Grundsteuer ablösen sollte. Besteuert werden sollte hier nach die örtliche Wertschöpfung als Summe aus Löhnen, Zinsen, Pachten, Mieten und Gewinnen.

Diese Lösung wird wegen ihrer extremen Ertragsunabhängigkeit von der Wirtschaft strikt abgelehnt. Sie wäre ein steuerpolitischer Rückfall, der zu Lasten von Investitionen und Arbeitsplätzen ginge. Auch in den Augen früherer Befürworter hat sich die Wertschöpfungssteuer inzwischen als Irrweg erwiesen. Gleiches gilt für ihre Modifikationen im Rahmen einer „Revitalisierung“ der Gewerbesteuer, wie sie von den Gemeinden vorgeschlagen werden.

Ein weiteres wesentliches Defizit der Wertschöpfungssteuer liegt neben ihrer europarechtlichen Fragwürdigkeit und den enormen technischen Schwierigkeiten ihrer Erhebung darin, dass sie zwar alle Unternehmer und selbständig Tätigen sowie die Löhne und Gehälter der nichtkommunalen Behörden erfassen soll, alle übrigen Steuerbürger einer Gemeinde aber nicht einzubeziehen vermag. Damit bliebe es bei der demokratischen Fehlentwicklung, dass eine Minderheit der Gemeindebürger einseitig für die kommunalen Lasten in die Pflicht genommen würde.

So liegt es nahe, auf den Gedanken einer **Gemeindeeinkommensteuer** zurückzukommen, die in anderen Ländern teils nach mehr oder minder eigenständigen kommunalen Gesetzen, teils als Zuschlag zur staatlichen Einkommensteuer schon lange erprobt ist und bei uns in Kreisen der Wissenschaft, aber auch der Politik zunehmende Befürwortung findet.

Seit dem Gutachten des Beirats hat sich vieles geändert. Der Wind des internationalen Wettbewerbs weht uns stärker denn je ins Gesicht, die Märkte kennen keine Ruhe, und um uns herum erneuern andere Staaten ihr steuerliches Haus. Der aktuelle Ruf nach einer grundlegenden Reform der Besteuerung des Einkommens, die alle Einkunftsarten gleich behandelt und die Tarife gleichmäßig senkt, wie auch die offenen Fragen unserer Finanzverfassung verlangen eine überzeugende Antwort für die Gewerbesteuer. In der Technik der Steuererhebung, gerade auch im Bereich der Lohnsteuer, bietet die moderne elektronische Datenverarbeitung heute Möglichkeiten, an die früher noch nicht zu denken war. Und mit einer weiteren Umschichtung zur Umsatzsteuer ist der Weg für eine wirksame Flankierung der Reform gesetzlich bereits vorgezeichnet.

## **b) Einwände der Gemeinden**

Die Gemeinden, insbesondere der Deutsche Städtetag, haben bislang einer Gemeindeeinkommensteuer eine Absage erteilt, ohne sich dabei aber auf ein konkretes Modell beziehen zu können. Sie argumentieren, dass Einkommen- und

Körperschaftsteuer wirtschaftlich und gesetzgeberisch zu unstetig seien. Der hohe Anteil der Gemeinden an den öffentlichen Investitionen verlange verlässlich kalkulierbare Einnahmen. Lohn- und Einkommensteuer seien grundsätzlich für örtliche Differenzierungen der Steuerbelastung ungeeignet. Die Spannungen zwischen Kernstädten und Umlandgemeinden würden zunehmen, weil die Kernstädte höhere Hebesätze brauchten, wovon die einkommensstärkeren Bürger der Umlandgemeinden profitieren würden. Längerfristig seien Abwanderungen und finanzielles Ausbluten der Städte mit entsprechenden Problemen in der Bevölkerungsstruktur zu befürchten.

Dass die veranlagte Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer das wirtschaftliche Geschehen widerspiegeln und deshalb unstetig fließen, liegt in der Natur der Sache. Auf die steuerlichen Folgen müssen sich, im Guten wie im Schlechten, Bund und Länder mit ihren Haushalten ebenso einstellen. Wollen die Gemeinden steuerlich am wirtschaftlichen Ertrag der Unternehmen partizipieren, können sie für sich nichts anderes verlangen. Auch ihre Investitionstätigkeit rechtfertigt es nicht, Ausgaben zu besteuern, zumal sie mit ihrem Vermögenshaushalt über ein Instrument zur finanziellen Vorsorge verfügen. Ebenso wenig können die Gemeinden erwarten, von Gesetzesänderungen zur Milderung der Steuerbelastung ausgenommen zu werden, beispielsweise vom Abbau inflationsbedingter heimlicher Steuererhöhungen, von denen sie zuvor wie Bund und Länder profitiert haben. Gefragt ist ein finanzpolitisches Umdenken in den Gemeinden. Als eine von drei steuerberechtigten Ebenen der Gebietskörperschaften können sie für sich kein Sonderregime verlangen, das zu Lasten einzelner Gruppen von Steuerzahlern geht. Wollen sie eigene Steuern erheben, dann müssen diese systemkonform sein.

Mit der Lohnsteuer, die mehr als 90 Prozent der gesamten Einkommensteuer ausmacht, wüchse den Gemeinden zudem eine äußerst stabile Steuerquelle von großer Ergiebigkeit zu. Ihr Aufkommen ist ungeachtet aller gesetzgeberischen Eingriffe nahezu ständig gestiegen. Wie kommunale Einkommensteuern in anderen Ländern zeigen, sind diese, ob von Lohn- oder anderen Einkünften erhoben, sehr wohl für örtliche Differenzierungen geeignet. Geht es doch darum, den Finanzbedarf der Gemeinde und seine die Bürger belastenden Steuerquellen transparent und einem Bürgerentscheid zugänglich zu machen.

Zu Recht weisen allerdings die Gemeinden auf das Problem der Kernstädte und ihrer Umlandgemeinden hin. Hier bietet sich als Regulativ an, die Einführung der

kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer mit einer angemessenen Erhöhung des Anteils der Gemeinden am Aufkommen der Umsatzsteuer zu verbinden, die den Betriebsgemeinden zugute kommt. Das würde die Kernstädte mit ihren Industrieansiedlungen in die Lage versetzen, ihre Hebesätze auf tolerierbarem Niveau zu halten.

### **c) Justierung der staatlichen Tarife**

Die Einführung einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer setzt eine Justierung der Tarife der Einkommen- und der Körperschaftsteuer voraus, die den Gemeinden den nötigen Freiraum für die Festsetzung ihrer Zuschläge einräumt, ohne die politisch vorgegebene steuerliche Gesamtbelastung zu erhöhen.

Verlässliche Angaben über die zu erwartenden neuen Tarife sind beim gegenwärtigen Stand der Überlegungen naturgemäß nicht möglich. Es lassen sich aber im Rahmen einer Plausibilitätsrechnung die finanziellen Auswirkungen einer solchen Reform unter Einschluss des Solidaritätszuschlags abschätzen und daraus erste Erkenntnisse ableiten. Basis dafür ist die Steuerschätzung für das Jahr 2005 vom Mai 2001, in der die Änderungen des Steuersenkungsgesetzes und die erst ab 2005 geplante Senkung des Spitzensatzes der Einkommensteuer auf 42 v.H. sowie die Pendlerpauschale und die Förderung der privaten Altersvorsorge berücksichtigt sind. Nach dieser Rechnung verlören die Gemeinden mit der Gewerbesteuer ein Aufkommen von netto 49,3 Milliarden und mit ihrem Anteil an der Einkommensteuer weitere 50,8 Milliarden, zusammen mithin 100,1 Milliarden. Diese Einbuße müssten sie durch den Zuschlag zur Einkommen- und zur Körperschaftsteuer wieder ausgleichen können.

Ausgehend von den gegenwärtigen politischen Vorgaben für das steuerliche Belastungsprofil des Jahres 2005 bedürfte es für einen rein rechnerischen Ausgleich der Aufkommenseinbußen der Gemeinden einer durchgängigen Senkung des Tarifs der Einkommensteuer um 23,25 Prozent. Das ergäbe einen Eingangssatz von 11,5 v.H. und einen Spitzensatz von 32,2 v.H. Der Satz der Körperschaftsteuer wäre hingegen auf 28,6 v.H. anzuheben. Der Spielraum für die Zuschläge der Gemeinden auf die Einkommen- und Körperschaftsteuern betrüge dann bezogen auf deren künftige Tarife 30,3 v.H. Das entspräche einem Volumen von 76,7 Milliarden bei der Einkommensteuer und 23,3 Milliarden bei der Körperschaftsteuer.

Damit würden sich – ohne Solidaritätszuschlag – folgende Eckwerte für die Tarife ergeben :

<b>Einkommensteuer</b>	
<b>Eingangssatz</b>	<b>11,5 v.H.</b>
darauf Gemeindezuschlag mit 30,3 v.H.	3,5 v.H.
<b>Tarif insgesamt</b>	<b>15,0 v.H.</b>
<b>Spitzensatz</b>	<b>32,2 v.H.</b>
darauf Gemeindezuschlag mit 30,3 v.H.	9,8 v.H.
<b>Tarif insgesamt</b>	<b>42,0 v.H.</b>
<b>Körperschaftsteuer</b>	
<b>Einheitlicher Satz</b>	<b>28,6 v.H.</b>
darauf Gemeindezuschlag mit 30,3 v.H.	8,7 v.H.
<b>Tarif insgesamt</b>	<b>37,3 v.H.</b>

Bei der Berechnung dieser Tarife ist das flankierende Regulativ einer Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer noch nicht berücksichtigt. Außerdem hat es die Bundesregierung im Verfolg der Reform in der Hand, das politisch wichtige Ziel einer weiteren Senkung der direkten Steuerbelastung für Bürger und Unternehmen zu verwirklichen.

Durch den Fortfall der Gewerbesteuer verlören Bund und Länder die Gewerbesteuerumlage in Höhe von 19,7 Milliarden. Bei der Einkommensteuer müssten sie auf ein Aufkommen von 76,7 Milliarden zuzüglich Solidaritätszuschlag von 4,1 Milliarden verzichten, so dass ihre Einbuße insgesamt 100,5 Milliarden betrüge. Sie gewännen aber unter Mitberücksichtigung des Solidaritätszuschlags auf den Gemeindezuschlag 99,6 Milliarden, weil der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer sowie der Abzug der Gewerbesteuer von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer entfielen und ihnen aus der Anhebung des Satzes der Körperschaftsteuer von 25 auf 28,6 v.H. einschließlich des Solidaritätszuschlags ein Mehraufkommen von 11,7 Milliarden zuwüchse.

Somit ergibt sich für die finanziellen Auswirkungen der hier beschriebenen Reform ein im Wesentlichen ausgeglichenes Bild:

<b>Gemeinden verlieren</b> durch	
Fortfall Gewerbesteuer (nach Umlage)	./. 49,3
Fortfall Gemeindeanteil ESt	./. 50,8
<hr/>	
Einbuße insgesamt	./. 100,1
 <b>Gemeinden gewinnen</b> Spielraum für Zuschlag durch	
Senkung ESt auf 11,5 bzw. 32,2 v.H.	+ 76,7
KSt bei Erhöhung auf 28,6 v.H.	+ 23,3
<hr/>	
Spielraum für Gemeindezuschlag insgesamt	+ 100,0
 <b>Bund und Länder verlieren</b> durch	
Fortfall GewSt.Umlage	./. 19,7
Senkung ESt	./. 76,7
Soli von Senkung ESt	./. 4,1
<hr/>	
Einbuße insgesamt	./. 100,5
 <b>Bund und Länder gewinnen</b> durch	
Fortfall Gemeindeanteil ESt	+ 50,8
Fortfall Abzug GewSt (inkl. Soli)	+ 20,6
Fortfall pauschale Anrechnung GewSt (inkl. Soli)	+ 12,4
Erhöhung KSt-Satz (inkl. Soli)	+ 11,7
Soli von Gemeindezuschlag auf ESt	+ 4,1
<hr/>	
Gewinn insgesamt	+ 99,6

Diese überschlägige Betrachtung berücksichtigt freilich nicht den sehr unterschiedlichen Finanzbedarf der Gemeinden und die daraus resultierende Variationsbreite der Zuschläge. Zwar wird es keine Gemeinden geben, die keinen Zuschlag erheben, müsste doch der Fortfall des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer in jedem Falle ausgeglichen werden. Aber das in kleinen und großen Gemeinden sehr unterschiedliche Gewicht der Gewerbesteuer kann trotz der Einbeziehung aller Unternehmen und Selbständigen in die kommunale Gewinnsteuer bei Betriebsgemeinden zu Buche schlagen. Auch müssten wesentliche Überschreitungen des bisherigen Belastungsniveaus vermieden werden.

Es dürfte daher sehr wohl notwendig sein, die hier genannten Sätze der Einkommen- und der Körperschaftsteuer zu unterschreiten. Dazu bedarf es repräsentativer Erhebungen, die im Rahmen dieses Beitrags nicht geleistet werden können. Insbesondere die Beziehungen zwischen Kernstädten und Umlandgemeinden mit ihren steuerlichen Implikationen müssen näher untersucht und sachgerecht gelöst werden. In dieses Programm wird eine Erhöhung des Anteils der Gemeinden

an der Umsatzsteuer gehören, die den Betriebsgemeinden zugute kommt und zur Entspannung an der Steuerfront zwischen großen und kleinen Gemeinden beiträgt. Und eine Reform der Landesgesetze zum kommunalen Finanzausgleich, die unsinnigen Abschöpfungen der kommunalen Finanzkraft ein Ende bereitet.

Neben noch zu vertiefenden sachlichen und technischen Fragen gilt es jetzt realitätsnahe Annahmen für die künftigen Sätze der Einkommen- und Körperschaftsteuer zu entwickeln, die Rückschlüsse auf die zu erwartenden Hebesätze der Gemeinden und die kommunalen Verteilungswirkungen ermöglichen. Die Arbeiten dazu müssten Bund, Länder und Gemeinden, unter Mitwirkung von Wirtschaft und Wissenschaft, unverzüglich aufnehmen, wenn das Ziel einer politischen Entscheidung über die Gewerbesteuer in der nächsten Legislaturperiode erreicht werden soll.

## IV. Fazit

Das hier vorgestellte Modell beschreibt ein politisch sehr anspruchsvolles Programm. Doch es hat gegenüber anderen diskutierten Lösungen alle **Vorzüge** für sich. Es bezieht nach Maßgabe ihrer Leistungsfähigkeit die Unternehmen, die freien Berufe und alle anderen Steuerpflichtigen in ein Besteuerungsregime ein, das die Gemeinden in eigener Verantwortung als Finanzierungsquelle nutzen können. Es macht Ernst mit der gemeindlichen Selbstverwaltung, orientiert sich strikt an der Leistungsfähigkeit der Bürger und vermeidet ökonomischen Schaden. Der Effekt der Vereinfachung ist ausgeprägt. Die Abhängigkeit von Zuweisungen wird verringert, die Finanzautonomie der Gemeinden gestärkt, dem Wettbewerb zwischen den Gemeinden mehr Raum gegeben und der akuten Gefahr der Verfassungswidrigkeit der wichtigen Finanzierungsquelle Gewerbesteuer der Boden entzogen. Einkommen- und Körperschaftsteuer bieten den Gemeinden eine breite Besteuerungsbasis. Lohn- und Umsatzsteuer fließen viel stetiger als die Gewerbesteuer. Ihren Anteil an der Umsatzsteuer können die Gemeinden durch gescheite Ansiedlungspolitik im Sinne eines „mittelbaren Heberechtes“ eigenständig steigern. Die spezifischen Verwerfungen in der Verteilung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer, wie sie die Kernstädte als Folge der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer beklagen, sind bei einer Umschichtung der weitaus breiter gefächerten Gewerbeertragsteuer nicht zu befürchten.

Der Wechsel von der Sonderlast der Gewerbesteuer zu einer alle steuerpflichtigen Bürger und Unternehmen erfassenden kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer bietet die Chance für eine zukunftsfähige Neuordnung der Einkommensbesteuerung und der Gemeindefinanzen.