

University of Heidelberg

Department of Economics



Discussion Paper Series | No. 478

**Gemeindesteuern der Zinsbereinigten  
Gewinnsteuer**

Marko Thomas Scholz und  
Daniel Zöllner

---

November 2008

# Gemeindesteuern der Zinsbereinigten Gewinnsteuer

Marko Thomas Scholz

Daniel Zöller

Department of Economics  
Ruprecht-Karls-University at Heidelberg  
Bergheimer Straße 20  
69 115 Heidelberg, Germany  
marko.scholz@awi.uni-heidelberg.de

Department of Economics  
Ruprecht-Karls-University at Heidelberg  
Bergheimer Straße 20  
69 115 Heidelberg, Germany  
daniel.zoeller@awi.uni-heidelberg.de

This version: 3. November 2008

## Zusammenfassung

Ein rationales Steuersystem sollte sich durch Finanzierungs-, Investitions- und Rechtsformneutralität auszeichnen und das Wirtschaftswachstum möglichst nicht negativ beeinträchtigen. Ferner muss eine Steuererhebung seitens der Finanzverwaltung und eine Steuerbefolgung durch die Steuerpflichtigen unter administrativ vertretbarem Aufwand möglich sein. Das geltende deutsche Steuersystem vermag diese Anforderungen auch nach der jüngsten Unternehmensteuerreform von 2008 nicht zu erfüllen. Mit dem Reformvorschlag 'Zinsbereinigte Gewinnsteuer' (ZGS) sollen diese Mängel beseitigt werden.

Gemeindesteuern sind ein wichtiger Bestandteil des Steuersystems und bedürfen der besonderen Beachtung im Rahmen einer konsistenten Steuerreform. Insbesondere dürfen kommunale Steuern nicht die ökonomische Wirkung der föderalen konterkarieren. Die Reform der Gemeindefinanzierung wird hier vor dem Hintergrund und im Kontext der Reform der föderalen Ertragssteuern behandelt. Die ertragssteuerliche Umsetzung der ZGS bildet dabei die Grundlage für die Implementierung ihrer Gemeindesteuern.

Zur Gemeindefinanzierung aus Steuermitteln sieht der Reformvorschlag ZGS vier Hauptsäulen vor. Eine betriebsstättenbezogene kommunale Gewinnsteuer mit zinsbereinigter Bemessungsgrundlage bildet die erste zentrale Säule. Sie wird von einer an der Einkommensteuer anknüpfenden

kommunalen Bürgersteuer flankiert, die den Wohnortgemeinden zugute kommt. Zur Deckung von Finanzierungslücken wird ein neuer Anteil an der Umsatzsteuer eingeführt, der den einzelnen Gemeinden nach Maßgabe eines Verteilungsschlüssels zugewiesen wird. Eine vierte Säule der Gemeindefinanzierung stellt eine reformierte Grundsteuer dar.

Teil 1 dieser Arbeit beschreibt die ZGS zunächst in ihren Grundzügen. Vor dem Hintergrund der Kriterien für ein rationales kommunales Steuersystem wird die Gemeindeebene des Reformvorschlages entwickelt. Die Umsetzung der kommunalen Gewinnsteuer erfolgt auf der Basis der existierenden Gewerbesteuer, die zu einer Gemeindefinanzierungssteuer fortentwickelt wird. Auf systematisch notwendige Änderungen in der Bemessungsgrundlage wird dabei detailliert eingegangen. Die kommunale Bürgersteuer wird bezüglich ihrer Bemessungsgrundlage und Tarifstruktur konzeptionell beschrieben. Merkmale eines Verteilungsschlüssels für den neuen kommunalen Anteil an der Umsatzsteuer werden entwickelt und ökonomisch begründet. Ferner wird auf die Sinnhaftigkeit einer revitalisierten Grundsteuer als Bestandteil des kommunalen Steuersystems hingewiesen.

Teil 2 beinhaltet Rechtsgrundlagen in Form von Änderungsgesetzen. Zwecks besserer Lesbarkeit werden außerdem die geänderten Rechtsnormen im Kontext des jeweiligen vollständigen Gesetzes abgedruckt. Die steuerrechtliche Implementierung der ZGS erfolgt für die kommunale Gewinnsteuer und den Verteilungsschlüssel des kommunalen Anteils an der Umsatzsteuer. Noch nicht Gegenstand der gesetzlichen Umsetzung sind die kommunale Bürgersteuer und die revitalisierte Grundsteuer.

**Keywords: Gemeindesteuerreform, Rechtsgrundlagen, Zinsbereinigung**

# Inhaltsverzeichnis

<b>I</b>	<b>Ausarbeitung</b>	<b>3</b>
<b>1</b>	<b>Die 'Zinsbereinigte Gewinnsteuer'</b>	<b>4</b>
1.1	Grundelemente der ZGS . . . . .	4
1.1.1	Zinsbereinigte Bemessungsgrundlage . . . . .	5
1.1.2	Qualifizierte Bankkonten . . . . .	8
1.1.3	Entnahmesteuer . . . . .	13
1.1.4	Progressive Einkommensteuer . . . . .	14
<b>2</b>	<b>Gemeindesteuern der ZGS</b>	<b>16</b>
2.1	Anforderungen an ein rationales kommunales Steuersystem . . . . .	17
2.1.1	Kommunale Einkommensteuer . . . . .	23
2.1.2	Kommunale Gewinnsteuer . . . . .	33
2.1.3	Ertragsunabhängige Elemente in einer kommunalen Wirtschaftssteuer	36
2.1.4	Grundsteuer . . . . .	37
2.2	Gemeindefinanzierung in der ZGS . . . . .	38
2.2.1	Die kommunale Gewinnsteuer . . . . .	39
2.2.1.1	Änderungen im Gewerbesteuergesetz . . . . .	40
2.2.1.1.1	Kürzungen und Hinzurechnungen . . . . .	49

2.2.1.1.2	Verlustvortrag . . . . .	56
2.2.1.1.3	Steuermesszahl und Steuermessbetrag . . . . .	57
2.2.1.2	Zusammenspiel mit der Einkommensteuer . . . . .	59
2.2.2	Die kommunale Bürgersteuer . . . . .	62
2.2.2.1	Bemessungsgrundlage . . . . .	63
2.2.2.2	Gesetzliche Umsetzung der kommunalen Bürgersteuer . . . . .	66
2.2.3	Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer . . . . .	66
2.2.3.1	Zielsetzung . . . . .	67
2.2.3.2	Merkmale eines Verteilungsschlüssels . . . . .	70
2.2.3.3	Berechnungen zu Schlüsselmerkmalen . . . . .	75
2.2.3.4	Ergebnisse der Berechnungen . . . . .	77
2.2.4	Die revitalisierte Grundsteuer . . . . .	84
<b>3</b>	<b>Zusammenfassung</b>	<b>85</b>
<b>II</b>	<b>Rechtsgrundlagen</b>	<b>92</b>

Teil I

Ausarbeitung



# Kapitel 1

## Die 'Zinsbereinigte Gewinnsteuer'

Die 'Zinsbereinigte Gewinnsteuer' wurde vom Heidelberger Steuerkreis und dem RWI Essen im Februar 2006 als Vorschlag zur damals noch in Grundzügen diskutierten Unternehmenssteuerreform 2008 eingebracht.<sup>1</sup> Der damalige Vorschlag basiert auf vier Grundelementen, unter denen der zinsbereinigten Ermittlung von Unternehmensgewinnen die zentrale Bedeutung zukommt.<sup>2</sup> Die Namensgebung des Reformvorschlags spiegelt das wider. Gleichwohl umfasst die 'Zinsbereinigte Gewinnsteuer' weitere Elemente, welche es zu beschreiben gilt. Das der ZGS zugrunde liegende Steuersystem wurde an der Forschungsstelle 'Marktorientiertes Steuersystem' des Alfred Weber-Instituts der Universität Heidelberg entwickelt. Hier erfolgt auch die einkommen-, körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Umsetzung des Konzeptes.

### 1.1 Grundelemente der ZGS

Die ZGS basiert auf vier Grundelementen. Das erste, die zinsbereinigte Bemessungsgrundlage von Unternehmensgewinnen, wird von speziellen Bankkonten, so genannten *Qualifi-*

---

<sup>1</sup>Vgl. Heidelberger Steuerkreis und Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (2006) und Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (2006).

<sup>2</sup>Vgl. hierzu auch Rose und Kambeck (2006) sowie Siemers und Zöllner (2006) und Siemers und Zöllner (2008) für die Analyse der Effizienzeigenschaften des Vorschlags.

zierten Bankkonten, als zweitem Grundelement flankiert. Sie stellen eine steuerfreie Akkumulation von Renditen auf verschiedene Formen von Sparkapital sicher. Ausgeschüttete oder entnommene Unternehmensgewinne sowie aus Qualifizierten Bankkonten für Konsumzwecke entnommene Renditen unterliegen einer Ausschüttungs- oder Entnahmesteuer. Sie stellt das dritte Grundelement dar. Die existierende progressive Einkommensteuer bildet als viertes Element den Rahmen für die übrigen drei.

### 1.1.1 Zinsbereinigte Bemessungsgrundlage

Neben Fremdkapitalzinsen mindern in der ZGS auch kalkulatorische Eigenkapitalzinsen die steuerliche Bemessungsgrundlage von Unternehmensgewinnen. Auf diese Weise wird erreicht, dass eine Eigenkapitalrendite in Höhe eines marktüblichen Zinssatzes von einem steuerlichen Zugriff auf Unternehmensebene ausgenommen wird. Die grundlegende Idee einer zinsbereinigten Bemessungsgrundlage geht auf die Arbeiten von Wenger (1983) und Boadway und Bruce (1984) zurück. In konkrete Steuerreformkonzepte hielt sie seit Anfang der 1990er Einzug. Beispiele hierfür sind der Vorschlag des Institute for Fiscal Studies (1991), die von Rose (2002) entwickelte „Einfachsteuer“ für Deutschland und – eingebettet in eine duale Einkommensteuer – ein von Keuschnigg (2004) für die Schweiz erarbeitetes Konzept. Tatsächlich implementiert wurde eine zinsbereinigte Gewinn- und Einkommensteuer 1994 in Kroatien<sup>3</sup> und 2003 im Distrikt Brcko von Bosnien und Herzegowina<sup>4</sup>. Belgien führte im Jahr 2005 eine zinsbereinigte Bemessungsgrundlage für Kapitalgesellschaften ein.<sup>5</sup> Partiiell wird oder wurde eine Zinsbereinigung in Italien (1997-2003), in Österreich (2000-2004) und in Brasilien (seit 1996) umgesetzt.<sup>6</sup> Auch für die Transforma-

---

<sup>3</sup>Eine Beschreibung der kroatischen Steuerreform liefern Greß et al. (1998) und Rose und Wiswesser (1998), eine empirische Überprüfung Keen und King (2003).

<sup>4</sup>Zum neuen Steuersystem im Distrikt Brcko siehe Nguyen-Thanh und Rose (2004) und Nguyen-Thanh und Rose (2006).

<sup>5</sup>Vgl. *Gesetz zur Einführung eines Steuerabzugs für Risikokapital* vom 22. Juni 2005, *Belgisches Staatsblatt* Nr. 202 vom 30.06.2005, S. 30077 ff. Die amtliche deutsche Übersetzung ist im *Belgischen Staatsblatt* Nr. 121 vom 14.04.2006, S. 20610 ff., abgedruckt. Eine Beschreibung der belgischen Steuerreform liefert Gerard (2006).

<sup>6</sup>Vgl. Klemm (2007).

tionsländer Osteuropas wurde immer wieder auf die Vorteile eines zinsbereinigten Gewinn- und Einkommensteuersystems hingewiesen.<sup>7</sup>

Der kalkulatorische Eigenkapitalzins, der sogenannte *Schutzzins*, orientiert sich an einer sicheren zinsbringenden Geldanlage. Hierfür kann z. B. eine mehrjährige Staatsanleihe oder der Leitzins der Europäischen Zentralbank (EZB) herangezogen werden. Der belgische kalkulatorische Eigenkapitalzins richtet sich an einem Referenzindex für zehnjährige lineare Schuldverschreibungen aus.<sup>8</sup> Die ZGS lehnt den Schutzzins, ebenso wie die Einfachsteuer, an den Leitzins der EZB an.

Die Ausrichtung des Schutzzinssatzes am risikolosen Marktzins ist in der theoretischen Literatur gut fundiert. Fane (1987), Bond und Devereux (1995) und Bond und Devereux (2003) zeigen, dass auch unter Berücksichtigung von Risiko und Insolvenz ein kalkulatorischer Eigenkapitalzins in Höhe des *risikolosen* Marktzinses die Investitionsneutralität sicherstellt und die Entscheidung über eine Geschäftsaufgabe nicht verzerrt. Voraussetzung sind ein konstanter Gewinnsteuersatz sowie die symmetrische Behandlung von Gewinnen und Verlusten. Für den Fall irreversibler Investitionsprojekte und der Möglichkeit des zeitlichen Aufschubs der Investition argumentiert Panteghini (2007), dass der kalkulatorische Eigenkapitalzins über dem risikolosen Marktzins liegen muss. Die Option zur zeitlichen Verzögerung gibt dem Investor die Möglichkeit, bei Realisierung eines ungünstigen Umweltzustandes, der zu einem negativen Kapitalwert führen würde, gänzlich auf das Investitionsprojekt zu verzichten. Auch wenn man unterstellt, dass die Wahrscheinlichkeit eines positiven Kapitalwertes gleich groß ist wie die eines betragsmäßig gleich hohen negativen Kapitalwertes, führt eine solche Option bereits in der steuerlosen Welt zu einer asymmetrischen Verteilung von Umweltzuständen, die einen Gewinn bedeuten, und solchen, die mit Verlusten einhergehen. Der steuerliche Zugriff verzerrt nun trotz Zinsbereinigung die Entscheidung gegenüber jenen in der steuerlosen Welt. In einem günstigen Umweltzustand greift die Steuer auf den realisierten Gewinn zu. Wegen des per Optionsausübung nicht realisierten Verlustes kommt es hingegen zu keiner Steuererstattung im ungünstigen Umweltzustand. Um nun der Option zum Aufschub Rechnung zu tragen und

---

<sup>7</sup>So z. B. Kiesewetter (2002), Rimmler et al. (2005) oder Rose und Zöller (2008).

<sup>8</sup>Vgl. Art. 205*quater* des belgischen Einkommensteuergesetzes.

so die Investitionsentscheidung der steuerlosen Welt herbeizuführen, bedarf es der Risikoprämie beim Schutzzins. Diese hängt jedoch vom einzelnen riskanten Investitionsprojekt ab. Die Berücksichtigung eines pauschalen Risikozuschlages beim Schutzzins kann so nicht gerechtfertigt werden. Vgl. hierzu ausführlich Thalmeier (2002, S. 91 ff).

Schutzzinsen werden auf das nach steuerlichen Bewertungsvorschriften ermittelte Eigenkapital, das *schutzbedürftige Eigenkapital*, gewährt. Steuerlich abgeschriebene Teile des Betriebsvermögens minderten bereits den steuerbaren Gewinn in einem der vorherigen Wirtschaftsjahre und dürfen keine Schutzzinsen mehr generieren. Im Falle eines bilanzierenden Unternehmens, dessen Bilanz man sich schematisch wie die in Abbildung 1.1 vorstellen kann, wird das schutzbedürftige Eigenkapital als Summe der Aktiven abzüglich Fremdkapital und Beteiligungen im Anlagevermögen berechnet.

<b>A</b>	<b>P</b>
AV	EK
<i>Sachanlagen</i>	
<i>Beteiligungen</i>	FK
UV	
$\sum$ Aktiva	$\sum$ Passiva

Abbildung 1.1: Steuerbilanz

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die im Anlagevermögen (AV) gehalten werden, mindern das schutzbedürftige Eigenkapital, da Dividendenzuflüsse und Gewinne aus der Veräußerung einer solchen Beteiligung beim haltenden Unternehmen steuerbefreit sind und die Steuerfreiheit einer Grundrendite somit nicht sicher gestellt werden muss. Dies gilt nicht für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die im Umlaufvermögen (UV) gehalten werden. Sie generieren in der ZGS steuerpflichtige Einkünfte, sind im Gegenzug aber auch nicht vom schutzbedürftigen Eigenkapital abzuziehen. Anteile an Personengesellschaften (Mitunternehmeranteile) stellen grundsätzlich kein schutzbedürftiges Eigenkapital dar, unabhängig von ihrem Ausweis in der Bilanz. Das beschriebene Schema zur Ermittlung des schutzbedürftigen Eigenkapitals ist ferner unabhängig davon, ob es sich beim bilan-

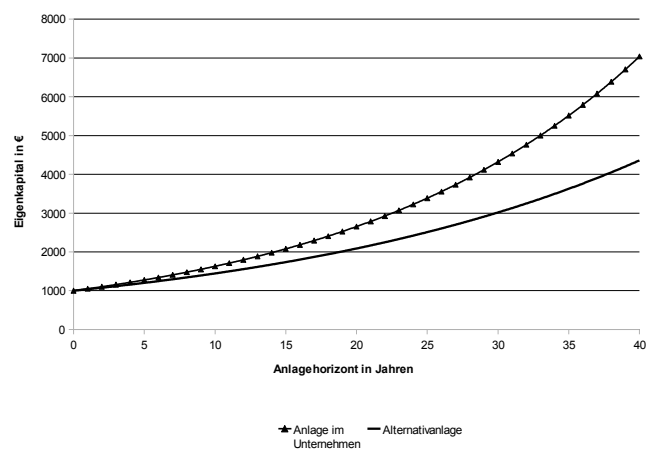
zierenden Unternehmen um eine Kapitalgesellschaft oder um ein Personenunternehmen (Personengesellschaft, Einzelunternehmen) handelt.

Ausgehend von dem beschriebenen Ermittlungsschema sind Korrekturen aufgrund von unterjährigen Änderungen der aufgeführten Bestandsgrößen vorzunehmen, die hier aber nicht näher erläutert werden.

### 1.1.2 Qualifizierte Bankkonten

Die zinsbereinigte Gewinnermittlung ermöglicht es, im Rahmen eines Unternehmens eine Grundrendite auf das eingesetzte Eigenkapital jährlich steuerfrei zu reinvestieren. Im einfachsten Fall kann der Unternehmer festverzinsliche Anlagen über sein Unternehmen tätigen. Abbildung 1.2 zeigt aus der Sicht eines Investors, wie sich ein anfänglicher Kapitalstock von €1 000 in einem Unternehmen und bei einer Alternativanlage, z. B. in Form eines gewöhnlichen zinsbringenden Sparbuchs, in Abhängigkeit des Anlagezeitraums bildet. In beiden Fällen wird eine marktübliche Verzinsung in Höhe von 5 % des eingesetzten Kapitals unterstellt. Die Rendite wird stets vollständig reinvestiert. Im Unterschied zur Anlage im Unternehmen wird hier zunächst unterstellt, dass die Rendite der Alternativanlage jährlich mit einem Satz von 25 % zu versteuern ist.

Abbildung 1.2: Alternativanlage ohne QBK



Quelle: eigene Berechnungen

Während der im Unternehmen eingesetzte Kapitalstock jährlich um 5% des Vorjahresbestandes zunimmt, ist die Wachstumsrate des alternativ angelegten Kapitalstocks um die Steuer zu kürzen und beträgt lediglich 3,75%. Mit steigendem Anlagehorizont wirkt sich die Diskrepanz in der Wachstumsrate des Kapitalstocks stärker auf das resultierende Eigenkapital aus. Abbildung 1.2 verdeutlicht dies durch die divergierenden Kurven, deren Ordinatenwerte den Eigenkapitalbestand für die jeweilige Anlageform nach entsprechendem Anlagezeitraum auf der Abszisse angeben.

Diskriminierungsfreiheit zwischen Investition im Unternehmen und Alternativanlage kann erreicht werden, indem die reinvestierte Rendite der Alternativanlage ebenfalls steuerfrei gestellt wird. *Qualifizierte Bankkonten* (QBK) erfüllen genau diese Aufgabe im System der ZGS.

Ein QBK ist ein gemischtes Konto für Wertpapiere und Spareinlagen. Kontoinhaber kann nur genau eine natürliche Person sein. Eine Einlage in ein QBK kann nur in liquider Form erfolgen. Die Veräußerung, Übertragung auf eine andere Person oder Einlage in ein Betriebsvermögen ist nicht möglich. Ferner können Kredite über ein QBK weder vergeben noch aufgenommen werden. Die Bestände eines QBK können nach Mittelherkunft (Passiva) und -verwendung (Aktiva) unterschieden und folglich wie eine Bilanz dargestellt werden. Dabei bilden Einlagen und einbehaltene Renditen das Eigenkapital. Da Fremdkapital nicht aufgenommen werden kann, stellen diese beiden Positionen die einzigen Passiven dar. Die verschiedenen Kapitalanlagen bilden die Aktiven. Dies wird durch Abbildung 1.3 illustriert.

In einem QBK können Spareinlagen sowie Wertpapiere jeglicher Art (Aktien, Zerobonds, Industrieobligationen etc.) gehalten werden. Hieraus entstehende Renditen fließen dem QBK zu und bleiben steuerfrei, solange sie dem QBK nicht entnommen werden. Die Renditen können als jährliche Zinszahlungen, durch Dividendenzuflüsse oder Veräußerungsgewinne entstehen. Um Einlagen aus bereits versteuertem Einkommen, die in ein QBK getätigt werden, von einbehaltenen Renditen zu unterscheiden, ist die Summe der Einlagen von außerhalb des QBK gesondert zu erfassen und fortzuschreiben. Eine Steuer auf die Entnahme aus einem QBK fällt nur auf den Renditeanteil, nicht auf die bereits versteuerte

A	P
Wertpapiere	Einlagen
<i>Aktien</i>	
<i>Rentenpapiere</i>	
<i>Staatsanleihen</i>	Renditen
...	
Spareinlagen	
$\sum$ Aktiva	$\sum$ Passiva

Abbildung 1.3: Qualifiziertes Bankkonto

Einlage an.

Nach dem ab 2009 geltenden Steuerrecht werden Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren bei einer natürlichen Person als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert, unabhängig von der Verwendung des realisierten Kapitalertrags. Wird der versteuerte Kapitalertrag reinvestiert, ist die erzielbare Rendite aus der erneuten Anlage bereits steuerlich belastet, bevor sie selbst der Besteuerung unterliegt. Dennoch wird die Rendite im Realisierungszeitpunkt ein weiteres Mal besteuert. Hieraus ergibt sich eine kumulierte steuerliche Belastung. Je länger eine Kapitalanlage ohne Realisierung der Rendite in Form von Dividenden oder Veräußerungsgewinnen anwachsen kann, desto geringer fällt die steuerliche Belastung der über den Anlagezeitraum kumulierten Rendite aus. Im Umkehrschluss diskriminiert das ab 2009 geltende Steuerrecht eine Anlagestrategie, die Beteiligungen an (regelmäßig) ausschüttenden Unternehmen oder die frühzeitige Realisierung von Kurssteigerungen präferiert.<sup>9</sup>

Diese steuerliche Ungleichbehandlung wird in Tabelle 1.1 in idealisierter Form veranschau-

<sup>9</sup>Dividenden betreffend gilt die obige Argumentation auch für das bis 2009 geltende Steuerrecht. Danach sind Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die unter die privaten Veräußerungsgeschäfte des § 23 EStG fallen, steuerfrei, wenn sie länger als ein Jahr gehalten wurden. Ab 2009 entfällt diese Möglichkeit einer steuerfreien Veräußerung für neu angeschaffte Wertpapiere.

licht. Die Höhe des möglichen Konsums infolge einer Kapitalanlage von €1 000 wird in Abhängigkeit des Anlagehorizontes für drei verschiedene Anlagestrategien in einem Aktiendepot dargestellt. Dabei wird eine einheitliche Vorsteuerrendite von 5 % p. a. unterstellt. Von einer Besteuerung auf Unternehmensebene wird hier abstrahiert. Die Nettorendite, sofern realisiert, wird bis zur konsumptiven Verwendung vollständig reinvestiert. Die erste Anlagestrategie setzt auf die vollständige Thesaurierung bis zur konsumptiven Verwendung (Depot A). Im idealisierten Aktiendepot werden ausschließlich Anteile an Unternehmen gehalten, die ihre Gewinne hinreichend lange thesaurieren. Die Rendite wird durch Aktienveräußerung für die konsumptive Verwendung verfügbar gemacht. Die zweite Anlagestrategie setzt auf die regelmäßige Realisierung der Renditen in Form von Dividenden oder Veräußerungsgewinnen (Depot B). Hierbei wird unterstellt, dass die Rendite alle sieben Jahre vollständig realisiert wird. Soll vorher konsumiert werden, müssen zwischenzeitliche Wertsteigerungen der Wertpapiere früher realisiert werden. Die dritte Anlagestrategie setzt auf die jährliche Realisierung der unterstellten Rendite in Form von Dividenden oder Veräußerungsgewinnen (Depot C). Der Steuersatz auf Dividenden und Veräußerungsgewinne beträgt einheitlich 25 %.

Wie Tabelle 1.1 verdeutlicht, ist der konsumierbare Betrag im Falle der jährlichen Besteuerung der Rendite (Depot C) ab einem zweijährigen Anlagehorizont stets am geringsten. Nach acht oder mehr Jahren ist die Thesaurierungsstrategie die steuergünstigste (Depot A). Die Differenz im konsumierbaren Betrag nimmt mit dem Anlagehorizont zu. Beträgt sie nach zehn Jahren noch €12 zwischen den beiden günstigsten Anlagestrategien bzw. €27 zwischen günstigster und ungünstigster, steigt sie nach 40 Jahren auf €955 bzw. €1170 an. Die steuerliche Ungleichbehandlung zeigt sich auch an den effektiven Nachsteuerrenditen der verschiedenen Depots. Nach zehn Jahren erzielt Depot B 97 % und Depot C nur 94 % der Nachsteuerrendite von Depot A. Nach 25 Jahren sinken die entsprechenden Werte auf 88 % bzw. 84 % und nach 40 Jahren auf 79 % bzw. 74 %.

Ein QBK beseitigt die derzeitige Ungleichbehandlung verschiedener Anlagestrategien, indem es sicherstellt, dass Renditen aus unterschiedlichen Wertpapieren sowie Zinsen steuerfrei reinvestiert werden können. Die im geltenden Steuerrecht vorherrschende Diskriminierung von Anlageformen, in denen Renditen frühzeitig realisiert und reinvestiert werden,



<i>Anlagehorizont</i>	<i>Depot A</i>	<i>Depot B</i>	<i>Depot C</i>
<i>in Jahren</i>	<i>in €</i>	<i>in €</i>	<i>in €</i>
1	1038	1038	1038
2	1077	1077	1076
3	1118	1118	1117
4	1162	1162	1159
5	1207	1207	1202
6	1255	1255	1247
7	1305	1305	1294
8	1358	1354	1342
9	1413	1406	1393
10	1472	1460	1445
..	..	..	..
25	2790	2584	2510
..	..	..	..
40	5530	4575	4360

Tabelle 1.1: Steuerliche Ungleichbehandlung verschiedener Anlagestrategien

wird damit aufgehoben.

### 1.1.3 Entnahmesteuer

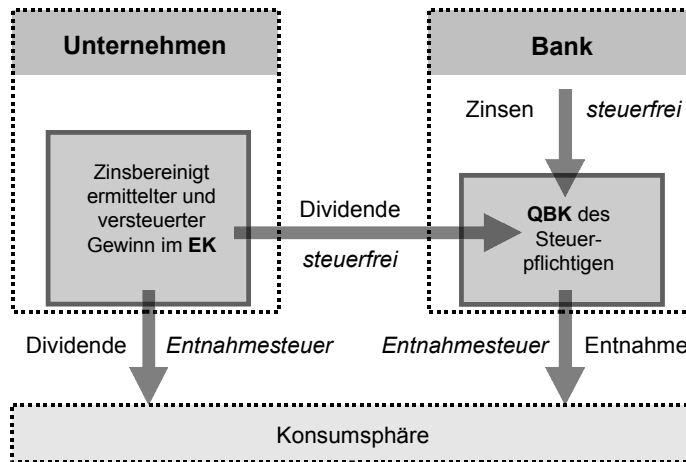
Die ZGS sieht vor, Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinne nicht zu versteuern, solange sie reinvestiert werden. In einem Unternehmen erfolgt die Reinvestition durch das Einbehalten von Gewinnen. In diesem Fall greift nur die Gewinnsteuer mit zinsbereinigter Bemessungsgrundlage auf den Unternehmensgewinn zu, eine marktübliche Eigenkapitalrendite bleibt damit steuerfrei. Kapitalerträge von natürlichen Personen können mittels eines QBK steuerfrei reinvestiert werden. Ausgeschüttete, entnommene oder durch Veräußerungsgewinne verfügbar gemachte Erträge, die einer konsumptiven Verwendung zugeführt werden, lösen die *Entnahmesteuer* aus.

Der Entnahmesteuer unterliegen damit Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren, sofern das Wertpapier nicht in einem QBK gehalten wird, sowie allgemein Entnahmen, Ausschüttungen und Gewinne aus der Veräußerung von Unternehmen, deren Anteile nicht in einem QBK gehalten werden können, und schließlich Zinserträge, die nicht auf ein QBK fließen. Ebenso löst die Entnahme von bis dahin unversteuerten Kapitalerträgen, die einem QBK für Konsumzwecke entnommen werden, die Entnahmesteuer aus.

Ein Unternehmen, dessen Anteile nicht in Form von Wertpapieren gehandelt werden, können nicht in einem QBK gehalten werden. Ausschüttungen oder Entnahmen aus diesen Unternehmen sowie der Gewinn aus ihrer (anteiligen) Veräußerung löst im Ergebnis keine Entnahmesteuer aus, wenn nachgewiesen wird, dass die Erträge einem QBK zugeführt werden. Dem QBK auf diese Weise zugeführte Beträge erhöhen nicht den entnahmesteuerfreien Bestand an Einlagen, sondern den im Falle der konsumptiven Verwendung nachzuversteuernden Renditeteil. Umgekehrt löst auch eine Entnahme von Kapitalerträgen aus dem QBK im Ergebnis keine Entnahmesteuer aus, wenn nachgewiesen wird, dass der Betrag einem Betriebsvermögen zugeführt wurde und eine Nachversteuerung im Zeitpunkt der konsumptiven Verwendung gesichert ist.

Abbildung 1.4 verdeutlicht für Dividenden- und Zinseinkünfte, wann die Entnahmesteuer im Ergebnis entsteht und wann nicht.

Abbildung 1.4: Entnahmesteuer und QBK



### 1.1.4 Progressive Einkommensteuer

Die ZGS lässt außerhalb der Unternehmens- und der Kapitaleinkommensbesteuerung weite Teile des herrschenden Steuerrechts unberührt. Insbesondere bleibt der progressive Einkommensteuertarif erhalten. Das Festhalten am Tarif stellt dabei keine systematische Notwendigkeit dar. Vielmehr wird der progressive Verlauf als verteilungspolitische Restriktion akzeptiert und quasi als exogen gegeben betrachtet.

Als charakteristisch für den exogen gegebenen Einkommensteuertarif können zwei Merkmale angeführt werden: Erstens liegt der Eingangsteuersatz deutlich unterhalb des Steuersatzes auf den zinsbereinigt ermittelten Unternehmensgewinn, der sich kumulativ aus der föderalen und der kommunalen Gewinnbesteuerung ergibt. Zweitens übersteigt der Spitzensatz der Einkommensteuer den kumulativen Gewinnsteuersatz, auf dessen Höhe der internationale Steuerwettbewerb Druck ausübt. In dem ab 2008 in Deutschland geltenden Einkommenssteuertarif liegt der Eingangsteuersatz bei 15 % und der Spitzensteuersatz bei 45 %, jeweils zuzüglich Solidaritätszuschlag. Ein kumulativer Gewinnsteuersatz der

ZGS könnte ca. 25-30 % im Gemeindedurchschnitt betragen, was im internationalen Vergleich der nominellen Gewinnsteuersätze zu einer Position im Mittelfeld führen würde.<sup>10</sup>

Für das Zusammenspiel der einzelnen Grundelemente der ZGS sind die jeweiligen Steuersätze von Bedeutung. Im folgenden sei mit  $\tau^a$ ,  $\tau^G$  und  $\tau^p$  der Satz der Entnahmesteuer, der Gewinnsteuer und der progressiven Einkommensteuer an der Spitze bezeichnet.

Eine für Konsumzwecke entnommene oder ausgeschüttete Überrendite – ein Gewinn oberhalb der marktüblichen Grundrendite auf das eingesetzte Eigenkapital – wird in zwei Schritten versteuert. Auf der Unternehmensebene wird die Überrendite zunächst um  $\tau^G$  gekürzt. Das zur Entnahme oder Ausschüttung noch verbleibende Residuum  $\theta^G$  unterliegt auf der persönlichen Ebene des Gesellschafters oder Anteilseigners der Entnahmesteuer mit Satz  $\tau^a$ . Daraus ergibt sich ein kumulierter Steuersatz von  $\tau^{kumuliert} = \tau^G + \tau^a - \tau^G \tau^a$ . Die Steuersätze sind so gewählt, dass  $\tau^{kumuliert} = \tau^p$  gilt. Somit wird sichergestellt, dass Arbeitseinkommen an der Spitze genauso hoch besteuert wird wie eine entnommene Überrendite. Insbesondere gilt  $\tau^p > \tau^G$ .

Eine solche Wahl der Steuersätze hat zur Folge, dass kein Anreiz für eine Umdeklaration von Arbeits- in Kapitaleinkommen (income shifting) besteht, sofern der entsprechende Betrag tatsächlich konsumiert werden soll. Das gilt hingegen nicht, insoweit einbehaltene Gewinne nicht ausreichen, um die geplanten Reinvestitionen zu decken. Anstelle einer zusätzlichen Einlage aus hoch versteuertem Arbeitseinkommen zu tätigen, besteht hier der Anreiz zur Umdeklaration in geringer zu versteuernden Gewinn, der zwecks Reinvestition dann thesauriert wird. Mit dieser Form des income shifting geht demnach zwangsläufig die Verwendung des umdeklarierten Einkommens als Investition einher, was dem Ziel eines höheren Wirtschaftswachstums zuträglich ist. Zudem führt die spätere Entnahme zwecks Konsum zur Nachversteuerung. Im Vergleich zu einem verwendungsunabhängigen Anreiz zum income shifting kann die hier mögliche Form als weitaus unschädlicher angesehen werden.

---

<sup>10</sup>Im Jahr 2007 lag der Gewinnsteuersatz der 30 OECD-Staaten im ungewichteten Durchschnitt bei 27,6 %. Vgl. <http://www.oecd.org/dataoecd/26/56/33717459.xls>.

# Kapitel 2

## Gemeindesteuern der ZGS

Die Einführung der bis hierher beschriebenen Elemente der ZGS führen zu deutlichen Änderungen in der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer auf unternehmerische Gewinne. Durch ihr Anknüpfen am einkommensteuerlichen Gewinnbegriff ist auch die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage von den Änderungen betroffen. Bereits hieraus ergibt sich die Notwendigkeit, im Reformvorschlag „Zinsbereinigte Gewinnsteuer“ auch die kommunale Ebene des Steuersystems zu beachten. Zudem würden die allokativen Eigenschaften einer zinsbereinigten Bemessungsgrundlage auf föderaler Ebene gegebenenfalls konterkariert, fänden nicht auch die Besonderheiten der kommunalen Gewinnbesteuerung Beachtung. Ausgehend vom Status quo, der Gewerbesteuer, müssen hier sowohl die Bemessungsgrundlage als auch der Kreis der Steuerpflichtigen einer Untersuchung und partiellen Modifikation unterzogen werden.

Neben diesen systematisch notwendigen Korrekturen in der kommunalen Gewinnbesteuerung beinhaltet die ZGS weitere „Säulen der Gemeindefinanzierung“, die in diesem Kapitel insbesondere auch vor dem Hintergrund ihres Zusammenwirkens beschrieben werden. Desweiteren werden die einzelnen Elemente in einen ökonomischen Begründungsrahmen eingebettet. Ausgangspunkt der ökonomischen Bewertung bildet ein bestimmtes auf die kommunale Ebene eines Steuersystems ausgerichtetes Kriterienraster.

## 2.1 Anforderungen an ein rationales kommunales Steuersystem

Für die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Ebene eines Steuersystems haben sich einige Kriterien herausgebildet, an denen sich ein rationales kommunales Steuersystem orientieren sollte. Die umfangreiche Literatur hierzu stützt sich im Wesentlichen auf Zimmermann und Postlep (1980). Ausführlich behandelt Zimmermann (1999) die einzelnen Kriterien. Angewandt wird das Raster in der jüngeren Literatur z. B. von Tröger (2007), Fuest und Thöne (2003) oder Fuest und Thöne (2005) zur Beurteilung verschiedener Reformvorschläge der letzten Jahre. Das Kriterienraster lässt sich wie folgt zusammenfassen:<sup>1</sup>

1. Erfüllung des Fiskalziels
2. Beachtung des Äquivalenzprinzips,  
des Prinzips der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs
3. Gewährleistung der Finanzautonomie der Gemeinden
4. Verfassungskonformität: Bezug zur lokalen Wirtschaftskraft
5. Neutralität der Besteuerung
6. standortpolitische Aspekte
7. praktische Umsetzbarkeit

Wie Fuest und Thöne (2005, S. 24) betonen, richten sich die Anforderungen an das kommunale Steuersystem, somit an das Zusammenspiel der verschiedenen Elemente und ihr Wirken als Ganzes. Die einzelnen „Säulen“ können dabei Schwerpunkte bei der Erfüllung der unterschiedlichen Kriterien setzen. Teilweise kann die gleichzeitige Erfüllung aller

---

<sup>1</sup>Die Ausführungen stützen sich weitestgehend auf die zusammenfassende Beschreibung des Kriterienrasters nach Fuest und Thöne (2005, S. 24 ff.).

Kriterien durch ein einzelnes Element des kommunalen Steuersystems auch gänzlich ausgeschlossen sein.

Dem *Fiskalziel* wird entsprochen, wenn den Gemeinden ein dauerhaftes und stetiges Aufkommen gesichert ist. Zwei konkrete Ausprägungen dieser Forderung sind eine geringe Konjunkturreagibilität des Aufkommens und eine hohe Bemessungsgrundlagenelastizität der Gemeindesteuern. Letztere bedeutet, dass die Bemessungsgrundlage einer Steuer möglichst mit dem Wachstum des Sozialprodukts Schritt hält. Beträgt die Elastizität genau eins, führt eine relative Erhöhung des Sozialproduktes um 1 % zu einer 1 %igen Erhöhung der Bemessungsgrundlage der betrachteten Steuer. Das hätte zur Folge, dass die „Staatsquote“ einer Gebietskörperschaft, deren einzige Finanzierungsquelle die betrachtete Steuer darstellt, bei unverändertem Steuersatz gleich bliebe. Bedeutung erlangt eine (annähernd) konstante „Staatsquote“, wenn man von einem erhöhten Finanzbedarf bei steigendem Volkseinkommen ausgeht.<sup>2</sup> Im Fall einer zu geringen Bemessungsgrundlagenelastizität kann die Gemeinde nur durch die Erhöhung des Hebesatzes auf einen erhöhten Finanzbedarf reagieren, der wiederum zu Ausweichreaktionen durch die Steuerpflichtigen und damit zu ökonomischen Zusatzlasten der Besteuerung führen kann. Bei Vorliegen eines Steuerwettbewerbs ist die Gemeinde zudem in der Erhöhung des Hebesatzes beschränkt.

Im zweiten Punkt des Kriterienrasters sei zunächst zwischen dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz und dem Äquivalenzprinzip begrifflich unterschieden.<sup>3</sup> Das *Prinzip der fiskalischen Äquivalenz* (fiscal equivalence) besagt, dass sich in einem föderativen System der Kreis der Nutzer öffentlicher Güter mit dem Kostenträgerkreis und dem Entscheiderkreis möglichst decken sollte.<sup>4</sup> Hintergrund der Forderung ist die Erkenntnis, dass zusätzliche öffentliche Güter von den Nutzern immer erwünscht sind, wenn sie die Kosten dafür nicht zu tragen haben, und andererseits zusätzliche Staatseinnahmen aus Sicht der Steuerzahler immer unerwünscht sind, wenn ihnen daraus kein zusätzlicher Nutzen erwächst. Da stets

---

<sup>2</sup>Vgl. hierzu Zimmermann (1999, S. 159).

<sup>3</sup>Zur Unterscheidung siehe auch Zimmermann (1999, S. 40 f.).

<sup>4</sup>Fiskalische Äquivalenz in dem hier verwandten Sinne wird von Blankart (1998, S. 533) als institutionelle Kongruenz bezeichnet.

irgendwer die Kosten einer zusätzlichen Bereitstellung öffentlicher Güter trägt, verhindert die Erfüllung dieses Prinzips die Überwälzung von Kosten auf (unbegünstigte) Dritte. Durch das Abwägen von zusätzlichen Kosten und zusätzlichem Nutzen jeder weiteren öffentlichen Ausgabe führt die Erfüllung des Prinzips in der Tendenz zu einer effizienten Bereitstellung öffentlicher Güter. Es dient damit auch dem Erreichen des übergeordneten Allokationsziels eines Steuersystems.

Hiervon zu unterscheiden ist das *Äquivalenzprinzip* (benefit principle), das auch als Entgeltprinzip bezeichnet wird.<sup>5</sup> Hierbei handelt es sich um ein Prinzip zur Ausgestaltung des Finanzierungsbeitrags der Bürger oder Unternehmen für öffentliche Leistungen. Abgaben werden nach dem Äquivalenzprinzip als Gegenleistung für Vorteile aus den empfangenen öffentlichen Leistungen erhoben. Auch die Höhe des Entgelts richtet sich nach dem Empfang der staatlichen Leistungen. Unter *marktmäßiger* Äquivalenz versteht man dabei, dass die Entgelthöhe analog zu einem Preismechanismus auf privaten Märkten erfolgt. *Kostenmäßige* Äquivalenz liegt hingegen vor, wenn die Entgelthöhe an den Kosten für die staatliche Leistungserbringung festmacht. Insbesondere Gebühren und Beiträge stellen Abgaben im Sinne des Äquivalenzprinzips dar.

Trotz der Notwendigkeit einer begrifflichen Trennung existiert auf der kommunalen Ebene eine enge Beziehung der beiden Prinzipien.<sup>6</sup> Betrachtet man die Gemeinde als kleine Untereinheit des Gesamtstaates, können die von den „Nutzern“ (Bürger und Unternehmen) einer Gemeinde zu entrichtenden Gemeindesteuern als *gruppenbezogenes* Entgelt für die öffentlichen Leistungen der Gemeinde interpretiert werden.<sup>7</sup> Es liegt dann eine „lokale gruppenmäßige“ Äquivalenz vor, das Entgelt wird als *Äquivalenzsteuer* entrichtet. Die Steuerzahler einer Gemeinde zahlen für die Leistungen ihrer Gemeinde, jene einer anderen Gemeinde für deren öffentliche Leistungen. Somit entspricht der Nutzer- dem Kostenträgerkreis und es wird insofern dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz entsprochen. Können die Leistungsempfänger darüber hinaus über die Höhe der von ihnen zu zahlenden Steuern (mit-)entscheiden, z. B. über kommunale Wahlen, wird dem Prinzip

---

<sup>5</sup>Vgl. Zimmermann (1999, S. 131 ff.).

<sup>6</sup>Vgl. hierzu Zimmermann (1999, S. 153 f.).

<sup>7</sup>Es sei angenommen, dass nur die Ansässigen einer Gemeinde die öffentlichen Güter nutzen können.



vollständig Rechnung getragen. Auch im Falle von Gebühren entspricht der Nutzer dem Kostenträger, der zudem individuell entscheiden kann, ob er die gebührenpflichtige Leistung seiner Gemeinde in Anspruch nehmen möchte. Auch hier wird der Forderung nach fiskalischer Äquivalenz entsprochen.

Wegen seiner höheren Trennschärfe sollte die Erfüllung des Äquivalenzprinzips (im engeren, nicht im gruppenbezogenen Sinne) stets Vorrang haben und durch Gebühren oder Beiträge umgesetzt werden. Können öffentliche Leistungen nicht einzelnen Nutzern zugerechnet werden, kommen Gemeindesteuern als Äquivalenzsteuern in Frage. Hier findet der Grundsatz des Interessenausgleichs Berücksichtigung, wonach innerhalb der Gemeinde potenzielle Empfänger und Finanziere kommunaler öffentlicher Leistungen als Mitglieder verschiedener Gruppen angesehen werden.<sup>8</sup> Typischerweise wird zwischen der Gruppe der Wohnbevölkerung einerseits und den Unternehmen andererseits differenziert. Da die unterschiedlichen Gruppen verschiedene Interessen verfolgen, geht man davon aus, dass sie kommunale Leistungen in Art und Umfang anders nutzen. Werden kommunale Leistungen nun vorrangig für eine der Gruppen erbracht, erfordert der interne Interessenausgleich, dass die Gruppen entsprechend differenziert zur Finanzierung beitragen, sprich steuerlich unterschiedlich belastet werden.

Um den Zusammenhang mit den oben beschriebenen Prinzipien herauszustellen, kann der Grundsatz des Interessenausgleichs auch als Forderung nach einer lokalen gruppenmäßigen Äquivalenz bezeichnet werden, die auch innerhalb der Gemeinde noch nach Gruppen differenziert. Bezüglich der wählenden Wohnbevölkerung wird somit auch der Forderung nach fiskalischer Äquivalenz entsprochen. Da Unternehmen selbst kein Stimmrecht besitzen, bleibt ihnen i. d. R. nur der mit Kosten verbundene Wechsel der Betriebsstättengemeinde. Die „Mitentscheidung“ der Unternehmen über die Höhe der von ihnen zu entrichtenden Äquivalenzsteuer ist im Vergleich zur Wohnbevölkerung jedenfalls deutlich geringer, was die Erfüllung der fiskalischen Äquivalenz hier einschränkt.

Die *Finanzautonomie* der Gemeinden muss schon aus verfassungsrechtlichen Gründen hinreichend erfüllt sein. Den Gemeinden wird die kommunale Selbstverwaltung grundge-

---

<sup>8</sup>Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982, S.32 ff.).

setzlich zugesichert. Gemäß Art. 28 Abs. 2 GG fallen hierunter auch die „Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung“ inklusive einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle mit Hebesatz. Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG räumt zudem die Möglichkeit einer kommunalen Einkommensteuer mit Hebesatzrecht der Gemeinden ein.

Neben der Deckung des kommunalen Finanzbedarfs, den die Erfüllung ihrer Aufgaben mit sich bringt, umfasst die Forderung nach Finanzautonomie auch den unmittelbaren Einfluss auf die Höhe der Einnahmen durch Hebesätze auf die wichtigsten Gemeindesteuern. Die ökonomische Rechtfertigung dieser Forderung liegt in gegebenenfalls örtlich unterschiedlichen Präferenzen, die eine unterschiedlich hohe Nachfrage an öffentlichen Gütern mit sich bringen. Kosten für ein höheres Angebot öffentlicher Güter können durch höhere gemeindliche Steuereinnahmen infolge höherer Hebesätze finanziert werden. Umgekehrt kann der Steuerpflichtige durch Wahrnehmung seines (aktiven oder passiven) Wahlrechts auf kommunaler Ebene oder im Zweifel durch Wegzug seinen Präferenzen Ausdruck verleihen.<sup>9</sup> Eine Beteiligung an der Kommunalpolitik steht jedoch nur Bürgern, nicht aber Unternehmen zu. Dieser Unterschied ist bei der Beurteilung einer kommunalen Unternehmenssteuer gegenüber einer kommunalen Bürgersteuer zu berücksichtigen.

Finanzautonomie verhilft auch die Forderung nach fiskalischer Äquivalenz zu erfüllen. Stimmen Kostenträger- und Nutzerkreis mit dem der politischen Entscheider (Wähler) überein, kann Finanzautonomie zudem die Transparenz politischer Entscheidungsprozesse erhöhen. Der Politiker sieht sich zwangsläufig einem höheren Interesse an der von ihm verfolgten Ausgabenpolitik gegenüber, wenn es der Wähler ist, der erhöhte Ausgaben in Form steigender Steuerzahlungen zu spüren bekommt. Eng verbunden mit der Finanzautonomie ist daher auch die Forderung nach der Fühlbarkeit kommunaler Steuerpolitik.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup>Die Präferenzoffenbarung durch Umzug in diejenige Gemeinde, welche vom „(Steuer-)Preis-Leistungsverhältnis“ mit der eigenen Zahlungsbereitschaft für öffentliche Güter am ehesten korrespondiert, (voting by feet) geht auf die grundlegende Arbeit von Tiebout (1956) zurück.

<sup>10</sup>Das „Fühlbarkeitspostulat“ verlangt, dass die Belastung kommunaler Steuerpolitik wahrgenommen wird und den Bürgern so ein Verantwortungsbewußtsein für die Gemeindepolitik erwächst. Vgl. hierzu Zimmermann (1999, S. 157).

Dass ein rationales kommunales Steuersystem einen *Bezug zur lokalen Wirtschaftskraft* aufweisen sollte, folgt bereits aus der Forderung nach einem Interessenausgleich, wenn Wohnbevölkerung einerseits und Unternehmen andererseits als die zu unterscheidenden Gruppen angesehen werden. Die Notwendigkeit der kommunalen Wirtschaft als gemeindliche Finanzierungsquelle besteht zudem darin, den Gemeinden einen Anreiz zur Ansiedlung von Unternehmen und zur Standortpflege zu geben. Fehlt ein solcher, besteht der Anreiz sich zu einer reinen Wohngemeinde zu entwickeln und die mit der Unternehmensansiedlung meist verbundene Beeinträchtigungen<sup>11</sup> der Wohnbevölkerung zu umgehen.

Die (allokative) *Neutralität der Besteuerung* ist aus ökonomischer Sicht eine der wichtigsten Anforderungen an das Steuersystem als Ganzes und ist bereits auf der föderalen Ebene zu berücksichtigen. Eine Steuer ist allokativ neutral, wenn sie zwar das Einkommen des Steuerzahlers mindert, darüber hinaus aber keine Verhaltensänderungen hervorruft. Anders formuliert bewirkt eine allokativ neutrale Steuer nur einen Einkommenseffekt, jedoch keinen Substitutionseffekt. Geht man von einer effizienten, im Sinne von Pareto-optimalen, steuerlosen Referenzsituation aus, ist eine neutrale Steuer auch eine (erst-best) effiziente Form der Finanzierung staatlicher Ausgaben.

Liegt dagegen bereits in der steuerlosen Ausgangssituation eine ineffiziente Allokationsverzerrung vor (negative Externalität) – z. B. durch eine umweltschädigende Produktion, deren gesellschaftliche Kosten nicht in den Marktpreis einfließen und deshalb auch von unbeteiligten Dritten getragen werden – ist eine Internalisierung der zusätzlichen Kosten über eine sogenannte Pigou-Steuer<sup>12</sup> wohlfahrtssteigernd. Diese Abkehr von der Neutralitätsforderung setzt aber die klare Identifikation der Externalität voraus.

Außer der Kopfsteuer, die wegen ihrer regressiven Verteilungswirkung als politisch nicht durchsetzbar gilt<sup>13</sup>, ist vermutlich keine Steuer in ihrer tatsächlichen Wirkung vollkommen

---

<sup>11</sup>Als Beispiele nennen Fuest und Thöne (2005, S. 27) Beeinträchtigungen hinsichtlich der Umweltqualität, des Verkehrsaufkommens oder des Stadt- und Landschaftsbildes.

<sup>12</sup>Diese Lenkungsabgabe ist nach Pigou (1932) benannt.

<sup>13</sup>In Großbritannien wurde 1989/90 eine Kopfsteuer (poll tax) auf kommunaler Ebene eingeführt und 1993 wegen ihrer regressiven Verteilungswirkung wieder abgeschafft. Die mit ihrer Einführung aufgetretenen Proteste (poll tax riots) waren mit ursächlich für den politischen Sturz der damaligen britischen

neutral. Dennoch sollte ein rationales Steuersystem die durch Entscheidungsverzerrungen hervorgerufenen Wohlfahrtsverluste so gering wie möglich halten. Die kommunale Besteuerungsebene muss darauf ebenso Rücksicht nehmen wie die föderale.

Die steuerliche Belastung beeinflusst auch die Standortwahl interregional und international mobiler Unternehmen. In die effektive steuerliche Belastung des Unternehmensgewinns geht die kommunale Besteuerungsebene mit ein. Sie sollte daher auch unter *standortpolitischen Aspekten* bewertet werden.

Schließlich sollten die Gemeindesteuern auch unter vertretbarem administrativen Aufwand entrichtet und erhoben werden können. Ein Anknüpfen an das föderale Steuersystem erscheint als Ausgangspunkt für eine *praktische Umsetzbarkeit* sinnvoll, insbesondere im Hinblick auf Bemessungsgrundlagen. Kommunalspezifische Modifikationen können dann innerhalb des kommunalen Steuersystems als *Subsystem* des föderalen umgesetzt werden. Inwiefern auf kommunaler Ebene eigene Steuergesetze erforderlich oder sinnvoll sind, wird im Einzelfall zu erörtern sein.

### **2.1.1 Kommunale Einkommensteuer**

Unter einer kommunalen Einkommensteuer sei hier verstanden, dass den Gemeinden eine Steuerquelle mit Hebesatzrecht eingeräumt wird, die am Einkommen ihrer Wohnbevölkerung anknüpft. Der von der Gemeinde bestimmbare Hebesatz ermöglicht eine örtlich differenzierte Steuerbelastung aus Sicht des einzelnen Bürgers, welches idealerweise mit einem unterschiedlichen Niveau an lokalen öffentlichen Gütern einhergeht. Damit wird dem Fühlbarkeitspostulat entsprochen. Gleichzeitig dient ein Hebesatzrecht der Finanzautonomie der Gemeinden. Steuerlich belastet werden zudem diejenigen, die über das Angebot öffentlicher Güter auf dem Gemeindegebiet in kommunalen Wahlen zumindest indirekt abstimmen können. Primär dürfte eine kommunale Einkommensteuer daher der Forderung nach fiskalischer Äquivalenz nachkommen.

---

Premierministerin Margaret Thatcher im Jahr 1990. Ihr Amtsnachfolger, John Major, schaffte die kommunale Kopfsteuer wieder ab. Vgl. hierzu auch Besley et al. (1997).

Soweit möglich sollten Gebühren und Beiträge als präziseres Instrument zur Umsetzung des Äquivalenzprinzips herangezogen werden. Nur gruppenweise der Wohnbevölkerung zurechenbare Leistungen einer Gemeinde sollten über die kommunale Einkommensteuer finanziert werden. Dies ist bei all jenen öffentlichen Gütern erforderlich, von deren Nutzung der Gemeindebürger nicht ausgeschlossen werden kann.<sup>14</sup> Ein – wie auch immer tariflich ausgestaltetes – Anknüpfen am Einkommen unterstellt implizit, dass Einkommen und Nachfrage nach öffentlichen Gütern in einem Zusammenhang stehen. Da hier die Zahlungsbereitschaft der Bürger für eine öffentliche Leistung, anders als bei der trennscharfen Gebührenerhebung, nicht beobachtbar ist, dient die Größe Einkommen als Näherungswert. Hierauf wird noch einzugehen sein.

Inwieweit eine kommunale Einkommensteuer der Forderung nach einem Interessenausgleich zwischen Wohnbevölkerung und Unternehmen nachkommt, hängt entscheidend davon ab, ob parallel auch eine kommunale Wirtschaftssteuer erhoben wird. Ist das der Fall, muss beachtet werden, dass unternehmerische Gewinne bereits am Ort der Betriebsstätte zu einer kommunalen Wirtschaftssteuer herangezogen wurden. Daraus zu schließen, dass jegliche Einkommensteile, die der Gemeindebürger aus seinem Unternehmen bezieht, nicht in die Bemessungsgrundlage der kommunalen Einkommensteuer einbezogen werden dürften, wäre jedoch voreilig. Akzeptiert man den oben unterstellten Zusammenhang zwischen Einkommen und Zahlungsbereitschaft eines Bürgers, so bilden solche Einkommensteile spätestens bei konsumptiver Verfügbarkeit des Unternehmers auch dessen haushaltsbezogene Präferenzen bezüglich öffentlicher Güter ab.<sup>15</sup> Welche Einkommensteile wie zuzuordnen sind, hängt von der Steuersystematik im Gesamten ab und kann nur am konkreten Reformvorschlag erörtert werden. Aus administrativen Gründen wäre ferner zu befürworten, dass die Zuordnung an den auf föderaler Ebene definierten Einkunftsarten

---

<sup>14</sup>Eine Gebührenerhebung ohne Ausschlussmöglichkeit käme einer freiwilligen Zahlung gleich. Wissend nicht von der Nutzung ausgeschlossen werden zu können, besteht für den Nutzer kein Anreiz zur Offenlegung seiner wahren Präferenzen. Die Untertreibung der Zahlungsbereitschaft für das öffentliche Gut wird so zum rationalen Kalkül des Gemeindebürgers. Da jedes Gemeindemitglied so denkt, kommt es zu einer Unterversorgung mit öffentlichen Gütern.

<sup>15</sup>Ähnlich argumentieren Hansmeyer und Zimmermann (1993, S. 226).

angeknüpfen kann.<sup>16</sup>

Auch wenn die kommunale Einkommensteuer an Größen der föderalen Besteuerungsebene festmacht, ist damit noch nicht die tarifäre Struktur festgelegt. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, auf die föderale Bemessungsgrundlage einen vollständig neu definierten kommunalen Tarif anzuwenden. Abgesehen von dieser administrativ aufwendigen und vorallem lastintransparenten Lösung können drei denkbare Varianten unterschieden werden: Ein prozentualer kommunaler Zuschlag auf die föderale Einkommensteuerschuld, ähnlich dem bereits existierenden Solidaritätszuschlag, der sich jedoch in der Höhe nach Gemeinden unterscheiden kann. Gemäß dieser ersten Variante wird sich der direkt progressive Tarifverlauf der föderalen Ebene auf die kommunale übertragen. Eine indirekte Progression auf kommunaler Ebene wird mit einer kommunalen flat-rate auf die Bemessungsgrundlage der föderalen Einkommensteuer erreicht, wenn man auch auf Gemeindeebene einen Grundfreibetrag mindernd berücksichtigt. Diese zweite Alternative zeichnet sich für Einkommen oberhalb des Freibetrags durch einen konstanten Grenzsteuersatz in Höhe des nominalen Gemeindesteuersatzes sowie durch steigende Durchschnittssteuersätze, welche gegen den nominalen konvergieren, aus. Im Vergleich zur ersten Variante liegt hierin eine deutlich höhere Lasttransparenz aus Sicht der Bürger. Eine dritte Möglichkeit besteht in der Kappung des für die kommunale Bemessungsgrundlage heranzuziehenden Einkommens. Nur bis zur Höhe dieses Sockelbetrages würde ein höheres Einkommen auch eine höhere kommunale Steuer nach sich ziehen. Der Tarif kann in Anlehnung an die ersten beiden Alternativen entweder direkt progressiv oder mit konstantem Grenzsteuersatz verlaufen. Für Einkommensbezieher oberhalb des Sockelbetrages hat jeder weitere Euro Einkommen keinen Einfluss auf die kommunale Steuerschuld. Der Grenzsteuersatz beträgt für solche Bürger null und die Steuer wirkt wie eine gemeindespezifische Kopfsteuer. Der kommunale Tarif verläuft bis zur Kappungsgrenze direkt oder indirekt progressiv und anschließend stark regressiv. Allen drei Alternativen zur Ausgestaltung einer kommunalen Einkommensteuer ist gemein, dass ein Bürger mit gegebenem Bruttoeinkommen in einer Gemeinde mit höherem Hebe- bzw. Zuschlagssatz mehr kommunale Steuern zahlt.

---

<sup>16</sup>Vgl. hierzu auch Hansmeyer und Zimmermann (1993, S. 228 f.).

Aus Effizienzgesichtspunkten kann gefragt werden, wie ein Tarif zur Umsetzung des Äquivalenzprinzips aussehen sollte. Als Ausgangspunkt seien die Präferenzen der Bürger als beobachtbar angenommen. Handelt es sich nun um ein reines öffentliches Gut<sup>17</sup>, ist ein paretooptimales Niveau durch die Gleichheit von Grenzkosten der Bereitstellung einerseits und Summe der monetarisierten Grenznutzen aller Gemeindeglieder andererseits gekennzeichnet (Samuelson-Bedingung). Der Grenznutzen in monetarisierter Form kann als marginale Zahlungsbereitschaft eines Bürgers für das öffentliche Gut aufgefasst werden. Mit der marginalen Zahlungsbereitschaft  $MZB_i$  eines jeden Bürgers  $i$ ,  $i = 1, \dots, N$ , und  $GK$  als Grenzkosten für die Erstellung des öffentlichen Gutes, lässt sich die Optimalitätsbedingung formal wie folgt schreiben:<sup>18</sup>

$$\sum_{i=1}^N MZB_i = GK \quad (2.1)$$

Die Äquivalenzsteuer muss nun derart gestaltet sein, dass jeder einen Steuerpreis in Höhe seiner marginalen Zahlungsbereitschaft für das öffentliche Gut  $X$ , bereitgestellt auf paretooptimalem Niveau  $X^*$ , entrichtet. Im Falle konstanter oder steigender Grenzkosten wird so auch die Finanzierbarkeit sichergestellt. Hängt die marginale Zahlungsbereitschaft, wie eingangs unterstellt wurde, vom Einkommen des jeweiligen Bürgers ab, und unterscheiden sich die Einkommen der  $N$  Bürger voneinander, differieren auch die marginalen Zahlungsbereitschaften. Steigt die Nachfrage nach dem öffentlichen Gut bei höherem Einkommen, handelt es sich um ein normales Gut, sinkt sie, um ein inferiores. Mit steigendem Einkommen steigt aber auch die kommunale Einkommensteuer, mit Ausnahme der dritten Alternative für Einkommen oberhalb des Sockelbetrages, und damit der Steuerpreis, d. h. der Finanzierungsbeitrag des Bürgers für das gegebene Niveau des öffentlichen Gutes. Der Preis für das öffentliche Gut beeinflusst wiederum die Nachfrage nach diesem, also auch

---

<sup>17</sup>Ein reines öffentliches Gut ist durch die Nichtausschließbarkeit von der Nutzung und durch das Fehlen von Rivalität im Konsum gekennzeichnet. Vgl. hierzu Blankart (1998, S.55 f.). Liegt dagegen Rivalität im Konsum des öffentlichen Gutes vor, spricht man von Allmendegütern. Hierbei übt jeder Nutzer eine negative Externalität auf die übrigen aus, z. B. bei Überfischung oder bereits überfüllten Straßen. Die privaten Grenzkosten liegen dann unter den sozialen. Vgl. hierzu auch Blankart (1998, S.61 ff.).

<sup>18</sup>Die formale Darstellung erfolgt in Anlehnung an Blankart (1998, S.183 ff.).

die marginale Zahlungsbereitschaft. Die Nichtausschließbarkeit impliziert ferner, dass alle Bürger zwangsläufig ein gleich hohes Niveau des öffentlichen Gutes nutzen. Der Tarif sollte nun derart ausgestaltet sein, dass die aus ihm resultierenden individuellen Steuerpreise *jeden* Bürger das optimale Niveau  $X^*$  nachfragen lassen. Es kann leicht hergeleitet werden, dass ein Tarif diese Bedingung erfüllt, wenn die Nachfrageänderung, die durch eine Einkommenserhöhung induziert wird, exakt durch die steuerpreisinduzierte<sup>19</sup> Nachfrageänderung kompensiert wird. Zur formalen Darstellung dieser Forderung bezeichne man zunächst die Nachfrage nach dem öffentlichen Gut mit  $X(Y, tp)$ , womit die Abhängigkeit vom Einkommen  $Y$  und dem Steuerpreis  $tp$  zum Ausdruck kommen soll. Ferner sei die Einkommenselastizität mit

$$\beta := \frac{\Delta X(Y; tp)/X}{\Delta Y/Y} \quad (2.2)$$

und die Steuerpreiselastizität entsprechend mit

$$\gamma := \frac{\Delta X(tp; X)/X}{\Delta tp/tp} \quad (2.3)$$

bezeichnet.<sup>20</sup> Mit  $\Delta X(Y; tp)$  ist dabei die absolute Änderung der Nachfrage infolge einer Einkommenserhöhung bei konstantem Steuerpreis gemeint und mit  $\Delta X(tp; X)$  entsprechend die absolute Änderung infolge der Steuerpreiserhöhung bei konstantem Einkommen, jeweils bewertet im paretooptimalen Ausgangspunkt.

Erhöht sich das Einkommen um 1 %, so ändert sich die Nachfrage nach dem öffentlichen Gut *ceteris paribus* um  $\beta$ . Das um 1 % gestiegene Einkommen  $Y$  löst gleichzeitig eine prozentuale Steuerpreisänderung in Höhe von

$$\epsilon := \frac{\Delta tp/tp}{\Delta Y/Y} = \frac{\Delta tp/\Delta Y}{tp/Y} \quad (2.4)$$

---

<sup>19</sup>Die Steuerpreisänderung selbst ist ebenfalls durch die Einkommenserhöhung bedingt.

<sup>20</sup>Eine Elastizität gibt kleine prozentuale Änderungen der endogenen Größe infolge einer kleinen Prozentualen Änderung der exogenen an.



aus, wobei die letzte Umformung die Gleichheit zum Quotienten aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz zeigt. Die prozentuale Steuerpreisänderung wiederum führt zur prozentualen Nachfrageänderung nach  $X$ . Damit der Bürger wieder  $X^*$  nachfragt, muss das den direkten einkommensinduzierten Effekt exakt kompensieren. Die Forderung an den optimalen Tarif lautet somit:

$$\frac{\Delta X(Y; tp)/X}{\Delta Y/Y} + \frac{\Delta tp/tp}{\Delta Y/Y} * \frac{\Delta X(tp; Y)/X}{\Delta tp/tp} = 0 \quad (2.5)$$

Umgeformt erhält man

$$\epsilon = -\beta/\gamma \quad (2.6)$$

Gilt Gleichung (2.6) für jedes Einkommen  $Y$  und unterstellt man, dass sich die Bürger zwar in ihrem Einkommen, nicht aber in ihrer Präferenzordnung unterscheiden, so ist (2.1) erfüllt.

Nun ist ja gerade die Nichtbeobachtbarkeit der marginalen Zahlungsbereitschaften für das öffentliche Gut der Grund, warum ersatzweise auf die Größe Einkommen zurückgegriffen wird. Entsprechend sind auch die Änderungen  $\Delta X(tp; X)$  und  $\Delta X(tp; Y)$  zunächst nicht bekannt. In empirischen Studien konnte aber unter Verwendung eines Medianwählermodells die Einkommens- und Steuerpreiselastizitäten,  $\beta$  und  $\gamma$ , für verschiedene kommunale Leistungen geschätzt werden.<sup>21</sup> Danach zeichnen sich viele Gemeindeleistungen durch einen Quotienten  $-\beta/\gamma$  deutlich über eins aus. Gemäß Gleichung (2.3) bedeutet das für den Steuertarif, dass der Grenzsteuersatz über dem Durchschnittssteuersatz liegen muss. Die Schätzungen sprechen damit für einen progressiven Tarif. Sowohl der direkt progressive Tarifverlauf der ersten Alternative als auch der indirekt progressive der zweiten Alternative kommen daher in Betracht. Die dritte Alternative scheint hingegen ungeeigneter, da sie oberhalb der Sockelgrenze einen Grenzsteuersatz und somit eine Einkommenselastizität von Null impliziert.

Abbildung 2.1 zeigt den Graphen der Einkommenselastizität für jede der drei alternati-

---

<sup>21</sup>Vgl. Blankart (1998, S.187) und die dort aufgeführten Studien.

ven Tarife. Die erste Alternative basiert auf dem für 2008 geltenden, direkt progressiven Tarif des EStG (T2008). Der zweiten Alternative liegt ein flacher Tarif (Flat-Rate) zu Grunde, der aber erst oberhalb des Grundfreibetrages in Höhe von € 7664 zum Tragen kommt. Derselbe Grundfreibetrag ist auch im T2008 berücksichtigt. Die konkrete Höhe des Zuschlags- bzw. Hebesatzes ist für beide Varianten unerheblich.<sup>22</sup> Da die Gemeinden die Tarifstruktur nicht frei wählen können, haben sie daher auch keinen Einfluss auf die Einkommenselastizitäten.

Wie die Graphen in Abbildung 2.1 zeigen, weist die erste Alternative durchweg höhere Elastizitäten als die zweite auf. Bei gleichem Grundfreibetrag kommt hier der im Einkommen zunächst steigende Grenzsteuersatz der ersten Alternative zu tragen. Für Einkommen, die von oben gegen den Grundfreibetrag konvergieren, streben die Elastizitäten beider Alternativen gegen Unendlich. Ursache ist, dass hier der Durchschnittssteuersatz gegen null, der Grenzsteuersatz gegen den positiven Eingangssteuersatz konvergiert. Jeder Tarif mit Grundfreibetrag weist diesen Effekt auf. Ebenso ist beiden Alternativen gemein, dass die betrachteten Elastizitäten für sehr hohe Einkommen gegen eins konvergieren. Bei der Flat-Rate ist dies intuitiv verständlich: jeder steuerpflichtige Euro unterliegt dem gleichen Steuersatz, während die durch den Grundfreibetrag induzierte Steuererminderung mit steigendem Einkommen relativ an Gewicht verliert. Beim T2008 gilt das gleiche Argument für jeden Euro Einkommen, der dem Spitzensteuersatz unterliegt.<sup>23</sup> Die geringeren Belastungen der unteren Progressionsbereiche verlieren ebenfalls mit steigendem Einkommen an relativem Gewicht.

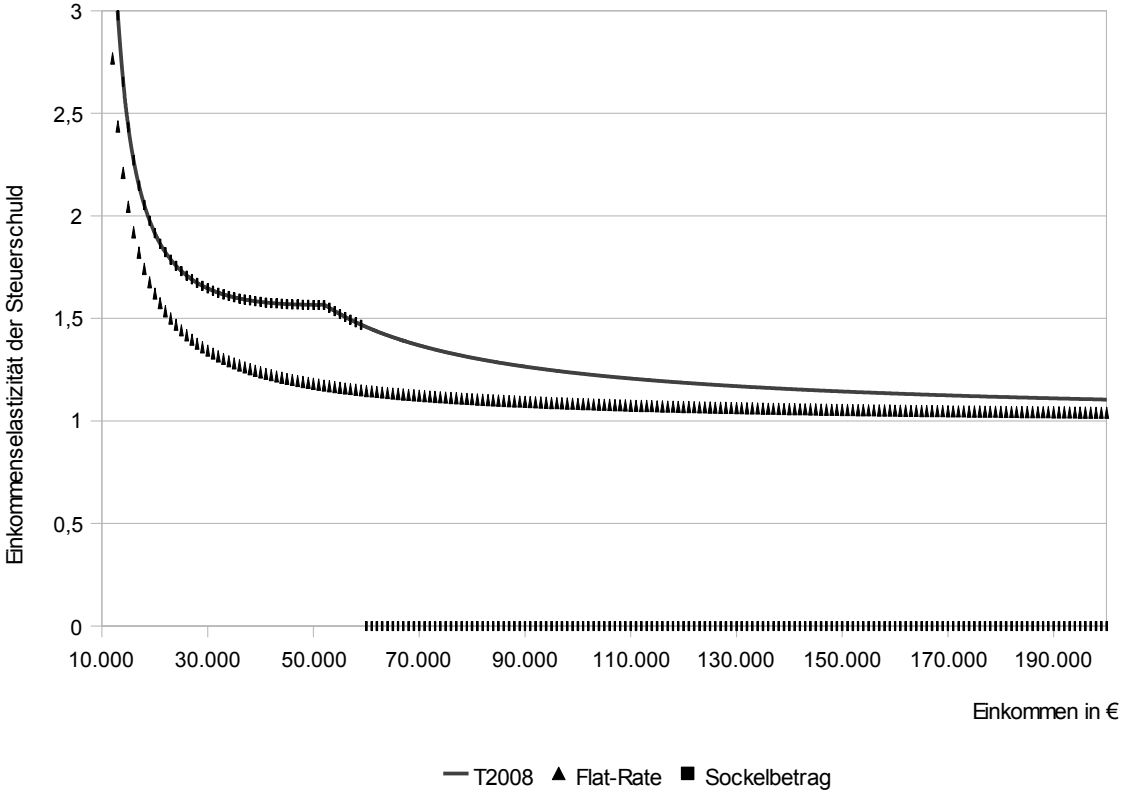
Es zeigt sich also, dass sich die beiden ersten Alternativen in der qualitativen Struktur der Einkommenselastizitäten nicht wesentlich unterscheiden. Mit Werten, die stets oberhalb von eins liegen, erfüllen beide die empirisch gestützte Forderung nach einem progressiven Verlauf. Die dritte Alternative unterscheidet sich qualitativ dagegen sehr von den ersten

---

<sup>22</sup>Als Faktor auf die Steuerschuld wirkt er sich gleichermaßen auf den Grenz- und den Durchschnittssteuersatz aus. In der Berechnung der Einkommenselastizität als Quotient aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz kürzt sich der Faktor heraus.

<sup>23</sup>Im T2008 gilt der Spitzensteuersatz von 45 % für Einkommen ab € 250 000. Einkommen zwischen € 52 152 und € 250 000 unterliegen einem flachen Satz von 42 %.

Abbildung 2.1: Einkommenselastizität bei verschiedenen Tarifstrukturen



Quelle: eigene Berechnungen

beiden, wie der Verlauf der Kurve „Sockelbetrag“ in Abbildung 2.1 zeigt. Bei den Berechnungen wurde ein Sockelbetrag von € 60 000 unterstellt. Bis zu diesem wurde der T2008 als maßgebend verwendet. Oberhalb des Sockelbetrags fällt die Elastizität von deutlich über eins auf Null ab.

In den obigen Überlegungen zur Umsetzung des Äquivalenzprinzips wurde implizit von exogen gegebener Struktur der Gemeindebevölkerung ausgegangen. Sieht ein Bürger seine Präferenzen in seiner Wohngemeinde aber nicht hinreichend berücksichtigt, z. B. weil er sich als Bezieher eines hohen Einkommens bezüglich der kommunalen öffentlichen Güter einem für ihn ungünstigen Preis-Leistungs-Verhältnis gegenüber sieht, und kann er dies nicht durch Ausübung seines Wahlrechts korrigieren, da seine Wünsche nicht mehrheitsfähig sind, wird er gegebenenfalls „mit den Füßen abstimmen“, indem er sich eine neue Gemeinde sucht. Berücksichtigt man diese Möglichkeit, ist die Gemeindestruktur nicht mehr exogen, sondern wird endogen vom Einkommen der Bürger beeinflusst. Würden einkommensunabhängige Steuerpreise erhoben, würden sich bei hinreichend großer Anzahl an Gemeinden ein Gleichgewicht mit homogener Bevölkerung in jeder Gemeinde einstellen. Hängt der Steuerpreis dagegen positiv vom Einkommen ab, hat der Bezieher eines hohen Einkommens stets den Anreiz, in Gemeinden mit hohem Durchschnittseinkommen zu ziehen. Der Grund liegt darin, dass einkommensabhängige Steuerpreise reiche Bürger überproportional und arme unterproportional an den Ausgaben beteiligen. Für ein gegebenes Angebot öffentlicher Güter zahlt der reiche Bürger in einer reichen Gemeinde daher weniger als in einer armen. Umgekehrt besitzt der arme Bürger stets den Anreiz, in eine Gemeinde mit hohem Durchschnittseinkommen zu ziehen, da er dort unterproportional an den Ausgaben partizipiert. Ohne weitere, korrigierende Mechanismen des Marktes käme so kein Gleichgewicht zustande, in dem keiner einen Anreiz zum Wegzug hat. Für die hier geführten Überlegungen ist von Bedeutung, dass eine kommunale Tarifstruktur um so mehr die Anreize zum Wegzug der Reichen und Nachzug der Armen setzt, je stärker die Progression ausfällt. Dieser Gesichtspunkt spricht eher für die zweite als die erste Alternative für eine Tarifstruktur. Auch ein Sockelbetrag kann so gerechtfertigt werden.

Ein weiteres Kriterium für die Tarifauswahl besteht ferner im Postulat der Wahrung

gleichwertiger Lebensverhältnisse, das in Art. 72 Abs. 2 GG seinen Niederschlag findet. Danach soll die Einnahmenausstattung und das Angebot an lokalen öffentlichen Gütern zwischen den Kommunen nicht zu stark differieren. Um die Höhe des Finanzausgleichs und die damit verbundene Abhängigkeit der Gemeinden von höheren föderalen Ebenen nicht zu groß werden zu lassen, sollten bereits die kommunalen Steuereinnahmen hinreichend ausgeglichen verteilt sein.<sup>24</sup> Eine progressive Tarifstruktur verstärkt nun die Streuung der Steuerkraft stärker als ein flacher Tarif oder ein Tarif mit Kappungsgrenze. Büttner (2003) schätzt für baden-württembergische Gemeinden in den Jahren 1989, 1992 und 1995, dass die interkommunalen Unterschiede im Durchschnittseinkommen pro Einwohner zu über doppelt so hohen Unterschieden in der durchschnittlich festgesetzten Einkommensteuer pro Einwohner führen (Elastizität 2,289). Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, der nach geltendem Recht den Gemeinden nach Maßgabe der Einkommensteuer ihrer Wohnbevölkerung, jedoch unter Berücksichtigung einer Kappungsgrenze, zugewiesen wird, verhält sich mit einer geschätzten Elastizität von 1,061 dagegen nur schwach überproportional zum Einkommen.

Schließlich sind auch administrative Überlegungen zu berücksichtigen. Ein Zuschlag auf die föderale Einkommensteuerschuld (Alternative 1) und ein flacher kommunaler Steuersatz auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Alternative 2) führen beide zu administrativem Mehraufwand, der aber bei einer kommunalen Einkommensteuer unumgänglich ist. So müssen insbesondere alle Erhebungsformen der Einkommensteuer, die an der Quelle erhoben und abgeführt werden (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer), nach Wohnort des Beziehers differenzierte Steuersätze berücksichtigen. Zudem ist eine zeitnahe Zuweisung der kommunalen Steuer an die jeweilige Gemeinde zu regeln und durchzuführen. Die zusätzliche Berücksichtigung eines Sockelbetrages dürfte hier aber zu einem zusätzlichen Mehraufwand führen, sobald ein Steuerpflichtiger mehrere Einkommensquellen mit Steuerabzug an der Quelle bezieht. Anders als Freibeträge (Sparerpausbetrag, Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag), die man problemlos auf mehrere Einkommensquel-

---

<sup>24</sup>Vgl. Döring und Feld (2005), die auch auf den Zielkonflikt zwischen ausgeglichenen Lebensverhältnissen und Berücksichtigung einer örtlich variierenden Nachfrage der Bürger nach öffentlichen Gütern hinweisen.

len aufteilen und bereits beim Quellenabzug berücksichtigen kann, entfaltet der Sockelbetrag ja erst *ab* einem bestimmten Einkommen seine Wirkung. Übersteigen z. B. die Einünfte eines Steuerpflichtigen zusammengenommen den Sockelbetrag, an mindestens einer der Quellen wird der Betrag hingegen unterschritten, bleibt nur die Veranlagung, um die richtige Höhe der Gemeindesteuer festzustellen. An der Quelle selbst bleibt nur die Möglichkeit, die Gemeindesteuer zunächst einmal einzubehalten und abzuführen, insoweit nicht bereits die Einkünfte an dieser Quelle den Sockelbetrag übersteigen. Korrekturen an der Gemeindesteuerhöhe, die sich erst über die Veranlagung, führen dann u. U. erst Jahre später zur Rückerstattung zu viel einbehaltener Gemeindesteuern. Auch die Gemeinden müsste Rücklagen bilden, um ein Polster für zu viel erhaltene und zurück zu erstattende Steuern zu haben. Zwar kommt es auch bei den anderen beiden Alternativen zu nachträglichen Änderungen der tatsächlichen Steuerschuld gegenüber der einbehaltenen Steuer. Diese liegen aber – im Verhältnis zum Aufkommen – der Größenordnung nach im Bereich der Korrekturen, die eine Veranlagung auch bei der föderalen Einkommensteuer mit sich bringt. Der Quellenabzug der Flat-Rate trifft die tatsächliche Gemeindesteuerschuld dabei noch etwas genauer als im Falle des Zuschlags zum T2008, weil z. B. Tarifglättungen durch das Ehegattensplitting, die über gemeinsam genutzte Freibeträge hinausgehen, nicht vorkommen.

Unter Abwägung der Vor- und Nachteile der drei Alternativen erscheint die Flat-Rate mit Grundfreibetrag eine vertretbare Zwischenlösung zu sein. Sie bringt administrativ den geringsten Zusatzaufwand mit sich und zeichnet sich bezüglich der Steuerlast durch die höchste Transparenz aus. Gleichzeitig erfüllt sie für alle Einkommen über dem Grundfreibetrag eine Einkommenselastizität der Steuerschuld von mehr als eins, wobei die Steuerkraftverteilung gleichmäßiger und der Anreiz zum Wegzug reicher Gemeindebürger geringer als bei der ersten Alternative ausfällt.

### **2.1.2 Kommunale Gewinnsteuer**

Eine kommunale Gewinnsteuer mit Hebesatzrecht erfüllt zunächst einmal die verfassungsmäßige Vorgabe des Art. 28 Abs. 2 GG. Ein Wegfall des Hebesatzrechtes würde ent-

sprechend eine Verfassungsänderung erfordern. Mit der kommunalen Gewinnsteuer wird der Forderung nach einem Bezug des kommunalen Steuersystems zur lokalen Wirtschaftskraft nachgekommen. Ferner dient sie dem Interessenausgleich zwischen Wohnbevölkerung und Unternehmen auf dem Gemeindegebiet. Dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz wird damit aber nur zum Teil entsprochen, da Unternehmen in der Gemeinde nicht zwangsläufig politisch repräsentiert werden. Im Unterschied zur Wohnbevölkerung besitzt das Unternehmen kein Wahlrecht und kann auf demokratischem Weg keinen Einfluss auf Höhe der Ausgaben und Steuern nehmen. Dem wird allerdings dann entgegengewirkt, wenn der Unternehmer (Einzelunternehmer oder Gesellschafter) in der Betriebsstätten-Gemeinde auch seinen Wohnsitz hat. Stehen Steuersatz und lokale öffentliche Güter aus Sicht eines Unternehmens in keinem angemessenen Preis-Leistungs-Verhältnis, bleibt nur die Verlagerung der Betriebsstätte in eine andere Gemeinde. Diesem „Druckmittel“ stehen aber die hohe Fixkosten einer Betriebsstättenverlagerung gegenüber.

Dem Äquivalenzprinzip kann mit einer kommunalen Gewinnsteuer entsprochen werden, insoweit die Gemeinde in entsprechendem Maße öffentliche Güter bereitstellt, die den Unternehmen als Vorleistungen für ihre Produktion dienen. Stellt man sich die lokalen öffentlichen Vorleistungen als Produktionsfaktor vor, so geht die darauf entfallende Rente in den Unternehmensgewinn ein. Über die kommunale Gewinnsteuer beteiligt sich die Gemeinde quasi an diesem Gewinn. Daneben können aber auch Renten firmenspezifischer Produktionsfaktoren, z. B. in Form von Patenten oder einer günstigen geographischen Lage, Gewinnbestandteil sein. Auf diese greift die Gemeindesteuer ebenfalls zu, ohne dass hierfür Ausgaben seitens der Gemeinde getätigt werden mussten. Andererseits erlaubt es ein interkommunaler Steuerwettbewerb nicht, die Steuersätze zu hoch zu setzen. Die Kosten der Grenzinvestition in ein öffentliches Gut für den Unternehmenssektor, die idealerweise dem so induzierten Grenzertrag aller Unternehmen auf dem Gemeindegebiet entsprechen sollte, können daher auch nicht vollständig wegbesteuert werden. Zusammengefasst greift eine kommunale Gewinnsteuer auf den gemeindeinduzierten Gewinnanteil mit einem für die Kostendeckung zu niedrigen Steuersatz zu, gleichzeitig aber auch auf firmenspezifische Gewinnbestandteile, denen keine Gemeindeausgaben entgegenstehen. Im Einzelfall wird die kommunale Gewinnsteuer daher sicherlich nicht die richtigen

Steuerpreise in dem Sinne setzen können, dass gemeindebedingter Mehrgewinn des Unternehmens und Gemeindesteuern übereinstimmen. Als Instrument zur Umsetzung der gruppenmäßigen Äquivalenz kann die kommunale Gewinnsteuer dennoch geeignet sein.

Dem Fiskalziel kann durch eine kommunale Gewinnsteuer nur bedingt entsprochen werden. Gewinne sind zwangsläufig konjunkturanfällig. Um so bedeutender ist es, dass eine kommunale Gewinnsteuer den Kreis der Steuerpflichtigen nicht zu eng definiert. Wie auch das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz und das Ziel der Neutralität erfordert dies eine Ausdehnung der Steuerpflicht auf alle im ökonomischen Sinne unternehmerisch Tätigen. Neben den Gewerbetreibenden sind daher grundsätzlich auch Selbständige, Land- und Forstwirte sowie gegebenenfalls auch Vermieter und Verpächter zu berücksichtigen. Mit einer in diesem Sinne weit gefassten Bemessungsgrundlage kann eine kommunale Gewinnsteuer auch eine höherer Aufkommenselastizität bei steigendem Sozialprodukt erreichen als die geltende Gewerbesteuer. Letztere weist nach Berechnungen von Fuest und Thöne (2005) für den Zeitraum von 1972 bis 2002 Aufkommenselastizitäten von stets weniger als Eins auf, was die schlechte Dauerergiebigkeit dieser Gemeindesteuerquelle belegt.<sup>25</sup>

Für die Forderung nach Neutralität der Besteuerung ist wichtig, inwieweit bereits die föderale Gewinnsteuer dieses Ziel erfüllt. Im Falle einer gleichzeitigen Reform beider Besteuerungsebenen sollte die föderale Ebene das Ziel hinreichend berücksichtigen, so dass die kommunale Bemessungsgrundlage weitestgehend an der föderalen anknüpfen kann. Gewinnermittlung der Steuerpflichtigen und Prüfung durch die Finanzverwaltung müssen so nicht doppelt erfolgen, was im Sinne einer praktischen und kostengünstigen Erhebung ist.

---

<sup>25</sup>Berechnungsgrundlage sind Stützperioden von 10 Jahren. Die Spanne der berechneten Elastizitäten liegt zwischen 0,48 (in der Dekade von 1988-1997) und 0,96 (1981-1990). Die letzte berechnete Elastizität beträgt 0,71 (1993-2002).



### 2.1.3 Ertragsunabhängige Elemente in einer kommunalen Wirtschaftssteuer

In der politischen wie auch in der wissenschaftlichen Diskussion um eine Reform der Gemeindesteuern finden sich verschiedentlich Forderungen nach ertragsunabhängigen Elementen in der Bemessungsgrundlage einer kommunalen Wirtschaftssteuer. Als Hauptargument wird die Konjunkturanfälligkeit der aktuellen Gewerbesteuer angeführt. Wie bereits argumentiert wurde, kann dem zumindest teilweise durch eine Verbreiterung der personellen Bemessungsgrundlage entgegengewirkt werden, was zudem der Neutralität der Besteuerung und dem Interessenausgleich dienlich wäre. Die Hinzurechnung ertragsunabhängiger Elemente zur Bemessungsgrundlage erscheint hier weniger zielführend. Die so erreichte Substanzbesteuerung könnte gerade in konjunkturschwachen Phasen zur Insolvenz eines Unternehmens führen, das ansonsten am Markt bestehen könnte.<sup>26</sup> Damit würden dann sämtliche Steuerzahlungen des betroffenen Unternehmens wegbrechen. Desweiteren muss gefragt werden, auf wessen Schultern das Risiko konjunktureller Schwankungen sinvollerweise getragen werden sollte. Durch Ansiedlung verschiedener Wirtschaftszweige, als Ergebnis guter kommunaler Wirtschaftspolitik, kann sich die Gemeinde sicherlich eher gegen überproportionale Schankungen absichern als das einzelne Unternehmen. Mit einer Substanzbesteuerung wird aber gerade das Risiko der Konjunkturanfälligkeit von den Gemeinden auf die Unternehmen abgewälzt, und damit, um im Bild zu bleiben, von schmalen auf noch schmalere Schultern.<sup>27</sup>

Mit dem Äquivalenzprinzip erscheint die Begründung ertragsunabhängiger Elemente in einer kommunalen Wirtschaftssteuer ebenfalls nicht zu gelingen. Insoweit Unternehmen tatsächlich von lokalen öffentlichen Gütern profitieren, sollte sich das auch in ihrem Gewinn positiv niederschlagen. Die darauf entfallende Gemeindesteuer ist grundsätzlich gerechtfertigt, wie bereits argumentiert wurde. Ein Zugriff auf z. B. Zinsen, Pachten, oder Fremdkapitalzinsen beim Schuldner kann so aber nicht begründet werden. Eine äquivalenztheoretisch fundierte Substanzbesteuerung liegt dagegen in verschiedenen Aus-

---

<sup>26</sup>Vgl. Döring und Feld (2005).

<sup>27</sup>Vgl. Fuest und Thöne (2005, S. 106).

gestaltungen einer Grundsteuer vor. Hier liegt ein unmittelbarer Bezug zur Gemeinde vor, in dem das besteuerte Grundstück liegt. Da eine Grundsteuer aber nicht ausschließlich von den Unternehmen einer Gemeinde zu zahlen sein sollte, macht es wenig Sinn, sie unter die kommunale Wirtschaftssteuer zu subsumieren.

Eine Hinzurechnung bestimmter Ausgaben ist nur dann nötig, wenn auf diesem Wege Gewinne zwecks Umgehung der kommunalen Wirtschaftssteuer umdeklariert werden (income shifting). Das ist bei höheren als marktüblichen Zinszahlungen meist der Fall, da sie beim Empfänger i. d. R. zu keiner kommunalen Wirtschaftssteuer herangezogen werden. Unterliegen Mieten und Pachten beim Empfänger ebenfalls einer kommunalen Wirtschaftssteuer, entsteht durch eine zusätzliche Hinzurechnung beim Schuldner dagegen eine Doppelbesteuerung und -belastung. Wann eine Umdeklarierung von Einkünften im Einzelnen zu korrigieren ist, hängt von der Systematik des gesamten Steuersystems ab.

#### **2.1.4 Grundsteuer**

Inwiefern eine Grundsteuer die Anforderungen an eine rationale Gemeindesteuer zu erfüllen vermag, hängt von ihrer konkreten Ausgestaltung ab. Je nach Anknüpfungspunkt kann durch sie ein Interessenausgleich verschiedener Gruppen in einer Gemeinde erfolgen. So sprechen einige identifizierbare Kosten, die der Gemeinde durch Art und Umfang der Flächennutzung entstehen, für eine entsprechende Berücksichtigung in der Bemessungsgrundlage. Fuest und Thöne (2003) nennen als Ursache derartiger Kosten die zunehmende Versiegelung der Grundstücke, mit der Störungen in Grundwasserneubildung und Bodenfunktion einhergehen, die mit flächenintensiver Bebauung schwieriger werdende Abfallentsorgung auf dem Gemeindegebiet und die kostenintensiven Maßnahmen zur Erhaltung der auf „Restgebiete“ beschränkten lokalen Erholungsflächen.

Für die Berücksichtigung von Bodenwerten in der Bemessungsgrundlage einer kommunalen Grundsteuer spricht zunächst, dass im Bodenwert die Lagegunst und somit auch die darin enthaltene kommunale Leistung zum Ausdruck kommt.<sup>28</sup> Ein kommunaler Zugriff

---

<sup>28</sup>Vgl. Fuest und Thöne (2005, S. 58). Z. B. weist Brasington (2002) für den U.S.-Staat Ohio statistisch signifikant nach, dass sich die Qualität der lokalen öffentlichen Schulen im Verkaufspreis für Häuser

auf den in Grundstückswerten kapitalisierten Wert lokaler öffentlicher Güter dient dann der Erfüllung des Äquivalenzprinzips in der gruppenbezogenen Variante.

Eine rationale Grundsteuer sollte nun sowohl die Flächennutzung als auch Bodenwerte in der Bemessungsgrundlage berücksichtigen. Die praktische Umsetzbarkeit wird dabei umso schwieriger, je mehr Kategorien der Flächennutzung berücksichtigt werden. Eine Hohe Anzahl an Kategorien dient aber andererseits der genaueren Umsetzung der fiskalischen Äquivalenz. In Ermangelung hinreichend vieler Transaktion zur Marktpreisfindung in allen Gemeinden, kann es sinnvoll sein, Bodenwerte über Bodenrichtwerte abzubilden. Deren zeitnahe Aktualisierung durch entsprechende Gremien bringt ebenfalls administrativen Aufwand mit sich, ist aber zur Erfüllung des Fiskalziels, genauer für eine höhere Einkommenselastizität, unabdingbar. Die Konjunkturabhängigkeit einer Grundsteuer kann als relativ gering angesehen werden, da es sich um eine Sollertragssteuer handelt.

## 2.2 Gemeindefinanzierung in der ZGS

Auf Basis des zuvor beschriebenen Kriterienrasters wurden grundlegende Anforderungen an ein kommunales Steuersystem herausgearbeitet und auf eine kommunale Einkommensteuer und eine kommunale Gewinnsteuer übertragen. Vor diesem Hintergrund wird nun die kommunale Ebene der ZGS entwickelt. Dabei wird insbesondere auf das detaillierte Zusammenspiel des Steuersystems im Gesamten eingegangen. Ausgangspunkt sind stets die Elemente der föderalen Besteuerungsebene. Soweit möglich, knüpfen die kommunalen daran an. Ein wichtiger Grundsatz bildet dabei die Beibehaltung der Neutralitätseigenschaften des Steuersystems auf föderaler Ebene. Hierunter fallen insbesondere die Investitions-, Finanzierungs- und Rechtsformneutralität. Gleichzeitig soll auf die praktische Umsetzbarkeit geachtet werden. Auf bestehende Erhebungstechniken und Rechtsgrundlagen wird dabei zurückgegriffen, soweit dies im Einklang mit den übergeordneten systematischen Zielen steht.

Die Gemeindefinanzierung aus Steuermitteln soll in der ZGS durch die folgenden vier

---

kapitalisiert.

Hauptsäulen sichergestellt werden:

- Betriebsstättenbezogene Gemeindesteuer auf den zinsbereinigt ermittelten Unternehmensgewinn mit Hebesatzrecht (kommunale Gewinnsteuer).
- Wohnortbezogener Gemeindeanteil an der Einkommensteuer mit Hebesatzrecht (kommunale Bürgersteuer).
- Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer, der nach Maßgabe wirtschaftskraftbezogener Größen gemeindescharf verteilt wird.
- Reformierte Grundsteuer mit Hebesatzrecht.

Als einzige der drei mit Hebesätzen versehenen Hauptsäulen besitzt die kommunale Bürgersteuer keine direkte Anknüpfung im bestehenden Kommunalsteuersystem. Das Hebesatzrecht der Gemeinden beschränkt sich derzeit auf die so genannten Realsteuern, also die Grundsteuern (A und B) sowie die Gewerbesteuer als gewinnbezogene gemeindliche Steuerquelle. Auch ein Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer existiert bereits. Er wird nach einem im Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzreformgesetz, GemFinRefG) definierten Schlüssel zunächst auf die einzelnen Bundesländer (§ 5a GemFinRefG) und anschließend auf die Gemeinden (§ 5b GemFinRefG) verteilt. Im folgenden werden die vier Säulen und ihr Zusammenspiel näher beschrieben. Das Hauptaugenmerk liegt dabei auf den ersten dreien, während die Grundsteuer nur kurz angesprochen wird.

### **2.2.1 Die kommunale Gewinnsteuer**

Die kommunale Gewinnsteuer greift im wesentlichen auf die gleiche Gewinngröße zu wie die föderale Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Ermittelt ein Unternehmen seinen Gewinn zinsbereinigt, greift dies auch auf die kommunale Bemessungsgrundlage durch. Trotz konzeptioneller Übereinstimmung von föderaler und kommunaler Bemessungsgrundlage

sind bestimmte Korrekturen systematisch erforderlich. Sie haben ihre Ursache in territorialen Abgrenzungen oder in unterschiedlichen Konzepten der Verhinderung von Doppelbesteuerung bei verschachtelten Unternehmen. Hierauf wird in Abschnitt 2.2.1.1 detailliert eingegangen.

Den Gemeinden wird weiterhin ein Hebesatzrecht eingeräumt, so dass es zu regional unterschiedlichen (kumulierten) Gewinnsteuersätzen kommen kann. Im Gemeindedurchschnitt sollte die steuerliche Belastung entnommener Gewinne, die der kommunalen und föderalen Gewinnsteuer sowie der Entnahmesteuer unterlagen, im Bereich des Spitzensteuersatzes des progressiven Einkommensteuertarifs liegen. Äquivalenztheoretisch betrachtet ist eine solche Angleichung der Steuerlast nicht gerechtfertigt und ergibt sich, wenn überhaupt, zufällig. Hintergrund der Forderung ist die Vermeidung von Anreizen zur Umdeklaration von Gewinnen in Arbeitseinkommen oder umgekehrt (income shifting).

Die gesetzliche Umsetzung erfolgt auf Basis des geltenden Gewerbesteuergesetzes, welches zu diesem Zweck weiterentwickelt bzw. angepasst wird. Die konzeptionell bedeutenden Änderungen werden in 2.2.1.1 beschrieben.

### **2.2.1.1 Änderungen im Gewerbesteuergesetz**

Das Gewerbesteuergesetz (GewStG) wird zu einem neuen Gemeindegewerbesteuersteuergesetz (GemWiStG) umfunktioniert. Die geänderte Bezeichnung des Gesetzes trägt der personellen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage Rechnung, die in der Einbeziehung der selbständig Tätigen im Sinne des § 18 des Einkommensteuergesetzes liegt. Im Vergleich zur geltenden Gewerbesteuer erfährt der Steuergegenstand – bisher ausschließlich der Gewerbebetrieb – in § 2 GemWiStG eine entsprechende Erweiterung um den „Betrieb freiberuflicher Art“. Für Vermieter und Verpächter sieht die ZGS eine Option vor, sich einkommensteuerrechtlich wie ein Gewerbebetrieb behandeln zu lassen. Auf diese Weise können auch Bezieher von Vermietungs- und Verpachtungseinkünften die zinsbereinigte Gewinnermittlung sowie die sondertarifizierte Thesaurierung in Anspruch nehmen. Wird diese Option wahrgenommen, unterliegen diese Einkünfte ebenfalls der Gemeindegewer-

schaftssteuer.<sup>29</sup>

Von der Steuerbefreiung einzelner Branchen oder Unternehmen, wie sie § 3 GewStG vorsieht, wird in der Gemeindegewerbesteuer grundsätzlich abgesehen.<sup>30</sup> Einige Nummern der Vorschrift entfallen im GemWiStG daher. Der pauschale Wegfall des gesamten § 3 GewStG wäre jedoch zu voreilig. Vielmehr bedarf jede einzelne Ausnahme der genauen Überprüfung, bevor sie gestrichen werden kann, was den Rahmen dieser Arbeit jedoch sprengen würde.<sup>31</sup> Im Gegensatz hierzu sollten all jene Ausnahmen nicht auf der Ebene des Gemeindegewerbesteuergesetzes gestrichen werden, die lediglich die Steuerbefreiung in Einkommen- oder Körperschaftsteuer nachzeichnen. Die Sinnhaftigkeit der jeweiligen Steuerbefreiung sollte auf der föderalen Besteuerungsebene erörtert werden. Wird sie dort bejaht, erfordert das Ziel grundsätzlich gleicher Bemessungsgrundlagen bei föderaler und kommunaler Unternehmensbesteuerung auch die explizite Befreiung in der Gemeindegewerbesteuer. Denn in der föderalen Bemessungsgrundlage, an der der § 7 GemWiStG anknüpft, sind die zu befreienden Gewinne noch enthalten.

Sachlich kommt es zu keiner Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Vielmehr wird sie, soweit möglich, jener der Ertragsteuer angepasst. Das bedeutet insbesondere, dass die zinsbereinigte Bemessungsgrundlage auch für die neue Gemeindegewerbesteuer gilt. Ertragsunabhängige Elemente sind nicht mehr hinzuzurechnen. Desweiteren wird die Abgrenzung von steuerpflichtigen Erträgen aus Streubesitz gegenüber steuerfreien Schach-

---

<sup>29</sup>Von der – ökonomisch durchaus gerechtfertigten – Erweiterung der Steuerpflicht auf Land- und Forstwirte im Sinne des § 13 EStG wird in der hier beschriebenen gesetzlichen Umsetzung abgesehen. Sie könnte aber analog zu der Einbeziehung selbständig Tätiger erfolgen. In diesem Zusammenhang müsste allerdings die Grundsteuer, der neben Grundstücken auch die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Satz 1 Nr. 1 des Grundsteuergesetzes) unterliegen, überdacht und angepasst werden. Im Zuge einer – zu begrüßenden – Reform der Grundsteuer, welche die Sonderstellung der Land- und Forstwirtschaft beseitigt, sollte der Kreis der Steuerpflichtigen der Gemeindegewerbesteuer dann entsprechend erweitert werden.

<sup>30</sup>Die Befreiungen des § 3 GewStG lassen keine steuerrechtliche Systematik erkennen (Glanegger et al., 2006, § 3, Rn 1). Aus ökonomischer Sicht verletzen die Ausnahmen das Äquivalenzprinzip (Döring und Feld, 2005).

<sup>31</sup>Beispiele für den gesicherten Wegfall sind Nr. 7 (Hochsee- und Küstenfischerei), Nr. 13 (private Schulen) und Nr. 23 (Unternehmensbeteiligungsgesellschaften).

telerträgen des geltenden Gewerbesteuergesetzes aufgegeben (gewerbesteuerliches Schachtelprivileg). An ihre Stelle tritt die ertragssteuerliche Differenzierung nach steuerpflichtigen Erträgen aus Beteiligungen, welche im Umlaufvermögen gehalten werden, und steuerfreien Erträgen aus Beteiligungen, die im Anlagevermögen gehalten werden. Die Gemeindewirtschaftssteuer folgt damit der geänderten Bemessungsgrundlage des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes.

Die Eigenschaft als Objektsteuer bleibt erhalten. Das bedeutet, dass der Anknüpfungspunkt für die Erhebung der Gemeindewirtschaftssteuer der Betrieb<sup>32</sup> ist. Als Bestandteil des Gesamtreformvorschlags „Zinsbereinigte Gewinnsteuer“ wird auch hier das Ziel verfolgt, eine systematisch konsistente Umsetzung einer zinsbereinigten Unternehmensbesteuerung in das deutsche Steuerrecht zu implementieren, wobei nur die systematisch notwendigen Änderungen vorgenommen werden. Eine Abkehr von der kommunalen Istertragsbesteuerung in Form einer Objektsteuer ist zwar denkbar, z. B. durch Abschaffung der Gewerbesteuer und Erweiterung des Einkommen- und des Körperschaftsteuergesetzes um eine kommunale Besteuerungsebene. Der zusätzliche Regelungsaufwand in diesen Gesetzen erscheint aber unnötig, insoweit auf die existierende Struktur der Gewerbesteuer zurückgegriffen werden kann. Zudem erlaubt eine Objektsteuer den direkten Zugriff auf den Ertrag des Betriebs einer Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft). Dies kann administrative Vorteile bei der gemeindescharfen Aufteilung der gewinnsteuerpflichtigen Einkünfte eines Steuerpflichtigen haben, wenn er an mehreren Mitunternehmerschaften beteiligt ist. Denn Steuerpflichtiger der Einkommen- oder Körperschaftsteuer ist nicht die Mitunternehmerschaft selbst - sie ist lediglich Gewinnermittlungssubjekt - , sondern der einzelne Gesellschafter (Mitunternehmer), sofern er eine natürliche oder juristische Person ist. Eine kommunale Besteuerung von Unternehmensgewinnen über die Einkommen- und die Körperschaftsteuer müsste also indirekt über die steuerpflichtigen Gesellschafter erfolgen, wobei der Ort des Betriebs maßgeblich für den Steuersatz ist. Dem steuerpflichtigen Gesellschafter wird ein Gewinn zugerechnet, der aus verschiedenen wirtschaftlich eigenständigen Unternehmen stammt, die gegebenenfalls in unterschiedlichen Gemeinden

---

<sup>32</sup>Gemäß § 2 GemWiStG umfasst der Betriebsbegriff den „Gewerbebetrieb“ sowie den „Betrieb freiberuflicher Art“.

sitzen. Gemeindespezifische Steuersätze erfordern nun die Zerlegung dieser beim Gesellschafter konsolidierten Gewinngröße zwecks gemeindespezifischer Besteuerung. Die Zerlegung müsste unter Berücksichtigung der auf Ebene der jeweiligen Mitunternehmerschaft gesondert ermittelten Gewinne und der entsprechenden Beteiligungsverhältnisse erfolgen. Dabei müssten auch Schachtelbeteiligungen Beachtung finden. Der Objektsteuercharakter der Gemeindegewinnsteuer erlaubt auch einen unternehmensspezifischen und somit potentiell gemeindeschaffen Verlustvortrag. Bei konsolidierter Behandlung im Rahmen der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage des steuerpflichtigen Gesellschafters hingegen müsste ein vorzutragender Verlust ebenfalls gemeindespezifisch festgestellt werden, um unterschiedliche kommunale Gewinnsteuersätze berücksichtigen zu können. Solange die Gemeinden das Recht auf verschiedene Gewinnsteuersätze inne haben, liegt in der Umsetzung der kommunalen Gewinnsteuer im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, zumindest aus administrativer Sicht, kein Vorteil.<sup>33</sup>

Das geltende Gewerbesteuerrecht knüpft bei der Bestimmung des steuerpflichtigen Gewerbeertrags am einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinn an und korrigiert diesen über bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen. Die Korrekturen haben ihre Ursache zum Teil in der gemeindeschaffen Abgrenzung der Gewerbesteuer und in der Sicherstellung des Aufkommens, zum Teil aber auch in einer unterschiedlichen konzeptionellen Ausrichtung der Bemessungsgrundlage. Insbesondere enthält der Gewerbeertrag gewinnunabhängige Größen, die - dem objektiven Nettoprinzip folgend - nicht Bestandteil des einkommensteuerlichen Gewinns sind. Die Beibehaltung der Objektsteuereigenschaft einer kommunalen Gewinnsteuer im konsistenten System einer zinsbereinigten Unternehmensbesteuerung rechtfertigen Korrekturen der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage, die in der Abgrenzung der gemeindeschaffen Zuteilung begründet liegen, nicht jedoch solche, welche die konzeptionelle Ausrichtung betreffen. Die generelle Steuerpflicht oder Steuerfreiheit bestimmter Gewinnanteile darf über Hinzurechnungen oder Kürzungen nicht tangiert werden. Als Objektsteuer unterliegen Kapital- und Personengesellschaften sowie Einzelunternehmen und Betriebe selbständig Tätiger der Gemeindegewinnsteuer.

---

<sup>33</sup>Ohne differenzierte Steuersätze reduziert sich die kommunale Gewinnsteuer auf einen prozentualen *Gemeindeanteil* an der (föderalen) Gewinnsteuer.



Steuersubjekt sind somit Betriebe unterschiedlicher Rechtsformen. Auch hierauf muss bei den Hinzurechnungen und Kürzungen geachtet werden.

Die wesentlichen Änderungen in der Gewerbesteuer zur Anpassung der Bemessungsgrundlage an das System der zinsbereinigten Gewinnermittlung sind in den §§ 7,8 und 9 GewStG vorzunehmen, die im folgenden beschrieben werden. Ausgangspunkt der Änderungen ist das Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), zuletzt geändert durch das Jahresteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150). Ist die veränderte Fassung des Gesetzes gemeint, wird vom Gemeindegewerbesteuersteuergesetz (GemWiStG) gesprochen.

Der Objektsteuercharakter einerseits und die gemeindebezogene Ausrichtung andererseits erfordert eine eigenständige Gewinnermittlung der Gemeindegewerbesteuer in dem Sinne, dass die Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer in einigen Punkten korrigiert werden muss. Der betriebsbezogen zu ermittelnde Gewinn wird dazu zunächst nach den Vorschriften des EStG bzw. KStG bestimmt. Dieser grundlegenden Systematik des geltenden GewStG folgt auch die Gemeindegewerbesteuer in § 7 GemWiStG. Im Kontext der ZGS ergibt sich für bilanzierende Unternehmen, dass Betriebsausgaben begründende Schutzzinsen bereits nicht mehr Bestandteil des Betriebsertrags nach § 7 GemWiStG sind, die Zinsbereinigung somit automatisch auf die Gemeindesteuer durchgreift. Gewinnteile, die nach § 8b KStG nF bzw. der analogen Regelung in § 3 Nr. 40 EStG nF steuerfrei und daher außerbilanziell zu korrigieren sind, mindern auch den Betriebsertrag der Gemeindegewerbesteuer (Schachtelprivileg). § 7 Satz 3 GemWiStG stellt das klar. Damit zeichnet die Gemeindegewerbesteuer die Steuerfreiheit von Erträgen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die im Anlagevermögen gehalten werden, exakt nach. Wegen des in Einkommen- und Körperschaftsteuer analog geforderten Bilanzierungskriteriums (Halten im Anlagevermögen) gilt die Steuerfreiheit unabhängig davon, ob das haltende Unternehmen ein Personenunternehmen (Personengesellschaft oder Einzelunternehmen) oder eine Kapitalgesellschaft ist. Auf diese Weise wird für langfristige Beteiligungen an Kapitalgesellschaften eine durch Schachtelbeteiligungen

entstehende Doppel- oder Mehrfachbelastung ökonomischer Gewinne verhindert.<sup>34</sup>

Bei Personengesellschaften trennt die ZGS strikt zwischen der betrieblichen Ebene - der Mitunternehmerschaft - und der persönlichen Ebene des Gesellschafters. Dieser Trennung wird bereits im geltenden Recht durch den Begriff des Mitunternehmeranteils Rechnung getragen. Die Veräußerung eines solchen Mitunternehmeranteils berührt im System der ZGS das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nicht und kann daher unabhängig von den Vorgängen auf betrieblicher Ebene gesehen werden, analog zum Verkauf eines verbrieften Anteils an einer Kapitalgesellschaft. Die Trennung der Ebenen spiegelt sich auch in den Einkunftsarten der ZGS wider: gewerbliche Einkünfte werden ausschließlich über die betriebliche Ebene erzielt (§ 15 EStG nF), während Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen - wiederum analog zur Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften - Einkünfte aus Kapitalvermögen begründen.<sup>35</sup> Ist die Mitunternehmerin eine Kapitalgesellschaft, sind Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen steuerfrei. Das gleiche gilt für die Veräußerung von *Teilen* eines Mitunternehmeranteils. Solche Veräußerungsgewinne sind damit auch nicht Bestandteil des Betriebsertrags im Sinne von § 7 GemWiStG. Es sei angemerkt, dass – im Unterschied zur Personengesellschaft – das Einzelunternehmen nicht derart vom Einzelunternehmer zu trennen ist. Die Möglichkeit, einen Anteil am Einzelunternehmen zu veräußern, besteht nicht. Es kann nur der gesamte Betrieb oder ein Teilbetrieb veräußert werden. Die Veräußerung findet daher stets auf betrieblicher Ebene statt. Einkommensteuerlich erhöht ein Veräußerungsgewinn den Gewinn des personenbezogenen Unternehmens<sup>36</sup> und somit

---

<sup>34</sup>Gewinne bis zur Höhe eines marktüblichen Zinssatzes auf das eingesetzte Eigenkapital werden durch die zinsbereinigte Bemessungsgrundlage vor einer Besteuerung auf Unternehmensebene geschützt. Würden die genannten Beteiligungen zu steuerpflichtigen Erträgen führen, würden sie im Gegenzug Schutzzinsen generieren. Trotz Steuerpflicht blieben Erträge bis zu einer marktüblichen Rendite somit von einer Mehrfachbelastung auf Unternehmensebene verschont.

<sup>35</sup>§ 16 EStG nF weist Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen den Kapitaleinkünften zu.

<sup>36</sup>Das personenbezogene Unternehmen ist wesentlicher Bestandteil der (weitestgehende) rechtsformneutralen Besteuerung innerhalb der ZGS. Seinen steuerrechtlichen Niederschlag findet es im durch die ZGS zu reformierenden Einkommensteuergesetz. Es umfasst die Gewinne aller transparent besteuerten Un-

die Gewinneinkünfte des steuerpflichtigen Unternehmers. Auf Ebene der Gemeindefischschaftssteuer erhöht der Veräußerungsgewinn den Betriebsertrag.

Nach geltendem Recht stellen Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe von Mitunternehmeranteilen auf Ebene des Gesellschafters Gewerbeeinkünfte dar (§ 16 EStG). § 7 Satz 2 GewStG rechnet sie sogar dem Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft zu, soweit die Veräußerungsgewinne nicht unmittelbar natürlichen Personen als Mitunternehmer zuzurechnen sind. Ist demnach eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft Mitunternehmerin und veräußert sie ihren Anteil, sind die Veräußerungsgewinne bei der Mitunternehmerschaft gewerbesteuerpflichtig. Beruht der Veräußerungsgewinn darauf, dass der Barwert der erwarteten zukünftigen Gewinne des Unternehmens den Buchwert seines Betriebsvermögens übersteigt, entsteht aus ökonomischer Sicht grundsätzlich eine doppelte gewerbesteuerliche Belastung unternehmerischer Gewinne. Denn diese werden, wenn sie als laufende Gewinne anfallen und so die erworbenen stillen Reserven aus Sicht des Käufers realisieren, erneut der Gewerbesteuer unterworfen. Diese grundsätzliche Doppelbesteuerung wird dadurch gemindert, dass der Käufer den Veräußerungsgewinn des Verkäufers in einer Ergänzungsbilanz aktiviert und abschreibt.<sup>37</sup> Die fehlende zinsbereinigte Bemessungsgrundlage führt im geltenden Recht dabei aber zu Zinsnachteilen, die sich aus der über mehrere Veranlagungszeiträume verteilten Abschreibung ergeben. Die gewerbesteuerliche Doppelbelastung kann so nicht vollständig beseitigt werden. Im Übrigen schmälert die Hinzurechnung des Veräußerungsgewinns zum Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft auch den Anteil am Nachsteuergewinn derjenigen Mitunternehmer, die den hinzugerechneten Veräußerungsgewinn nicht ausgelöst haben, was gegebenenfalls

---

ternehmen und Unternehmensteile einer einkommensteuerpflichtigen natürlichen Person. Hierzu zählen das Einzelunternehmen, Mitunternehmeranteile, Anteile einer transparent besteuerten GmbH sowie auf Antrag als Gewinneinkunft besteuerte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

<sup>37</sup>Die Abschreibung wirkt sich sowohl auf die einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage des Gesellschafters als auch auf die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage des Betriebs aus (Kußmaul, 2005, S. 97f). Vgl. auch Kußmaul (2005, S. 432) für eine schematische Darstellung der additiven Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung individueller Ergebnisse aus Ergänzungs- und Sonderbilanzen der Gesellschafter.

Ausgleichszahlungen erforderlich macht.<sup>38</sup>

Weder die kommunale (Gemeindefortschaftssteuer) noch die föderale (Einkommensteuer) Besteuerungsebene der ZGS rechnen Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen der betrieblichen Sphäre der Mitunternehmerschaft zu. Ist der erwerbende (eventuell neue) Mitunternehmer selbst ein bilanzierendes Unternehmen, darf ein entsprechender Posten weder zu steuerlichen Abschreibungen, noch zu Schutzzinsen führen. Aktiviert das erwerbende Unternehmen den Mitunternehmeranteil zu Anschaffungskosten, also inklusive eines Geschäfts- und Firmenwertes (=Veräußerungsgewinn des Verkäufers), ist dies unschädlich, da Mitunternehmeranteile kein schutzbedürftiges Eigenkapital darstellen und demnach keine Schutzzinsen generieren. Abschreibungen auf diesen Bilanzposten (Teilwertabschreibungen) können ertragsteuerlich ebenfalls nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden. Indem die Gemeindefortschaftssteuer an der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung anknüpft, folgt sie dieser Systematik.

Wird der gesamte *Betrieb* oder ein *Teilbetrieb* einer Mitunternehmerschaft oder eines Einzelunternehmens veräußert, ist zwangsläufig die betriebliche Ebene tangiert, da das Betriebsvermögen verschwindet oder um den veräußerten Teilbetrieb reduziert wird. Die Behandlung eines Veräußerungsgewinns, der durch Aufdecken stiller Reserven in der Steuerbilanz entsteht, ist aus ökonomischer Sicht davon abhängig, ob der Käufer den (Teil-)Betrieb zu alten Buchwerten weiterführt oder mit den höheren Anschaffungskosten aktiviert, ob er also den Teil des Kaufpreises, der die Buchwerte des gekauften (Teil-)Betriebs übersteigt, als Geschäfts- und Firmenwert zu aktivieren hat. Falls ja, sorgt die Kombination aus Abschreibungen und Schutzzinsen auf diesen Bilanzposten dafür, dass der Käufer dem Barwert nach genau so viel Anrechnungspotenzial auf die Gemeindefortschaftssteuer erwirbt, wie der Verkäufer Veräußerungsgewinn erzielt.<sup>39</sup> Entsprechend ist letzterer der Gemeindefortschaftssteuer zu unterwerfen. Das gleiche gilt im Übrigen auch für die ertragsteuerliche Ebene: aus der Aktivierung des Geschäfts- und Firmenwerts beim Käufer folgt notwendigerweise die steuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinns

---

<sup>38</sup>Vgl. Glanegger et al. (2006, S. 520).

<sup>39</sup>Von Veräußerungskosten, die den Veräußerungsgewinn des Verkäufers im Vergleich zum Geschäfts- und Firmenwert des Käufers schmälert, sei hier abstrahiert.

auf *betrieblicher* Ebene des Verkäufers. Dies hat auch dann zu erfolgen, wenn der gesamte Betrieb veräußert wird, die betriebliche Ebene durch den Verkauf also verschwindet. Die Veräußerung eines Betriebs führt bei einer natürlichen Person als Verkäufer dann nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen, im Gegensatz zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteils. Falls die alten Buchwerte beim Käufer fortgeführt werden, gilt entsprechend, dass Veräußerungsgewinne beim Verkäufer (natürliche Person) nicht auf betrieblicher Ebene zu erfassen sind, sondern beim Verkäufer Einkünfte aus Kapitalvermögen begründen. Beide Regelungen führen zu barwertgleichen Ergebnissen, sofern auch der Käufer dem System der Gemeindefinanzsteuer unterliegt und der (Teil-)Betrieb infolge der Veräußerung nicht den Ort wechselt, bei Käufer und Verkäufer folglich gleiche Steuersätze auf betrieblicher Ebene gelten.

Die Gemeindefinanzsteuer verfolgt über ihr Anknüpfen am einkommensteuerlich definierten Betriebssgewinn die erste der beschriebenen Varianten: Die (Teil-)Betriebsveräußerung wird auf betrieblicher Ebene des Veräußerers einkommen- bzw. körperschaftsteuerlich erfasst und unterliegt damit auch der Gemeindefinanzsteuer. Der Geschäfts- und Firmenwert ist beim Käufer zu aktivieren, so dass er in der Folge zu Abschreibungen und Schutzzinsen führt. Der Veräußerungsgewinn wird somit stets dem laufenden Betriebsgewinn der Mitunternehmerschaft oder des Einzelunternehmens zugeordnet, auch wenn der Betrieb selbst durch den Vorgang aufhört zu existieren. Der steuersystematische Vorteil dieser Variante liegt darin, dass beim Käufer für die Frage der Bilanzierung nicht danach unterschieden werden muss, ob Verkäufer ein Einzelunternehmen, eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft war. Die gewählte Lösung stellt sicher, dass in allen Fällen ein Veräußerungsgewinn im Rahmen der Gemeindefinanzsteuer zu versteuern war und der Käufer somit - systematisch zu Recht - zu Anschaffungskosten aktivieren kann. Veräußert nämlich eine Kapitalgesellschaft einen (Teil-)Betrieb, ist der Gewinn stets Bestandteil des Betriebsgewinns und unterliegt folglich der Gemeindefinanzsteuer bei der veräußernden Kapitalgesellschaft. Zudem erübrigt sich die im geltenden Gewerbesteuerrecht relevante Abgrenzung der Veräußerung des Teilbetriebs, der gegebenenfalls keine Gewerbesteuer auslöst, gegenüber der Veräußerung einer Menge

einzelner Wirtschaftsgüter, die per se in den Betriebsgewinn einfließen.<sup>40</sup>

**2.2.1.1.1 Kürzungen und Hinzurechnungen** Etragsunabhängige Elemente sind in der ZGS weder Bestandteil der föderalen noch der kommunalen Bemessungsgrundlage. Sämtliche Hinzurechnungen des § 8 Nr. 1 GewStG fallen im GemWiStG weg.

Durch die oben beschriebene Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen einerseits und Veräußerungsvorgängen andererseits, welche die betriebliche Ebene, genauer die Bilanz des Unternehmens nebst Ergänzungs- und Sonderbilanzen, tangieren, stellt die ZGS eine weitgehend rechtsformneutrale Besteuerung auch auf Gemeindeebene sicher. Die Bemessungsgrundlage der Gemeindewirtschaftssteuer zeichnet auch hier die Abgrenzung auf einkommen- bzw. körperschaftsteuerlicher Ebene exakt nach, wonach Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ebenfalls nicht steuerpflichtig sind.

Bezüglich der laufenden Gewinne der Mitunternehmerschaft unterscheidet sich die einkommen- und körperschaftsteuerliche Systematik jedoch von jener der Gemeindewirtschaftssteuer. Während sie dem Mitunternehmer einkommen- bzw. körperschaftsteuerlich zugerechnet werden, greift die Gemeindewirtschaftssteuer, ihrem Objektsteuercharakter folgend, bereits auf Ebene der Mitunternehmerschaft zu. Dies spiegelt wider, dass für die Besteuerung jene Gemeinde maßgeblich ist, auf deren Gebiet der Gewinn erwirtschaftet wird (Betriebsstättengemeinde). Die Vermeidung von Doppelbesteuerungen erfordert an dieser Stelle Korrekturen in der gemeindewirtschaftssteuerlichen Bemessungsgrundlage des beteiligten Unternehmens in der Rolle des Mitunternehmers. Im Sinne des Transparenzprinzips durchgereichte Gewinne der Mitunternehmerschaft sind beim Mitunternehmer nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes enthalten und somit zunächst noch Bestandteil der Bemessungsgrundlage der GemWiSt. Folglich muss sie um den durchgereichten Gewinn gekürzt und – symmetrisch dazu – um einen durchgereichten Verlust erhöht werden. Die Notwendigkeit dieser Kürzung und Hinzurechnung besteht bereits im

---

<sup>40</sup>Regelungen, z. B. des Umwandlungssteuerrechts, welche unter bestimmten Voraussetzungen die Übertragung von Wirtschaftsgütern oder (Teil-)Betrieben in ein anderes Unternehmen ohne Aufdeckung stiller Reserven erlauben, bleiben als *lex specialis* von der gewählten generellen Lösung unberührt.

geltenden Recht und findet seinen Ausdruck in § 8 Nr. 8 (Hinzurechnung durchgereichter Verluste) und § 9 Nr. 2 (Kürzung um durchgereichte Gewinne). Die beiden Vorschriften bleiben im GemWiStG demnach grundsätzlich bestehen.

Im GemWiStG entfällt allerdings § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG. Dieser nimmt Gewinne von Personengesellschaften, die an Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds durchgereicht werden, von der Korrektur aus. Die Ausnahme wird damit begründet, dass die durchgereichten Gewinne bei den genannten Unternehmen die Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen (§ 21 Abs. 1 u. 2 KStG) erhöhten, somit die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage bereits minderten und in der Folge auch die gewerbsteuerliche. Eine Korrektur zur Vermeidung einer gewerbsteuerlichen Doppelbesteuerung bedürfe es daher nicht mehr.<sup>41</sup> Diese Begründung überzeugt systematisch jedoch nicht. Die Kürzung zur Vermeidung einer gewerbsteuerlichen Doppelbesteuerung ist grundsätzlich deshalb gerechtfertigt, weil der durchgereichte Gewinn auf Ebene der Personengesellschaft bereits Gewerbesteuer auslöste – im Unterschied zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Die Rückstellungen gemäß § 21 Abs. 1 u. 2 KStG ziehen die körperschaftsteuerlichen Betriebsausgaben in Höhe der Beitragsrückerstattungen lediglich vom Auszahlungs- auf den Entstehungszeitpunkt vor. Der aufgrund der Rückstellung untersagten gewerbsteuerlichen Kürzung des durchgereichten Gewinns müsste zur Vermeidung der gewerbsteuerlichen Doppelbesteuerung dann zumindest im Auszahlungszeitpunkt ein entsprechender Abzug von der gewerbsteuerlichen (nicht aber der körperschaftsteuerlichen) Bemessungsgrundlage gegenüber stehen. Ein solcher fehlt. Doch auch wenn er gewährt würde, käme es durch die zeitliche Diskrepanz zwischen Gewerbesteuerzahlung der Personengesellschaft und Betriebsausgabenabzug beim beteiligten Unternehmen zu Zinsverlusten und somit zu einer effektiven gewerbsteuerlichen Höherbelastung. Der Zinsverlust würde durch die zinsbereinigte Bemessungsgrundlage in der ZGS exakt kompensiert. Für eine abweichende Regelung zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer einerseits und Gemeindewirtschaftssteuer andererseits besteht jedoch kein Grund. Daher folgt die kommunale Ebene der ZGS auch hier der Gewinnermittlung auf föderaler, so dass § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG im Gemeindewirtschaftsteuergesetz wegfällt.

---

<sup>41</sup>Vgl. Glanegger et al. (2006, § 9 Nr. 2, Rn 3).

Keine Korrektur in der kommunalen Bemessungsgrundlage erfordert die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Die (neue) Regelung des § 8b KStG nF bzw. des § 3 Nr. 40 EStG nF (Schachtelprivileg für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften) greift auf die Bemessungsgrundlage der Gemeindewirtschaftssteuer durch, indem diese an den Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes anknüpft. Im geltenden Steuerrecht weicht das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg vom körperschaftsteuerlichen ab. Der wesentliche Unterschied liegt in der gewerbsteuerlich geforderten Mindestbeteiligungsquote von 15%, wohingegen der geltende § 8b KStG keine Mindestbeteiligung nennt. Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die im Betriebsvermögen eines Personenunternehmens gehalten werden, unterliegen nach geltendem Recht dem Halbeinkünfteverfahren (Teileinkünfteverfahren ab 2009) nach § 3 Nr. 40 EStG. Die durch diese beiden Vorschriften erreichte Minderung der körperschaft- bzw. einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage wird gewerbsteuerlich durch die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 5 GewStG nivelliert. Im Gegenzug greift das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg über die Kürzungen gemäß § 9 Nr. 2a für Beteiligungen an inländischen und gemäß § 9 Nr. 7 für Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Korrekturen der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage, die im Abweichen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vom seinem körperschaft- bzw. einkommensteuerrechtlichen Pendant begründet liegen, werden in der GemWiSt nicht benötigt. Demnach fällt im neuen § 8 GemWiStG die alte Vorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG weg. Bei den Kürzungen des neuen § 9 GemWiStG entfallen entsprechend § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG.

Einen steuerrechtlichen Sonderfall stellen Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) dar. Die KGaA weist sowohl Elemente einer Kapitalgesellschaft als auch solche einer Personengesellschaft auf.<sup>42</sup> Sie unterliegt mit ihrem Gewinn der Körperschaftsteuer. § 8 Nr. 4 GewStG rechnet die an den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA verteilten Vergütungen für die Geschäftsführung und Gewinnanteile auf Vermögenseinlagen, die nicht in das Grundkapital getätigt worden sind, dem Gewerbeertrag wieder hinzu. Diese Posten wurden bei der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung – anders als Dividenden, die Gewinnanteile auf ins Grundkapital eingelegtes Vermögen darstellen – als abziehbare

---

<sup>42</sup>Vgl. Glanegger et al. (2006, § 8 Nr. 4, Rn 1).



Aufwendungen mindernd berücksichtigt (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Regelung des § 8 Nr. 4 GewStG verfolgt die gewerbsteuerliche Gleichbehandlung der KGaA und der Personengesellschaft. Der persönlich haftende Gesellschafter der KGaA wird hierbei *wie* ein Mitunternehmer behandelt und somit anders als der Gesellschaftergeschäftsführer einer GmbH.<sup>43</sup> Um eine gewerbsteuerliche Doppelbelastung zu vermeiden, ist der Gewerbeertrag des persönlich haftenden Gesellschafters – sofern gewerbsteuerpflichtig – um jene Vergütungen und Gewinnanteile, die auf ihn verteilt wurden und Bestandteil seines Gewinnes sind, zu kürzen. Diese Kürzung erfolgt gemäß § 9 Nr. 2b GewStG.

Die steuerliche Gleichbehandlung zwischen Mitunternehmer und Komplementär einer KGaA ist auch im Sinne der ZGS. Die abweichende steuerliche Behandlung des Gesellschaftergeschäftsführers einer GmbH überzeugt vor dem Hintergrund, ein weitgehend rechtsformneutrales Steuersystem zu entwickeln, dagegen nicht. Auch erscheint es dem Äquivalenzprinzip abträglich, wenn die gemeindliche Gewinnsteuer im Falle der GmbH von der Höhe des Geschäftsführergehalts abhängt, während dies bei KGaA und Personenunternehmen über die Anwendung des Mitunternehmerprinzips per Konstruktion ausgeschlossen ist.

Die ZGS behält die geltende steuerliche Behandlung der KGaA bei. Im GemWiStG werden die Regelungen des § 8 Nr. 4 GewStG und des § 9 Nr. 2b GewStG entsprechend übernommen. Desweiteren wird die Hinzurechnung von Geschäftsführergehältern und anderen Vergütungen, die ein Gesellschafter von seiner GmbH erhält, der kommunalen Gewinnsteuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet (§ 8 Nr. 5 GemWiStG). Im Falle überhöhter Geschäftsführergehälter – also solche, die keinem Drittvergleich standhalten – ist keine Korrektur erforderlich. Sie werden dem körperschaftsteuerlichen Gewinn als verdeckte Gewinnausschüttung wieder zugerechnet und sind somit schon Bestandteil des Betriebsertrags (vormals Gewerbeertrag). Insoweit kommt es zu keiner (weiteren) Hinzurechnung. Dies wird über § 8 Satz 1 GemWiStG sichergestellt. Eine Kürzung analog zu der des § 9 Nr. 2b GewStG für den Fall der KGaA ist hier nicht erforderlich. Gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH-

---

<sup>43</sup>Dies zeigt sich auch in § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wonach die genannten Gewinnanteile oder Vergütungen beim persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA Gewerbeeinkünfte begründen.

HG) kann ausschließlich eine natürliche Person Geschäftsführerin einer GmbH sein. Der Bezieher des Geschäftsführergehalts ist somit niemals selbst Steuerpflichtiger der Gemeindewirtschaftssteuer. Zu einer Doppelbesteuerung kann es hier nicht kommen.

Spenden, die nach geltendem Recht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig sind, müssen in der Gewerbesteuer gemäß § 8 Nr. 9 wieder hinzugerechnet werden. Die Vorschrift dient der Gleichstellung von einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Gewerbetreibenden.<sup>44</sup> Spenden sind bei der Einkommensteueranlagung natürlicher Personen als Sonderausgaben gemäß § 10b EStG eingeschränkt abzugsfähig. In der Gewinnermittlung eines Personenunternehmens bleiben sie hingegen unberücksichtigt. Im Gegensatz dazu mindern Spenden gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG unter den dort genannten Einschränkungen den Gewinn einer Körperschaft.<sup>45</sup> Diesen rechtsformabhängigen Unterschied in der Gewinnermittlung korrigiert § 8 Nr. 9 GewStG nun für die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage. Auf Basis der „spendenbereinigten“ Größe erlaubt § 9 Nr. 5 GewStG nun einen neuerlichen Abzug von Spenden unter den dort formulierten Bedingungen.

Die ZGS schafft hier bereits auf Ebene der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung eine Gleichbehandlung, indem sie den Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG abschafft. Eine Korrektur in der Gemeindewirtschaftssteuer wird daher nicht benötigt und § 8 Nr. 9 GewStG kann im GemWiStG wegfallen. Einen eigenen gewinnsteuerlichen Spendenabzug auf kommunaler Ebene sieht die ZGS nicht vor, so dass auch § 9 Nr. 5 GewStG in der Gemeindewirtschaftssteuer entfällt.

Im geltenden Gewerbesteuerrecht ist der einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Gewinn gemäß § 8 Nr. 10 GewStG ferner um Teilwertabschreibungen auf Anteile an Kapitalgesellschaften und Verluste aus der Veräußerung solcher Anteile zu erhöhen, wenn sie auf Anteile entfallen, die unter das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg (§ 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG) fallen. In der ZGS werden Teilwertabschreibungen auf Anteile an Kapitalge-

---

<sup>44</sup>Vgl. Glanegger et al. (2006, § 8 Nr. 9, Rn 1).

<sup>45</sup>Vgl. zur Ungleichbehandlung des Spendenabzugs in Einkommen- und Körperschaftsteuer auch Krämer (2005, § 9 Abs. 1 Nr. 2, Rn 89).

sellschaften und Verluste aus der Veräußerung solcher Anteile bereits in der einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Gewinngröße nicht mindernd berücksichtigt. Die Nichtabziehbarkeit vom steuerpflichtigen Gewinn folgt hier aus der Steuerfreiheit von Erträgen aus diesen Beteiligungen beim haltenden Unternehmen (Schachtelprivileg für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften).<sup>46</sup> Eine zu § 8 Nr. 10 GewStG analoge Hinzurechnung ist in der Gemeindewirtschaftsteuer unnötig.<sup>47</sup>

Ausländische Steuern, die bei der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Ermittlung der Einkünfte abgezogen wurden, sind gemäß § 8 Nr. 12 GewStG dem Gewerbeertrag wieder hinzuzurechnen, insoweit sie auf Gewinne entfallen, die nicht Bestandteil des Gewerbeertrags sind. Das ist beispielsweise der Fall, wenn das ausländische Unternehmen nach deutschem Einkommensteuerrecht als Mitunternehmerschaft zu betrachten ist, die anteiligen ausländischen Gewinne dem inländischen Unternehmen entsprechend als Mitunternehmerin einkommensteuerlich zuzurechnen sind und diese Gewinnanteile auch nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei gestellt werden. Gewerbesteuerlich führt die Kürzung nach § 9 Nr. 2 dann im Ergebnis zu einer Steuerfreiheit. Durch die Hinzurechnung des § 8 Nr. 12 GewStG wird somit eine zweifache Minderung des Gewerbeertrags um die ausländische Steuer verhindert. Die beschriebene Systematik bleibt auch in der ZGS aus den genannten Gründen erforderlich. Die Gemeindewirtschaftssteuer behält die Hinzurechnung als § 8 Nr. 12 GemWiStG folglich bei.

Die Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 GewStG entfällt in der Gemeindewirtschaftssteuer. Die geltende Gewerbesteuer verfolgt mit der Vorschrift zum einen den Zweck, eine steuerliche Doppelbelastung mit Gewerbe- und Grundsteuer für betriebseigenen Grundbesitz zu ver-

---

<sup>46</sup>Die geltende Gewerbesteuer verfolgt die gleiche Systematik durch die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 10 GewStG, insoweit (gewerbesteuerliche) Schachtelbeteiligungen im Sinne des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG betroffen sind. Das geltende Körperschaftsteuerrecht erlaubt hingegen, Teilwertabschreibungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gewinnmindernd geltend zu machen, obwohl die Schachtelerträge bei der haltenden Kapitalgesellschaft nach § 8b KStG steuerbefreit sind.

<sup>47</sup>Dass das gemeindewirtschaftsteuerliche Schachtelprivileg für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften dem auf föderaler Ebene – anders als im geltenden Recht – exakt folgt, muss als Argument für die nicht benötigte Hinzurechnung nicht bemüht werden.

hindern.<sup>48</sup> Eigener Grundbesitz erhöht in der ZGS das schutzbedürftige Eigenkapital und führt so bereits zu einer Minderung des steuerpflichtigen Gewinns um die auf den steuerbilanziellen Buchwert des Grundbesitzes zu berechnenden Schutzzinsen. So wird eine Doppelbelastung aus Gemeindegewerbesteuer und Grundsteuer bis zur Höhe der Grundrendite bereits ausgeschlossen. Der zweite Zweck der gewerbsteuerlichen Vorschrift liegt „in einer gewissen Annäherung der Gewerbesteuerbelastung von Betrieben auf eigenem Grundbesitz mit Betrieben auf gemieteten/gepachteten Grundstücksteilen“<sup>49</sup>. Gemietete oder gepachtete Grundstücke erhöhen das schutzbedürftige Eigenkapital in der ZGS nicht. Beim Vermieter oder Verpächter unterliegen sie der Gemeindegewerbesteuer mit einem die Grundrendite übersteigenden Teil, wenn dieser die steuerpflichtige Miete oder Pacht per Option oder als Gewinnbestandteil eines Gewerbebetriebs zinsbereinigt ermittelt. Nicht gemeindegewerbesteuerpflichtig ist die Miete oder Pacht nur dann, wenn sie einkommensteuerlich als Einkunft aus Vermietung und Verpachtung von einer natürlichen Person bezogen wird, die auf das Wahlrecht zur zinsbereinigten Ermittlung verzichtet. In einem solchen Fall geht im Gegenzug bereits die Grundrendite in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage ein. Im Ergebnis schließt die ZGS eine gemeindegewerbesteuerliche Belastungsungleichheit von betriebseigenen und gemieteten bzw. gepachteten Grundstücken bis zur Höhe einer Grundrendite weitgehend aus. Zudem sind eine Grundsteuer einerseits und eine kommunale Gewinnsteuer andererseits ökonomisch unterschiedlich begründbar, womit die Koexistenz beider Steuern gerechtfertigt werden kann.

Das GemWiStG strukturiert die §§ 8 und 9 neu. Fällt eine Nummer der alten §§ 8 und 9 GewStG ganz weg, geschieht dies durch Aufrücken der nachfolgenden Nummern im Gemeindegewerbesteuergesetz. Materielrechtlich unveränderte Vorschriften werden entsprechend übernommen, neue hinten angefügt. Die folgenden Vorschriften des GewStG fallen im GemWiStG weg:

- §§ 8 Nr. 1, Nr. 5, Nr. 10 GewStG

---

<sup>48</sup>Vgl. Glanegger et al. (2006, § 9 Nr. 1 Rn 1).

<sup>49</sup>Vgl. Glanegger et al. (2006, § 9 Nr. 1 Rn 1). Die im genannten Kommentar verwandte Abkürzung „GewStBelastung“ wurde hier ausgeschrieben.

- §§ 9 Nr. 1, Nr. 2 Satz 2, Nr. 2a, Nr. 7, Nr. 5, Nr. 8 GewStG

Inhaltlich neu hinzu tritt § 8 Nr. 5 GemWiStG, welcher die Hinzurechnung des Geschäftsführergehalts eines GmbH-Gesellschafters regelt.

**2.2.1.1.2 Verlustvortrag** Die Bemessungsgrundlage der Gemeindegewerbesteuer, der Betriebsertrag, entspricht in ihrer konzeptionellen Ausrichtung dem einkommensteuerlichen Gewinn. Wie gezeigt wurde, erfordert der Objektsteuercharakter der Gemeindegewerbesteuer bei gleichzeitiger transparenter Besteuerung von Personenunternehmen auf föderaler Ebene sowie der territorial begrenzte Geltungsbereich der kommunalen Gewinnsteuer gewisse Korrekturen des einkommensteuerlich ermittelten Gewinns. Im Ergebnis kann der gemeindegewerbesteuerliche Gewinn oder Verlust eines Jahres von seinem einkommensteuerlichen Ausgangspunkt abweichen.

Bereits hieraus folgt, dass die Gemeindegewerbesteuer, wie bereits schon die Gewerbesteuer, eine eigene Regelung zur Verrechnung von Verlusten benötigt. Dem Objektsteuercharakter ist es geschuldet, dass ein Verlust zwar einkommensteuerlich noch im gleichen Veranlagungszeitraum mit anderen Einkünften des Steuerpflichtigen verrechnet werden kann, er auf Ebene der Gemeindegewerbesteuer dagegen am entsprechenden Unternehmen als Objekt verhaftet bleibt. Grundsätzlich kann er dann nur mit früheren oder zukünftigen Gewinnen verrechnet werden. Den erste Fall, der Verlustrücktrag, wird in der ZGS aus administrativen Gründen weder einkommen- noch körperschaftsteuerlich zugelassen. Gleiches gilt für die kommunale Gewinnsteuerebene der ZGS, die Gemeindegewerbesteuer. Gegenüber dem geltenden Gewerbesteuerrecht stellt das allerdings keine Einschränkung dar, da § 10a GewStG lediglich den Verlustvortrag zulässt.

In der ZGS werden unternehmerische Verluste grundsätzlich verzinst vorgetragen, um in einem der folgenden Veranlagungszeiträume mit Gewinnen verrechnet zu werden. Maßgeblich ist der Schutzzinssatz. Entsprechend wird auch der Vortrag des Betriebsverlustes in der Gemeindegewerbesteuer behandelt. Die Verzinsung kompensiert den Steuerpflichtigen dabei für den Wegfall des Verlustrücktrages, welcher zu einer unmittelbaren Steue-

rerstattung und damit zu Zinsvorteilen geführt hätte.<sup>50</sup> In § 10a (Betriebsverlust) regelt die Gemeindefirtschaftssteuer den zu verzinsenden Verlustvortrag in Analogie zu § 10d EStG nF.

**2.2.1.1.3 Steuermesszahl und Steuermessbetrag** Die einzelne Gemeinde wendet ihren Hebesatz nur mittelbar auf den Gewerbeertrag an. Die Bemessungsgrundlage, auf den der *Hebesatz* angewandt wird, ist der Steuermessbetrag. Er errechnet sich nach geltender Rechtslage gemäß § 11 GewStG aus dem Gewerbeertrag abzüglich eines Freibetrages für natürliche Personen und Personengesellschaften sowie weitere unter § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG genannte Unternehmen, multipliziert mit der Steuermesszahl. Die Steuermesszahl beträgt seit dem Veranlagungszeitraum 2009 rechtsformunabhängig 3,5%. Eine Ausnahme existiert nur noch für Hausgewerbetreibende, für die eine Absenkung auf 56% der Steuermesszahl erfolgt. Zuvor galt für Personenunternehmen eine gewinnabhängige Staffelung der Steuermesszahl von 1% bis 5%, während sie für Kapitalgesellschaften einheitlich 5% betrug.

Die Gemeindefirtschaftssteuer geht den mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeschlagenen Weg der höheren Rechtsformneutralität konsequent weiter und verzichtet auf einen rechtsform- oder gar tätigkeitsabhängigen Freibetrag. Die Differenzierung in der Steuermesszahl, d. h. die Ausnahmeregelung für Hausgewerbetreibende, wird ebensowenig beibehalten. Um nun aber Kleingewerbetreibende nicht in die Steuerschuldnerschaft zu drängen – dies ist schon aus administrativen Gründen abzulehnen – sieht die Gemeindefirtschaftssteuer eine *Freigrenze* für *alle* Steuerpflichtigen vor. Bis zur Höhe der Freigrenze wird keine Steuer ausgelöst. Wird sie überschritten, ist der gesamte Gewinn der Gemeindefirtschaftssteuer zu unterwerfen.

Die Freigrenze erlaubt eine rechtsformunabhängige Freistellung von Kleingewerbetreibenden. Fiskalische Einnahmeausfälle, wie sie eine Ausweitung des Freibetrages auf alle Unternehmen mit sich bringen würde, sind dabei nicht zu befürchten. Im Unterschied zu einem für alle Steuerpflichtigen gewährten Freibetrag führt sie nämlich bei denjenigen

---

<sup>50</sup>Der Liquiditätsnachteil wird nicht kompensiert.

Unternehmen, deren Gewinn die Freigrenze übersteigt, zu keiner Entlastung und somit zu keinen Einnahmeausfällen für den Staat.

Gewissermaßen „erkauft“ wird der fiskalische Vorteil der Freigrenze durch einen unendlich hohen Grenzsteuersatz beim Überschreiten der Freigrenze. Ursächlich dafür ist, dass ein zusätzlicher marginaler Gewinn eine Steuer auf den gesamten (inframarginalen), bisher steuerfreien Gewinn auslöst. Der Grenzsteuersatz fällt unmittelbar nach Überschreiten der Freigrenze jedoch wieder auf denselben endlichen Wert zurück wie im Falle des Freibetrages.<sup>51</sup>

Durch die in Abschnitt 2.2.1.2 beschriebene Anrechenbarkeit der Gemeindefischschaftssteuer auf die Einkommensteuerschuld führt der Wechsel von Freibetrag zu Freigrenze bei natürlichen Personen im Regelfall zu keiner zusätzlichen Belastung. Bei einer Freigrenze in Höhe des bisherigen Freibetrags von € 24.500 unterliegt ein Steuerpflichtiger bei Überschreiten der Freigrenze in der Einkommensteuer einem Durchschnittssteuersatz von ca. 17%, wenn er keine anderen Einkünfte bezieht und den vollen Betrag dem progressiven Tarif unterwirft.<sup>52</sup> Unterstellt man einen Hebesatz von 380 % bei einer Steuermesszahl von 3,5 %, so erhält man einen Gemeindesteuersatz von 13,3 %. Sofern die Gemeindefischschaftssteuerschuld unterhalb der Anrechnungsobergrenze liegt – siehe hierzu Abschnitt 2.2.1.2 – besteht ausreichend Einkommensteuerschuld als Anrechnungsmasse. Mit jedem weiteren Euro progressiv versteuertem Gewinn steigt die Einkommensteuer mit einem höheren Grenzsteuersatz als die (flache) Gemeindefischschaftssteuer, so dass die Anrechnungsmasse stärker wächst als der anrechenbare Betrag. Die Gemeindesteuer belastet den Steuerpflichtigen demnach nicht zusätzlich und es existiert kein Unterschied zum Freibetrag. Auch das Problem eines unendlich hohen Grenzsteuersatzes bei Überschreiten der Freigrenze verschwindet mit der effektiv nicht vorhandenen Belastung ebenfalls.

Im Falle hoher Hebesätze, die zum überschreiten der Anrechnungsobergrenze führen, oder Absenkungen der tariflichen Einkommensteuer infolge von Verlustausgleich, Ehegattensplitting etc. können jedoch zu einem Belastungsunterschied zwischen Freibetrag und

---

<sup>51</sup>Vgl. hierzu Homburg (2008, S. 61 ff).

<sup>52</sup>Eigene Berechnung bei dem für 2008 geltenden Tarif der Einkommensteuer bei Einzelveranlagung.

gleich hoher Freigrenze führen.

Ohne Differenzierung der Steuermesszahl stellt sich die Frage, wieso sie überhaupt noch benötigt wird. Eine Abschaffung würde zudem die Steuersatztransparenz in den einzelnen Gemeinden weiter erhöhen.<sup>53</sup> Ihre Abschaffung wäre äquivalent zu einer Herabsetzung auf 1 %. Entsprechend müssten die Gemeinden ihre Hebesätze ab dem Jahr der Herabsetzung um den Faktor 3,5 erhöhen, wollten sie ein gleich hohes Aufkommen wie im Falle ohne Herabsetzung der Steuermesszahl erzielen. Um den Gemeinden eine Reaktionszeit einzuräumen, die eine Hebesatzänderung im politischen Prozess vermutlich in Anspruch nimmt (Gemeinderatsbeschluss), sollte die Absenkung der Steuermesszahl auf 1 % über einen mehrjährigen Zeitraum erfolgen oder als einmalige Absenkung entsprechend lange vorher verbindlich angekündigt werden. Zunächst bleibt die Steuermesszahl daher als Element der Gemeindewirtschaftssteuer erhalten.

### **2.2.1.2 Zusammenspiel mit der Einkommensteuer**

Die im Jahr ihres Entstehens bereits entnommenen Gewinnanteile aus einem Personenunternehmen unterliegen dem progressiven Einkommensteuertarif des steuerpflichtigen Unternehmers. Thesaurierte Gewinne kann der Steuerpflichtige einem Sondertarif in Höhe des Körperschaftsteuersatzes unterwerfen. Ebenso kann der Steuerpflichtige Gewinnanteile per Wahlrecht dem Progressionstarif unterwerfen, auch wenn sie im Unternehmen verbleiben.

Vor dem systematischen Hintergrund der ZGS nimmt die progressive Einkommensteuer auf die nicht sondertarifierten Gewinnanteile eine doppelte Rolle ein. Sie ist gleichzeitig die Steuer auf Unternehmens- und auf Unternehmerebene. Dabei sind die Tarife so gewählt, dass der kumulierte Steuersatz aus (föderaler + durchschnittlicher kommunaler) Gewinnsteuer und Entnahmesteuer dem Spitzensteuersatz des progressiven Einkommensteuertarifs entspricht.

Die Gemeindewirtschaftssteuer greift dagegen auf den gesamten zinsbereinigt ermittelten Gewinn zu, unabhängig davon, wie er einkommensteuerlich in progressiv versteuerten oder

---

<sup>53</sup>Ein wesentlicher Schritt zur Satztransparenz wurde bereits mit der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer vom steuerbaren Gewinn getätigt.



sondertarifierten Gewinn aufgeteilt wird. Sie ist weder als Betriebsausgabe abzugsfähig, noch auf Körperschaftsteuer oder sondertarifizierte Einkommensteuer anrechenbar. Der kumulierte Steuersatz aus föderaler und kommunaler Gewinnsteuer für Kapitalgesellschaften entspricht stets genau der Summe der beiden nominellen Steuersätze. Das gleiche gilt für bilanzierende Personengesellschaften und Einzelunternehmen, soweit sondertarifizierte Gewinne betroffen sind. Für den progressiv versteuerten Gewinnanteil wird die kommunale Gewinnsteuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. Andernfalls würde die Entnahme eines Gewinns im Jahr seiner Entstehung, die abschließend progressiv zu versteuern ist, im Bereich des Spitzensteuersatzes höher belastet als die Thesaurierung mit späterer steuerpflichtiger Entnahme.

Die Anrechnung der kommunalen Gewinnsteuer, die auf den progressiv versteuerten Gewinnanteil entfällt, ist auf eine fiktive durchschnittliche kommunale Gewinnsteuer begrenzt. Diese ergibt sich über die Anwendung eines standardisierten kommunalen Steuersatzes, der idealerweise einem kommunalen Durchschnittssteuersatz entspricht, anstelle des tatsächlichen. Die Begrenzung der Anrechenbarkeit nach oben ist notwendig, um zu verhindern, dass Gemeinden ihren kommunalen Gewinnsteuersatz insoweit auf Kosten der föderalen Steuereinnahmen herauf setzen, wie Gewinne von Personengesellschaften und Einzelunternehmen progressiv versteuert werden. Ohne Begrenzung würde eine Erhöhung des kommunalen Gewinnsteuersatzes der Gemeinde mehr Einnahmen beschern, ohne den Steuerpflichtigen effektiv höher zu belasten.

Der auf die Einkommensteuerschuld anrechenbare Teil der Gemeindegewirtschaftssteuerschuld wird in zwei Schritten errechnet. Zunächst wird das Verhältnis von progressiv versteuertem Gewinn zum gesamten Gewinn des personenbezogenen Unternehmens (=progressiv versteuerte Gewinneinkünfte/Summe der Gewinneinkünfte) herangezogen und mit der tatsächlichen Gemeindegewirtschaftssteuerschuld aller Betriebe des personenbezogenen Unternehmens multipliziert.<sup>54</sup> Vorbehaltlich einer Obergrenze wird der so ermittelte Betrag auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. In einem zweiten Schritt wird die Ober-

---

<sup>54</sup>Die tatsächliche Gemeindegewirtschaftssteuerschuld ist dabei die dem einkommensteuerpflichtigen Unternehmer nach Maßgabe der entsprechenden Beteiligungsverhältnisse zuzurechnende Gemeindegewirtschaftssteuer, die von den Personenunternehmen, an denen er beteiligt ist, geschuldet wird.

grenze der anrechenbaren Gemeindegewerbesteuer berechnet. Dazu wird ein standardisierter kommunaler Gewinnsteuersatz auf die gemeindegewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlagen im personenbezogenen Unternehmen angewandt. Diese ergibt sich als Summe der anteiligen Steuermessbeträge der Betriebe im personenbezogenen Unternehmen, die dem einkommensteuerpflichtigen Unternehmer nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse zuzurechnen sind. Multipliziert mit dem Anteil progressiv versteuerter Gewinneinkünfte erhält man schließlich die Anrechnungsobergrenze. Auf diese Weise wird erreicht, dass nicht mehr als die tatsächlich gezahlte Gemeindegewerbesteuer, gewichtet mit dem Anteil progressiv versteuerter Gewinneinkünfte, von der Einkommensteuerschuld des Unternehmers abgezogen wird.

Bereits im geltenden Recht existiert mit § 35 EStG eine begrenzte Anrechenbarkeit von Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld. Die Vorschrift wird im Rahmen der ZGS nach den beschriebenen Vorgaben angepasst. Die bereits vorherrschende Begrenzung der anrechenbaren Gewerbesteuer auf das 3,8-fache des Steuermessbetrages entspricht bei einer Steuermesszahl von 3,5 % einem effektiven kommunalen Gewinnsteuersatz von 13,3 %. In dieser Größenordnung sollte sich auch der unterstellte Durchschnittssteuersatz der Gemeindegewerbesteuer bewegen.

Der bisherige § 35 EStG kommt ohne die in der ZGS benötigte Gewichtung der anrechenbaren Gemeindesteuer mit dem Anteil progressiv versteuerter Gewinneinkünfte aus. Der Grund liegt in der geltenden Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG. Anders als in der entsprechenden Vorschrift der ZGS orientiert sich der Sondertarif auf nicht entnommene Gewinne im geltenden Recht nicht am Körperschaftsteuersatz. Mit 28,25 % liegt er stattdessen auf dem kumulierten Niveau aus Körperschaftsteuer (15 %) und unterstelltem durchschnittlichen Gewerbesteuersatz (13,3 %). Um in Personenunternehmen einbehaltenen Gewinne auf annähernd gleichem Niveau wie bei Kapitalgesellschaften zu belasten, wird nach geltendem § 35 EStG folglich auch jener Teil der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet, der auf die sondertarifierten Gewinnanteile entfällt. In der ZGS muss die Gewichtung der anrechenbaren Gemeindesteuer in die Vorschrift einfließen. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass die bestehende Anrechnungstechnik bei

unterdurchschnittlichen Hebesätzen zu rechtsformabhängigen Belastungen einbehaltener Gewinne führt. Bezeichnet man den tatsächlichen Gemeindesteuersatz mit  $\tau^g$ , werden Gewinne von Kapitalgesellschaften stets mit dem aus kommunaler und föderaler Gewinnsteuer folgenden Satz von  $\tau^{eff,K} = 15\% + \tau^g$  besteuert. Da der Mitunternehmer die mit dem standardisierten Satz errechnete fiktive, maximal aber die tatsächliche Gewerbesteuer anrechnen kann, gilt für sondertariferte Gewinne in Personengesellschaften ein effektiver Steuersatz von  $\tau^{eff,P} = 28,25\% + \tau^g - \bar{\tau}^g$ . Dabei bezeichne  $\bar{\tau}^g = \min\{13,3\%, \tau^g\}$  den impliziten Steueratz, der tatsächlich anrechenbar ist. Für unterdurchschnittliche Hebesätze, die einen Gemeindesteuersatz von weniger als 13,3% implizieren, gilt stets  $\tau^g = \bar{\tau}^g$ . Der kumulierte Gewinnsteuersatz bei Sondertarifizierung beträgt somit 28,25%. Wegen  $\tau^g < 13,3\%$  liegt der kumulierte Gewinnsteuersatz für Kapitalgesellschaften darunter,  $\tau^{eff,K} < \tau^{eff,P}$ . Die Anrechnungstechnik der ZGS besteuert sondertariferte Gewinne von Personenunternehmen und Gewinne von Kapitalgesellschaften hingegen mit dem gleichen kumulierten Gewinnsteuersatz. Dies gilt unabhängig von der Höhe des Hebesatzes.

### 2.2.2 Die kommunale Bürgersteuer

Die kommunale Bürgersteuer bietet den Gemeinden eine Einnahmequelle, die an der lokalen Wohnbevölkerung anknüpft. Bereits im vorherrschenden System der Gemeindefinanzierung existiert mit einem Gemeindeanteil von 15% der bundesweiten Einkommensteuer eine solche Einnahmequelle. Wesentliches Merkmal der kommunalen Bürgersteuer ist im Gegensatz zur aktuellen Situation, dass den Gemeinden ein Hebesatzrecht eingeräumt wird. Damit stellt die kommunale Bürgersteuer ein Novum im deutschen Steuersystem dar. Aus administrativer Sicht bedeutet das neue, noch unerprobte Mechanismen bezüglich der gemeindeschaffen Aufteilung von Bemessungsgrundlagen und Zuweisung von Steuerzahlungen. Die erstmalige Implementierung bedarf daher einer gewissen Anlaufzeit. Im Rahmen des Reformvorschlags „Zinsbereinigte Gewinnsteuer“ kann die kommunale Bürgersteuer auch zeitlich nachgelagert umgesetzt werden. Die grundlegende Systematik der übrigen Elemente wird dadurch nicht gestört.

### 2.2.2.1 Bemessungsgrundlage

Aufbauend auf der allgemeinen Begründung aus Abschnitt 2.1.1, wonach eine kommunale Einkommensteuer mit Hebesatzrecht der Gemeinden einige Kriterien eines rationalen kommunalen Steuersystems erfüllt, wird im folgenden erörtert, auf welche konkrete Bemessungsgrundlage das Hebesatzrecht ausgeübt werden sollte.

Die äquivalenztheoretische Fundierung einer kommunalen Einkommensteuer wurde damit begründet, dass das Einkommen eine beobachtbare Näherungsgröße für die nicht beobachtbare Nachfrage nach lokalen öffentlichen Gütern darstellt. Bei der konkreten Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage stellt sich nun die Frage, welche Einkünfte unter das heranzuziehende Einkommen fallen sollte.

Die Systematik der ZGS unterscheidet zwischen reinvestierten Gewinnen und Kapitalanlagen einerseits und für Konsumzwecke entnommene oder ausgeschüttete Gewinne und Renditen andererseits. In der Einkommensteuer findet diese Unterscheidung Niederschlag in einem Sondertarif auf thesaurierte Gewinne in Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder den Betrieben selbständig Tätiger. Zusammen mit der Nachversteuerung bei Entnahme der sondertariferten Gewinne wird eine steuerliche Belastung in Höhe der auf Arbeitseinkommen hergestellt.<sup>55</sup> Die Nachversteuerung wird dabei über das Teileinkünfteverfahren umgesetzt, so dass ein entnommener Betrag nicht mehr der vollen Besteuerung unterliegt. Der Sondertarif der Einkommensteuer ist dabei wie eine Vorabbelastung des unternehmerischen Gewinns, deren vollständige Belastung erst bei Entnahme hergestellt wird.

Der kommunalen Bürgersteuer kann ein Zugriff auf thesaurierte Gewinne nicht eingeräumt werden. Der Sondertarif der Einkommensteuer nimmt auf föderaler Ebene die Rolle der Gewinnsteuer ein, die bei Kapitalgesellschaften von der Körperschaftsteuer übernommen wird. Ein kommunaler Zugriff auf thesaurierte Gewinne nach Maßgabe des Wohnortes des jeweiligen Gesellschafters könnte für die Kapitalgesellschaft nicht nachgezeichnet werden. Eine wohnortbezogene kommunale Einkommensteuer auf thesaurierte Gewinne würde so

---

<sup>55</sup>Für die zeitliche Invarianz des Entnahmezeitpunktes für die steuerliche Belastung sorgt die zinsbereinigte Ermittlung des Gewinns.

gegen das Ziel der Rechtsformneutralität verstoßen.

Greift die kommunale Bürgersteuer der ZGS nun auf das zu versteuernde Einkommen zu, gehen entnommene oder ausgeschüttete Gewinne dem Teileinkünfteverfahren entsprechend nur gemindert in die Bemessungsgrundlage ein. Da auf kommunaler Ebene nun aber eine Vorbelastung auf Unternehmensebene fehlt, ist die Absenkung des Tarifs auf entnommene Gewinne und Gewinnausschüttungen hier nicht gerechtfertigt. Dem kann Abhilfe geschaffen werden, indem für die kommunale Bürgersteuer Kapitaleinkünfte vollständig in die Bemessungsgrundlage eingehen. Die Bemessungsgrundlage der kommunalen ist daher entsprechend breiter als die der föderalen.

Ein zusätzlicher administrativer Aufwand entsteht dadurch nicht. Im Falle der Veranlagung berechnet das Finanzamt die kommunale Einkommensteuerschuld auf Basis derselben Größen in der Einkommensteuererklärung des Bürgers. Die unterschiedliche Gewichtung der Kapitaleinkünfte für den föderalen und den kommunalen Tarif dürfte bei automatisierter Berechnung der eingesetzten EDV keine zusätzlichen Kosten verursachen. Beim Quellensteuerabzug durch die auszahlende Stelle, meist eine Bank oder die ausschüttende Kapitalgesellschaft, kann auf unterschiedliche Steuersätze nur dann Rücksicht genommen werden, wenn der Wohnort des steuerpflichtigen Empfängers der Zahlung bekannt ist. Ist die Bedingung erfüllt<sup>56</sup>, kann es allerdings als unerheblich angesehen werden, ob der kommunale Anteil des Quellensteuerabzugs auf Basis des Teileinkünfteverfahrens oder einer vollständigen Berücksichtigung der Kapitaleinkünfte erfolgt. Im letztgenannten Fall ist der Steuersatz der Wohnortgemeinde des Empfängers anzusetzen, im erstgenannten muss er um den Teil gekürzt werden, der im Teileinkünfteverfahren zu steuerfreien Einkommensanteilen führt. Falls der Wohnort des Empfängers nicht bekannt ist, bleibt nur der Ansatz eines pauschalierten Satzes, der erst durch Veranlagung auf die tatsächliche kommunale Steuerschuld korrigiert wird.

Die Umsetzbarkeit der kommunalen Bürgersteuer mit frei wählbaren Hebesätzen der Gemeinden wird durch ein Abgeltungssteuerregime bei Kapitaleinkünften jedoch eingeschränkt. Ohne Veranlagungsgebot entfällt das korrigierende Instrument für den Fall ab-

---

<sup>56</sup>Bei Banken als auszahlende Stelle dürfte das der Fall sein.

weichender Quellensteuerabzüge. Bei Unkenntnis über den Wohnort eines Empfängers von Kapitaleinkünften muss von der auszahlenden Stelle eine Quellensteuer einbehalten werden, die einer möglichen Spitzenbelastung entspricht. Diese kann aber nur bei nach oben gedeckelten Hebesätzen bestimmt werden. Der Verzicht auf eine Hebesatzdeckelung würde umgekehrt dazu führen, dass Bürger einer Hochsteuergemeinde bezüglich ihrer anonym bezogenen Kapitaleinkünfte zu niedrig besteuert werden. Ohne Veranlagungszwang läge hierin keine Steuerhinterziehung.

Sobald die Kapitaleinkünfte aber indirekt über eine Bank bezogen werden, z. B. als Dividenden in einem Aktiendepot, kann eine Korrektur durch das Kreditinstitut, dem der Wohnort des Depotinhabers ja bekannt ist, durchgeführt werden. Technisch kann das analog zur Erstattung von Kapitalertragsteuer im Rahmen des Freistellungsauftrages erfolgen. Dieses Verfahren ist im geltenden Recht bereits erprobt.

Der Gemeindeanteil von Kapitalertragsteuer auf anonyme Auszahlungen, die nicht durch ein Kreditinstitut oder im Zuge der Veranlagung auf den richtigen Wert korrigiert und der konkreten Gemeinde zugerechnet wird, müsste pauschal auf die Gemeinden verteilt werden. Als Maßstab kann der Anteil der einzelnen Gemeinde am bundesweiten Gesamtbetrag der direkt zurechenbaren kommunalen Bürgersteuer herangezogen werden.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen wird die kommunale Bürgersteuer der ZGS mit einem flachen Steuersatz ausgestaltet, der von jeder Gemeinde zwischen Null und einem maximalen Satz bestimmt werden kann. Der maximale Satz könnte bei 5% liegen. Bemessungsgrundlage ist das zu versteuernde Einkommen der föderalen Einkommensteuer, zuzüglich der im Zuge des Teileinkünfteverfahrens steuerfrei gestellten Teile der Kapitaleinkünfte. Mit Einführung der kommunalen Bürgersteuer entfällt der bisherige Gemeindeanteil an der Einkommensteuer. Eine aufkommensneutrale Senkung der föderalen Steuersätze in der Größenordnung von 2 bis 3 Prozentpunkten schafft den entsprechenden Spielraum für die kommunalen Sätze.

### **2.2.2.2 Gesetzliche Umsetzung der kommunalen Bürgersteuer**

Die gesetzliche Umsetzung der kommunalen Einkommensteuer wird hier nur konzeptionell angesprochen. Ein eigenes kommunales Bürgersteuergesetz ist nicht erforderlich. Die benötigten Regelungen können als Ergänzung in das EStG einfließen. Die Bemessungsgrundlage der kommunalen Bürgersteuer kann an § 2 Abs. 5 EStG (zu versteuerndes Einkommen) anknüpfen.

Die Steuerbefreiung von Teilen der Kapitaleinkünfte (Teileinkünfteverfahren) erfolgt auf föderaler Ebene nach Maßgabe des § 3 Nr. 40 EStG nF, der durch die ZGS neu gefasst wurde. Die in der kommunalen Bürgersteuer benötigte Hinzurechnung dieser Posten verweist entsprechend auf die genannte föderale Vorschrift.

Der Grundfreibetrag in Höhe von € 7 664 ist auf föderaler Ebene gemäß § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG im Tarif und nicht in der Bemessungsgrundlage enthalten. Da auf kommunaler Ebene ein flacher Satz auf die Bemessungsgrundlage angewandt wird, muss der Grundfreibetrag als Kürzung berücksichtigt werden. Auch aus Gründen eines administrativ einfachen Quellensteuerabzugverfahrens, insbesondere bei der Lohnsteuer, wird der kommunale Grundfreibetrag in Höhe des föderalen angesetzt.

Das Hebesatzrecht der einzelnen Gemeinde kann unmittelbar auf die kommunale Bemessungsgrundlage ausgeübt werden. Eine zwischengeschaltete Steuermesszahl ist nicht erforderlich. Der Hebesatz gibt damit den nominellen Steuersatz an.

### **2.2.3 Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer**

Als eine weitere wesentliche Finanzierungsquelle der Gemeinden sieht die ZGS vor, den Gemeinden einen neuen Anteil an der Umsatzsteuer zu gewähren. Der bisherige wird erhöht und der Verteilungsschlüssel neu überdacht. Desweiteren soll die Zuweisung unmittelbar an die Gemeinden nach Maßgabe der auszuarbeitenden Schlüsselmerkmale erfolgen. Die zweistufige Zuweisung des geltenden Verteilungssystems entfällt. Danach wird zunächst der gesamte Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer zu 85 % an die alten und zu 15 % auf die neuen Bundesländer verteilt (§ 5a des Gesetzes zur Neuordnung der Finanzen

(GemFinRefG)). In einem zweiten Schritt werden diese beiden Anteile nach Maßgabe der Schlüsselmerkmale des § 5b GemFinRefG auf die einzelnen Bundesländer aufgeteilt. In einem dritten Schritt wird der Anteil eines jeden Bundeslandes auf seine Gemeinden nach demselben Schlüssel aufgeteilt.

### 2.2.3.1 Zielsetzung

Infolge der zinsbereinigten Bemessungsgrundlage und des Wegfalls ertragsunabhängiger Elemente aus der Bemessungsgrundlage der kommunalen Gewinnsteuer entsteht durch die ZGS ein Finanzierungsdefizit aus Sicht der Gemeinden. Dem steht ein erweiterter Kreis an Steuerpflichtigen gegenüber. Wie sich das Aufkommen im Saldo verändert, kann an dieser Stelle nur sehr grob abgeschätzt werden. Fundierte Berechnungen über Einnahmefälle infolge der zinsbereinigten Bemessungsgrundlage bei Unternehmensgewinnen sind auf lokal disaggregierter Ebene nicht verfügbar. Auf Basis der Steuerdaten des Jahres 1995 berechnen Anton et al. (2002, S. 27) Steuermindereinnahmen von 29,2 % der betrieblich bedingten Steuereinnahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Hinzunahme von Selbständigen in die Bemessungsgrundlage einer kommunalen Wirtschaftssteuer quantifizieren Zwick et al. (2003) für 253 deutsche Beispielgemeinden für einen Reformvorschlag der Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (Kommunalmodell). Grundlage sind Daten aus dem Jahr 1998. Auf Basis der errechneten Werte kann der Anteil am Aufkommen des Kommunalmodells, der durch die Hinzunahme der Selbständigen entsteht, in Bezug zum übrigen Aufkommen der kommunalen Wirtschaftssteuer gesetzt werden. Es ergibt sich ein Wert von ca. 22 %.<sup>57</sup> Um nun einen sehr groben Eindruck zu bekommen, wie der Gesamteffekt aus zinsbereinigter Bemessungsgrundlage und Hinzunahme der Freien Berufe in die kommunale Gewinnsteuer der ZGS ausfällt, seien die beiden Werte miteinander verglichen. Es ergibt sich eine Differenz von ca. 7 %, die im Saldo auf ein Finanzierungsdefizit hinweist. Die Vergleichbarkeit der beiden Werte ist jedoch eingeschränkt. Zum einen unterliegen den Berechnungen unterschiedliche Jahre. Desweiteren bezieht sich der Auf-

---

<sup>57</sup>Der Wert ergibt sich als (Spalte 4/(Spalte 3-Spalte 4)), letzte Zeile, der Tabelle in Zwick et al. (2003, S. 638).



kommensrückgang infolge der Zinsbereinigung auf Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die mit der ZGS ebenfalls wegfallenden Hinzurechnungen ertragsunabhängiger Elemente zur geltenden Gewerbesteuer müssen noch zusätzlich berücksichtigt werden und erhöhen die anteiligen Steuermindereinnahmen damit. Ferner beinhaltet die Bemessungsgrundlage der Wirtschaftssteuer im Kommunalmodell höhere Hinzurechnungen ertragsunabhängiger Elemente als die geltende Gewerbesteuer. Nur wenn man annimmt, dass sich dieser Effekt auf Selbständige und Gewerbebetriebe gleichermaßen auswirkt, kürzt er sich aus der Berechnung des Anteils heraus. Schließlich ist die Auswahl der 253 Beispielgemeinden nicht repräsentativ für das gesamte Bundesgebiet.<sup>58</sup>

Der fiskalische Grund für die Ausweitung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer liegt nun in der Deckung der vermutlich aufkommenden Finanzierungslücke. Damit wird das Ziel verfolgt, nicht die Gemeinden die Finanzierungslast der Steuerreform tragen zu lassen. Der Aufkommensersatz soll jedoch ohne erneute Allokationsverzerrungen auskommen. Ziel der föderalen Besteuerungsebene ist ja gerade, einige wesentliche Neutralitätseigenschaften zu erfüllen. Diese sollen auf kommunaler Ebene nicht wieder konterkariert werden. Eine Gegenfinanzierung über einen erhöhten Umsatzsteueranteil bietet sich an, da den Unternehmen einer Gemeinde hierdurch keine zusätzlichen Kosten entstehen. Ein kommunaler Hebesatz auf diesen Anteil ist weder gewünscht noch umsetzbar.

Eine Wahrung des einnahmenseitigen Status quo dient nicht zuletzt der politischen Durchsetzbarkeit einer Gemeindesteuerreform. Ob darin auch mittel- bis langfristig eine ertrebenswerte Finanzierungsstruktur der Gemeinden liegt, ist damit nicht gesagt. Eine Zuweisung kann aber auch unter idealisierten Bedingungen sinnvoll sein. Man stelle sich vor, dass die öffentlichen Vorleistungen der Gemeinde für den Unternehmenssektor tatsächlich ursächlich für einen Teil der Gewinne sind und ein steuerlicher Zugriff auf den zinsbereinigten Gewinn – äquivalenztheoretisch gesehen – zurecht erfolgt. Die Steuersätze sind aber gegebenenfalls unter dem Druck des kommunalen Steuerwettbewerbs nicht hoch genug, um einen für die Finanzierung der Vorleistungen hinreichend großen Teil der Unternehmensgewinne abzugreifen. Das Resultat wäre, dass die Gemeinde volkswirtschaftlich

---

<sup>58</sup>Zwick et al. (2003, S. 639).

sinnvolle öffentliche Investitionen, d. h. solche, der gesamtwirtschaftlichen Erträge die Kosten übersteigen, nicht tätigen kann. Eine Zuweisung, die sich an der Wirtschaftskraft der auf dem Gemeindegebiet ansässigen Unternehmen orientiert, kann die Finanzierungslücke gegebenenfalls schließen.

Wie der neue Anteil an der Umsatzsteuer auf die einzelnen Gemeinden verteilt werden soll, hängt von den Merkmalen eines Verteilungsschlüssels ab, die unter Abschnitt 2.2.3.2 diskutiert werden. Es handelt sich in jedem Fall um wirtschaftskraftbezogene Größen auf dem Gemeindegebiet. Die einzelnen Kommunen beziehen die Zuweisung in ihrer Rolle als Betriebsstättengemeinden. Als Substitut für Steuermindereinnahmen infolge der zinsbereinigten Bemessungsgrundlage der kommunalen Gewinnsteuer erscheint dies naheliegend. Da den Gemeinden kein Hebesatzrecht auf den Umsatzsteueranteil zusteht, bleibt ihnen zur Ausweitung ihres Anteils nur eine vernünftige „Bemessungsgrundlagenpolitik“ zu betreiben. Höhere Zuweisungen sind das unmittelbare Ergebnis von Ansiedelung neuer oder Anwachsen alter Unternehmen, gemessen in den relevanten wirtschaftskraftbezogenen Merkmalen. An die Stelle einer die Grenzrendite verzerrenden Steuerpolitik, wie sie eine Hebesatzerhöhung in der geltenden Gewerbesteuer mit sich bringt, tritt eine Wirtschaftspolitik für mehr unternehmensspezifische Infrastruktur.

An dieser Stelle sei auf den Einfluss eingegangen, den das geltende Finanzausgleichssystem auf das Verhältnis von „Hebesatz-“ und „Bemessungsgrundlagenpolitik“ einer Gemeinde nimmt. Eine erfolgreiche Wirtschaftspolitik, die sich in einer erhöhten Bemessungsgrundlage zeigt, führt bei gegebenem Hebesatz zwar einerseits zu mehr Gewerbesteueraufkommen. Mit der Bemessungsgrundlage steigt gleichzeitig aber auch die Steuerkraft der Gemeinde, die ceteris paribus die zu leistenden Umlagen (Kreisumlage, Gewerbesteuerumlage) erhöht und den Erhalt von Zuweisungen absenkt. Für Baden-Württemberg gibt Büttner (2007) an, dass einer durchschnittlichen Gemeinde von einem zusätzlichen Euro Gewerbesteuerkraft lediglich 20 Cent mehr netto verbleiben. Dies zeigt die Größenordnung, den der Einfluss des Finanzausgleichs ausüben kann. Eine Erhöhung des Hebesatzes führt bei gleicher Bemessungsgrundlage dagegen zu erhöhten Steuereinnahmen, ohne die Umlagen oder Zuweisungen zu verändern. Führt die Hebesatzerhöhung ihrerseits zu geringeren Investitionen der Unternehmen und gegebenenfalls zu weniger Neu-

ansiedlungen und mehr Standortverlagerungen, fällt mit kleiner werdender Bemessungsgrundlage auf dem Gemeindegebiet zwar ein Teil des Aufkommens weg, im Gegenzug führt die Gemeinde aber auch eine geringere Umlage ab und erhält mehr Zuweisungen. In diesem Zusammenhang argumentiert Büttner (2003), gestützt auf empirische Schätzungen zur Elastizität der Bemessungsgrundlage in Bezug auf den Steuersatz, dass sich das Gewerbesteueraufkommen (vor Gewerbesteuerumlage) durch eine Hebesatzsenkung erhöhen ließe, den Gemeinden dazu aber der Anreiz fehle.

Vor dem Hintergrund obiger Überlegungen erscheint ein Anheben der Hebesätze gegenüber einer Pflege der Bemessungsgrundlage die einnahmenträchtigere Gemeindepolitik im aktuellen Gemeindefinanzsystem zu sein. Die ZGS konterkariert nun diesen Fehlanreiz gegen eine standortfreundliche Wirtschaftspolitik in zweierlei Hinsicht. Erstens fällt durch die zinsbereinigte Bemessungsgrundlage die steuerliche Belastung der Grenzinvestition weg. Ein erhöhter Hebesatz wirkt sich so zumindest nicht mehr auf das Investitionsverhalten jener Unternehmen aus, die ihren Standort trotz eines erhöhten Hebesatzes nicht verlagern wollen. Zweitens gewinnt eine erfolgreiche Bemessungsgrundlagenpolitik relativ an Attraktivität, da die Zuweisung unmittelbar von wirtschaftskraftbezogenen Größen abhängt. Der neue Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer sollte, als Ergebnis der obigen Ausführungen, nicht in die Bemessung der finanzausgleichsrelevanten Steuerkraft der einzelnen Gemeinde eingehen.

### **2.2.3.2 Merkmale eines Verteilungsschlüssels**

Die Auswahl der Schlüsselmerkmale verfolgt kurzfristig das Ziel, reformbedingte Aufkommensunterschiede der Gemeinden möglichst klein zu halten. Mittel- bis langfristig soll die Wirtschaftskraft einer Gemeinde adäquat abgebildet werden. Hierin liegt ein Zielkonflikt, falls rationale Kriterien die Auswahl auf Merkmale lenkt, die zu nicht vertretbaren Einnahmeminderungen vieler Gemeinden führen.

Von besonderer Bedeutung ist dabei die Stadt-Umland-Problematik. Büttner (2007) schätzt für 1098 baden-württembergische Gemeinden im Jahr 2004, dass eine Gemeinde mit doppelt so viel Einwohnern typischerweise ein um 40 % höheres Gewerbesteueraufkommen

pro Einwohner erzielt. Dieser Wert ändert sich nur unwesentlich, wenn anstelle des Aufkommens die Bemessungsgrundlage in die Regressionsanalyse eingeht. Vor diesem Hintergrund muss befürchtet werden, dass die bundesweit aufkommensneutrale Kompensation von Gewerbesteuerausfällen Städte schlechter stellt als Umlandgemeinden.

Schließlich muss auch bedacht werden, dass ein Schlüsselmerkmal gemeindescharf ermittelbar sein muss. Voraussetzung sind dafür verlässliche Daten auf stark disaggregiertem Niveau.

Die Verteilung des Umsatzsteueranteils erfolgt in der ZGS nun nach den folgenden Schlüsselmerkmalen:

1. Sozialversicherungspflichtig Beschäftigte auf dem Gemeindegebiet (k,l)
2. Sozialversicherungspflichtig Beschäftigte der Gemeinde (k,l)
3. Anteil der Gewerbesteuereinnahmen der Gemeinde an den Gesamteinnahmen aller Gemeinden, gemittelt über die letzten 5 Jahre vor Einführung des Schlüssels (k)
4. Auf dem Gemeindegebiet eingesetztes Realkapital der steuerpflichtigen bilanzierenden Unternehmen (l)
5. Sozialversicherungspflichtig Beschäftigte des Bundes und der Länder auf dem Gemeindegebiet, gewichtet mit  $\Phi$

Die mit (k) gekennzeichneten Merkmale sind solche, die kurzfristig, also bereits mit Einführung in den Verteilungsschlüssel einfließen. Jene mit (l) können dagegen erst mittel- bis langfristig Bestandteil werden. Für die Merkmale 1 bis 3 ist eine sofortige Berücksichtigung möglich, da entsprechende Daten bereits jetzt gemeindescharf verfügbar sind. Die Statistik der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten beruht auf dem integrierten Meldeverfahren zur Sozialversicherung der Bundesagentur für Arbeit mit jährlicher Erhebung. Gewerbesteuereinnahmen sind über den Realsteuervergleich des Statistischen Bundesamtes (Code 71231) verfügbar.

Für die gemeindescharfe Verteilung des Realkapitals gibt es hingegen keine Daten. Mit Einführung der ZGS kann eine Erhebung aber zumindest für bilanzierende Unternehmen

erfolgen. Grundlage ist die Steuererklärung der Unternehmen. Zur Berechnung der Größe „schutzbedürftigen Eigenkapitals“, welches die Grundlage des Schutzzinsabzuges als Betriebsausgabe darstellt, müssen die Aktiva der Steuerbilanz des Unternehmens angegeben werden. Dies erfolgt in Form eines Formulars als Anlage zur Steuererklärung (Anlage SZ). Im Zuge der immer weiter fortschreitenden Automatisierung der Steuerveranlagung würde auch die Anlage SZ weitestgehend in elektronischer Form abgegeben oder spätestens von der Finanzverwaltung in digitalisierter Form erfasst werden. Zum Zwecke der Realkapitalbestimmung kann nun auf die erfasste Größe „Sachanlagen“ und „Vorräte“ zugegriffen werden. Bei Unternehmen, die in mehreren Gemeinden Betriebsstätten haben, kann eine Aufteilung wie bei der kommunalen Gewinnsteuer erfolgen. Da auf steuerbilanzielle Größen zugegriffen wird, die ihrerseits von den steuerrechtlichen Abschreiberegeln und sonstigen bewertungsrechtlichen Vorschriften abhängen, wird auf diese Weise nicht das ökonomisch richtige Realkapital abgefragt. Dieses müsste über den Ertragswert bestimmt werden, der aber ex ante nicht beobachtbar ist. Unter Berücksichtigung eines administrativ vertretbaren Aufwands dürften die genannten Größen aus der Anlage SZ eine hinreichend genaue gemeindegrenze GröÙe als Näherungswert darstellen. Mit Einführung der ZGS würde es einige Jahre dauern, bis nach Abschluss eines hinreichend GroÙen Anteils an Veranlagungen verlässliche flächendeckende Werte verfügbar sein dürften. Daher sollte dieses Merkmal erst mittel- bis langfristig in den Verteilungsschlüssel einfließen.

Zur Auswahl der Merkmale ist zunächst allgemein zu sagen, dass damit die Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital abgebildet werden sollen. Deren Verteilung über das Bundesgebiet dient somit als Maßstab für die Verteilung der Wirtschaftskraft. Wegen seiner gemeindegrenzen Erfassung durch die Bundesagentur für Arbeit wird die Anzahl sozialversicherungspflichtig Beschäftigter am Arbeitsort als NäherungsgröÙe des Faktors Arbeit herangezogen. Die vierte Schlüsselkomponente bildet die Kapitalverteilung ab. Nur Realkapital steht in einem Zusammenhang mit der auf dem Gemeindegebiet getätigten Produktion. Finanzkapital bildet hingegen nur eine direkte oder indirekte Finanzierung von Realkapital anderer Unternehmen ab, die i. d. R. auf dem Gebiet anderer Gebietskörperschaften ansässig sind. Würde man Finanzkapital als Schlüsselkomponente erfassen, käme es bundesweit zu Mehrfachzählungen und daher zur Überschätzung des insgesamt

produktiv eingesetzten Kapitalstocks. Bei gegebenem zu verteilenden Umsatzsteueranteil würde den Gemeinden so zwar insgesamt nicht mehr Mittel zugewiesen. Zwischen den Gemeinden könnten die Anteile aber wider die realen Verhältnisse verzerrt werden. Es ist außerdem unwichtig, ob das erfasste Realkapital eigen- oder fremdfinanziert ist. Für die Verteilung der Wirtschaftskraft in obigem Sinne spielen die Eigentumsverhältnisse keine Rolle, sondern nur die real eingesetzten Produktionsfaktoren.

Das zweite Schlüsselmerkmal stellt eine Korrekturgröße zur ersten dar und wird mindernd berücksichtigt. Zum einen stellt es sicher, dass eine Gemeinde es nicht unmittelbar in eigener Hand hat, ihren Anteil an der Umsatzsteuer zu beeinflussen. Sie soll ja durch eine vernünftige lokale Wirtschaftspolitik den Anteil erhöhen. Bei der Gemeinde beschäftigte Sozialversicherungspflichtige fallen daher im Ergebnis aus dem Gesamtschlüssel heraus. Damit wird insbesondere dem Anreiz vorgebeugt, die lokalen öffentlichen Leistungen mit ineffizient hohem Arbeitseinsatz zu erstellen. Ist die Gemeinde hingegen Ort der Leistungserbringung höherer Gebietskörperschaften (Bund, Länder), sind die Anreizbedenken unbegründet, da nicht die Gemeinde über die Beschäftigtenanzahl bestimmt. Bundes- oder Landesbeschäftigte auf dem Gemeindegebiet werden daher nicht mindernd berücksichtigt. Dies erschiene auch als nicht gerechtfertigt, wenn man davon ausgeht, dass öffentliche Leistungen von Bund oder Land einer weitaus größeren Gruppe als den Unternehmen oder Bürgern derjenigen Gemeinde zu Gute kommen, auf deren Gebiet die Leistung erbracht wird. Aus Sicht der Gemeinde macht es zudem keinen Unterschied, ob nun eine föderale Einrichtung, z. B. eine Universität, oder ein privatwirtschaftliches Unternehmen die lokalen öffentlichen Güter nutzt. Jedoch liegt in der Abgrenzung auch Fehlerpotenzial, nämlich genau dann, wenn Bundes- oder Landesbeschäftigte tatsächlich kommunale öffentliche Güter erstellen oder umgekehrt Gemeindeangestellte die Aufgaben höherer Gebietskörperschaften erfüllen.<sup>59</sup>

---

<sup>59</sup>Das vielleicht bedeutendste Beispiel einer in diesem Sinne falschen Grenzziehung kann durch die Wahl der Schlüsselmerkmale allerdings ausgeschlossen werden: Schulen, darunter vor allem Grundschulen, sind weitestgehend als lokales öffentliches Gut zu sehen. Der Nutzerkreis liegt zum Großteil in der Wohnbevölkerung der einen Gemeinde, bei Grundschulen fast ausschließlich. Lehrer werden jedoch vom Bundesland bezahlt und würden den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer erhöhen. Da sie zumeist aber Landesbeamte, und damit nicht sozialversicherungspflichtig Beschäftigte sind, gehen sie nicht in das erste

Die Hinzurechnung der Bundes- und Landesbeschäftigten im fünften Schlüsselmerkmal flankiert das vierte. Es stellt in Kombination mit dem ersten eine Doppeltzählung der genannten Beschäftigten dar. Diese ist beabsichtigt und liegt darin begründet, dass im öffentlichen Sektor – aufgrund fehlender Steuerpflicht von Universitäten, Behörden etc. – ein Großteil des Realkapitals nicht in Steuerbilanzen erfasst wird. Folglich geht die Erfassung des Realkapitals über die Anlage SZ insoweit ins Leere. Als grob approximiertes Substitut für das so entgangene Realkapital wird der mit  $\Phi$  gewichtete Anteil sozialversicherungspflichtig Beschäftigter von Bund und Land, die auf dem Gemeindegebiet arbeiten, in den Schlüssel aufgenommen. Das Fehlen der entsprechenden Gemeindebeschäftigten ist in seiner Begründungslogik analog zur mindernden Berücksichtigung des zweiten Schlüsselmerkmals zu sehen. Der Faktor  $\Phi$  soll den bundesweiten Anteil an Realkapital im öffentlichen Sektor wiedergeben. Als Näherungsgröße kann der relative Anteil am Nettoanlagevermögen im Wirtschaftsbereich „Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherung“ (WZ-L) aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung des Statistischen Bundesamtes entnommen werden. Wegen seiner Ergänzungsfunktion wird dieses fünfte Schlüsselmerkmal erst mit dem vierten eingeführt.

Das dritte Merkmal ist als einziges nur kurzfristig Bestandteil des Schlüssels und soll mittel- bis langfristig durch die Merkmale vier und fünf ersetzt werden, gegebenenfalls mit einem fließenden Übergang. Es dient der Korrektur eines gemeindebezogenen Einkommensunterschiedes zum Status quo durch das erste Schlüsselmerkmal, indem es die durchschnittlichen Gemeindesteereinnahmen der vergangenen fünf Jahre vor Einführung des neuen Schlüssels als maßgebend berücksichtigt. Die Gemeindesteereinnahmen sind dabei eine Größe, von der die Gewerbesteuerumlage bereits abgezogen ist.

Die relative Gewichtung der Schlüsselmerkmale hat zunächst unter Beachtung der inhaltlichen Zusammenhänge zu erfolgen. Die Merkmale 1 und 2 sind gleich zu gewichten, ebenso wie die Merkmale 4 und 5. In der langfristigen Zusammensetzung besteht der Schlüssel dann zu  $X\%$  aus dem kombinierten Merkmal (1 – 2) und zu  $Y\%$  aus dem kombinierten Merkmal (3 + 4). Da das Merkmal (3 + 4) das zunächst eingesetzte Merkmal 3 ablöst,

---

Merkmal des Verteilungsschlüssels ein und müssen im zweiten nicht korrigiert werden.

gilt das Gewicht  $Y\%$  auch für letzteres. Die Werte von  $X$  und  $Y$  werden hier nicht näher erörtert.

### **2.2.3.3 Berechnungen zu Schlüsselmerkmalen**

Nachdem die langfristige Zusammensetzung des Verteilungsschlüssels qualitativ motiviert wurde, soll anhand von Berechnungen nun die Auswirkungen auf die angesprochene Verteilungsproblematik untersucht werden. Konkret wird der Frage nachgegangen, Wie das erste und wie die beiden letzten Schlüsselmerkmale die Gemeindeeinnahmen verändern. Von besonderem Interesse sind dabei die Auswirkungen auf große Kernstädte und Stadtstaaten. Weiter wird gefragt, ob die Kombination der Schlüsselmerkmale eventuelle Einnahmeunterschiede ausgleicht.

Ausgangspunkt ist ein „Extremszenario“, in dem sämtliche Gewerbesteuereinnahmen (Ist-Aufkommen abzüglich Gewerbesteuerumlage) wegfallen und durch Zuweisungen ersetzt werden. Das Bezugsjahr ist 2006. Die im gesamten weggefallenen Gewerbesteuereinnahmen werden als Ausgangsgröße für den zu verteilenden Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer angenommen. Über alle Gemeinden aggregiert herrscht somit Aufkommensneutralität, jedoch a priori nicht für die einzelnen Gemeinde. Die regionale Tiefe der Berechnungen ist die Kreisebene. Kreisfreie Städte und Stadtstaaten sind dabei einzeln identifizierbar, was für die Fragestellung ausreichend detailliert ist.

Das Datenmaterial entstammt den Statistischen Ämtern des Bundes und der Länder. Werte für die kreisbezogenen Gewerbesteuereinnahmen für 2006 konnte dem Realsteuervergleich (Code 71231) entnommen werden. Zahlen über sozialversicherungspflichtig Beschäftigte entstammen dem gleichnamigen Sachgebiet (Code 13111). Da Realkapital lokal nicht verfügbar ist, musste es über Näherungen berechnet werden. Ausgangspunkt dient das Nettoanlagevermögen 2006 zu Wiederbeschaffungspreisen, das der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung des Bundes des Statistischen Bundesamtes entnommen wurde (Code 81000). Diese Größe dient als Annäherung für die später über die Anlage SZ zu erfragende Größe. Im Wirtschaftsbereich „Öffentliche Verwaltung, Verteidigung, Sozialversicherung“ (WZ-L), der in den oben beschriebenen Faktor  $\Phi$  eingehen soll, stimmt



der hier verwandte Wert per Definition mit dem tatsächlich relevanten überein.

Die Aufteilung des auf Bundesebene aggregierten Nettoanlagevermögens auf die Kreise erfolgt in mehreren Schritten.<sup>60</sup> Zunächst werden die sozialversicherungspflichtig Beschäftigten je Kreis in 12 Wirtschaftszweige unterteilt. Die Anzahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten (SVB) je Kreis  $i$  und Wirtschaftszweig  $j$ , sie sei mit  $SVB_{ij}$  bezeichnet, werden anschließend in Relation zur bundesweiten Gesamtzahl der im entsprechenden Wirtschaftszweig sozialversicherungspflichtig Beschäftigten,  $SVB_j$ , gesetzt. Man erhält den Gewichtungsfaktor  $svb_{ij} := SVB_{ij}/(SVB_j)$ . Das Nettoanlagevermögen (NAV) liegt auf Bundesebene ebenfalls nach den 12 Wirtschaftszweigen geliedert vor,  $NAV_j$ . Das auf den einzelnen Kreis entfallende Nettoanlagevermögen,  $NAV_i$ , ergibt sich nun als  $NAV_i = \sum_{j=1}^{12} svb_{ij}NAV_j$ .

Der oben beschriebenen Aufteilung des Nettoanlagevermögens je Wirtschaftszweig nach Anteilen der auf den Gemeindegebieten Beschäftigten je Wirtschaftszweig unterstellt eine branchenspezifisch konstantes Einsatzverhältnis der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital. Dies wäre z. B. bei einer branchenspezifischen Produktionsfunktion mit konstanten Substitutionselastizitäten erfüllt (CES-Produktionsfunktion). Zur Verdeutlichung sei mit  $f_j(K_j, L_j)$  eine branchenspezifische CES-Produktionsfunktion betrachtet, mit den einzigen Produktionsfaktoren Kapital,  $K$ , und Arbeit,  $L$ . Die Parameter  $a_j$ ,  $b_j$  und  $\rho_j$  sind exogene, die Produktionsfunktion charakterisierende Konstanten. Die CES-Produktionsfunktion hat dann die Form:<sup>61</sup>

$$f_j(K_j, L_j) = [a_j K_j^{\rho_j} + b_j L_j^{\rho_j}]^{1/\rho_j} \quad (2.7)$$

Damit gilt bei unterstellter Gewinnmaximierung und kompetitiven Faktormärkten mit Marktzins  $r$  und Gleichgewichtslohn  $w$  für die Faktorgrenzprodukte:

---

<sup>60</sup>Eine analoge Methode verwenden Zwick et al. (2003) zur gemeindescharfen Zuordnung der aggregierten Betriebserträge der verschiedenen Freien Berufe zwecks Abschätzung der Mehreinnahmen infolge einer Ausweitung des Kreises der Gewerbesteuerpflichtigen.

<sup>61</sup>Vgl. Varian (2001, S. 19).

$$\partial f_j / \partial K_j = [a_j K_j^{\rho_j} + b_j L_j^{\rho_j}]^{\frac{1-\rho_j}{\rho_j}} a_j K_j^{\rho_j-1} = r \quad (2.8)$$

$$\partial f_j / \partial L_j = [a_j K_j^{\rho_j} + b_j L_j^{\rho_j}]^{\frac{1-\rho_j}{\rho_j}} b_j L_j^{\rho_j-1} = w \quad (2.9)$$

Daraus folgt unmittelbar

$$K_j / L_j = \left[ \frac{r b_j}{w a_j} \right]^{\frac{1}{\rho_j-1}} = \textit{konstant} \quad (2.10)$$

Das Faktoreinsatzverhältnis ist konstant bei gegebenen Parametern  $a_j$ ,  $b_j$  und  $\rho_j$ . Verschiedene Branchen können sich in diesen Parametern unterscheiden, was ein branchenspezifisch konstantes Faktoreinsatzverhältnis hervorbringt.<sup>62</sup>

#### 2.2.3.4 Ergebnisse der Berechnungen

Aufgrund der Datenfülle der über 400 Kreise, kreisfreien Städte und Stadtstaaten werden die Berechnungsergebnisse in Diagrammen dargestellt. Es wird im folgenden zwischen drei Größen je Gemeinde unterschieden: die Gewerbesteuereinnahmen einer Gemeinde im Jahr 2006 werden mit „GewSt-Einnahmen“ bezeichnet. Zuweisungen, die eine Gemeinde erhalten würde, wenn ausschließlich nach dem ersten Schlüsselmerkmal, d. h. nach den sozialversicherungspflichtig Beschäftigten (SVB) auf dem Gemeindegebiet, verteilt werden würde, werden mit „SVB-Zuweisungen“ benannt. Würde ausschließlich das kombinierte Schlüsselmerkmal (4+5) berücksichtigt, käme es zu Einnahmen in Höhe von „NAV-Einnahmen“, wenn man die oben beschriebene Verteilung des Nettoanlagevermögens (NAV) als Grundlage nimmt. Bei beiden Zuweisungsregimen wird unterstellt, dass sämtliche Gewerbesteuereinnahmen wegfallen und die so bundesweit ausbleibenden Einnahmen vollständig durch den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer ersetzt werden.

---

<sup>62</sup>Regional verschiedene Lohnniveaus würde ein regional konstantes Faktoreinsatzverhältnis je Branche bewahren, das jedoch in verschiedenen Regionen unterschiedlich ist. Eine Berücksichtigung regional verschiedener Lohnniveaus könnte daher die Genauigkeit der verwandten Methode erhöhen, würde aber den Rahmen dieser Arbeit überschreiten. Die Annahme eines bundeseinheitlichen Marktinzses ist aufgrund der höheren Mobilität des Faktors Kapital dagegen unproblematischer.

Die Gewichtung in den beiden Zuweisungsregimen erfolgt dann entsprechend des relativen Anteils einer Gemeinde an der bundesweit aggregierten Größe des betrachteten Schlüsselmerkmals.

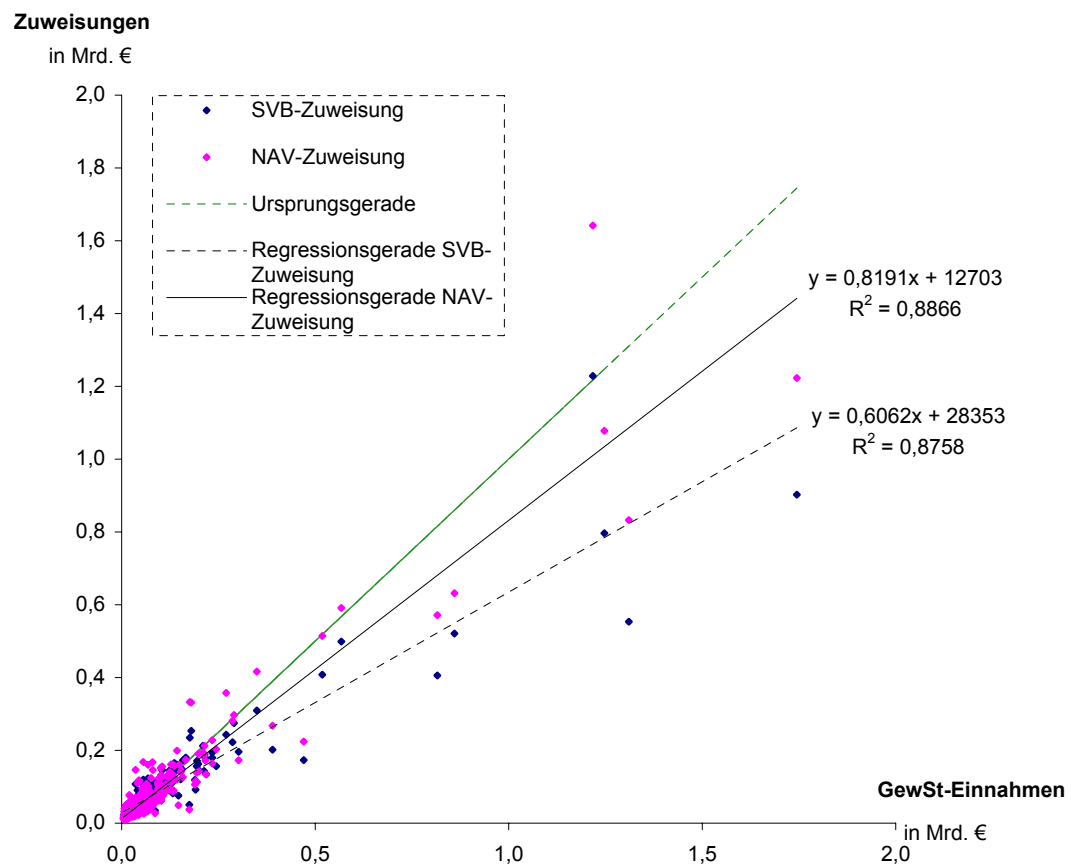
Abbildung 2.2 zeigt nun auf, wieviel die einzelnen Kreise oder Gemeinden aus den beiden betrachteten Zuweisungsregimen erhalten würde (Y-Achse) und trägt diesen Betrag jeweils gegen die Gewerbesteuereinnahmen auf (X-Achse). Ein Datenpunkt gibt somit Aufschluss über Höhe der 2006er Gewerbesteuereinnahmen einer Gemeinde bzw. eines Kreises und der alternativen Zuweisungen für das betreffende Regime (SVB oder NAV). Die eingezeichnete Ursprungsgerade dient dabei als Orientierung: liegt ein Datenpunkt nördlich, verbessert die Gemeinde bzw. der Kreis seine Einnahmen durch den Wegfall der Gewerbesteuereinnahmen und Erhalt der Zuweisungen. Umgekehrt verschlechtern sich die Einnahmen für Datenpunkte südlich der Ursprungsgeraden.

Die ebenfalls eingezeichneten Regressionsgeraden geben an, wie genau die beiden Zuweisungssysteme die Verteilung der Gewerbesteuereinnahmen im Mittel nachzeichnen können. Eine Steigung von Eins würde bedeuten, dass im Mittel höhere Gewerbesteuereinnahmen um genau den gleichen Betrag höhere Zuweisungen implizieren würden. Die Regressionsgeraden beider Regime weisen mit ca. 0,82 für NAV-Zuweisungen (Bestimmtheitsmaß  $R^2 = 0,8866$ ) und ca. 0,61 (Bestimmtheitsmaß  $R^2 = 0,8758$ ) jedoch Steigungen von weniger als Eins aus. Das bedeutet, beide Schlüsselmerkmale vermögen es im Durchschnitt nicht, die Verteilung des Gewerbesteuereinnahme nachzuzeichnen. Je größer die Gewerbesteuereinnahmen in 2006 waren, desto stärker werden die Mindereinnahmen im Durchschnitt ausfallen. Allerdings fällt dieser Effekt deutlich geringer für die NAV- als für die SVB-Zuweisungen aus, wie ein Vergleich der beiden Steigungen zeigt.

Ein genaueres Bild darüber, wie Stadtstaaten und große Kernstädte von den beiden Zuweisungsregimen betroffen sind, zeichnet Abbildung 2.3. Fast sämtliche Gemeinden und Kreise mit GewSt-Einnahmen von mehr als 200 Mio. € stellen sich bei NAV-Zuweisungen besser als bei SVB-Zuweisungen. Im NAV-Regime kommt es mitunter sogar zu Besserstellungen im Vergleich zur Ausgangssituation.

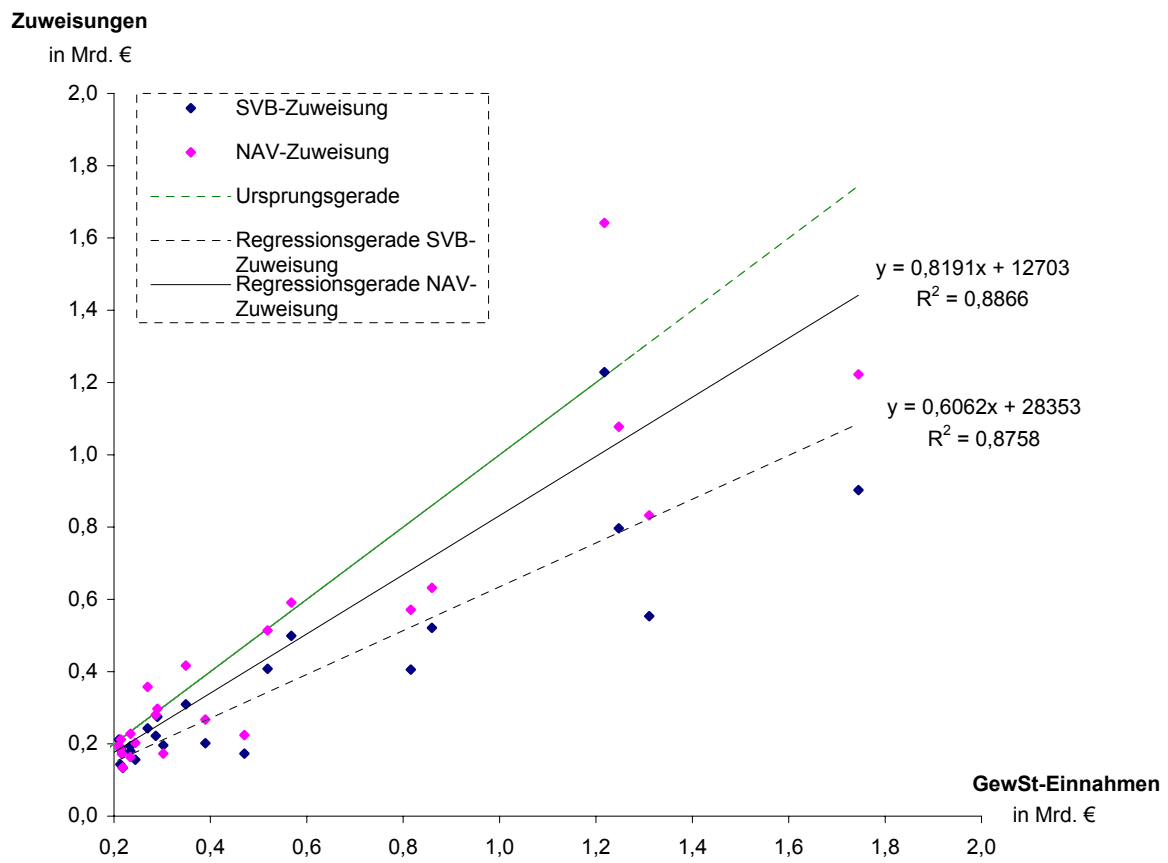
Die Existenz relativer Gewinner bei NAV- gegenüber SVB-Zuweisungen bedeutet bei un-

Abbildung 2.2: Zuweisungen im Vergleich zu Gewerbesteuereinnahmen



Quelle: eigene Berechnungen

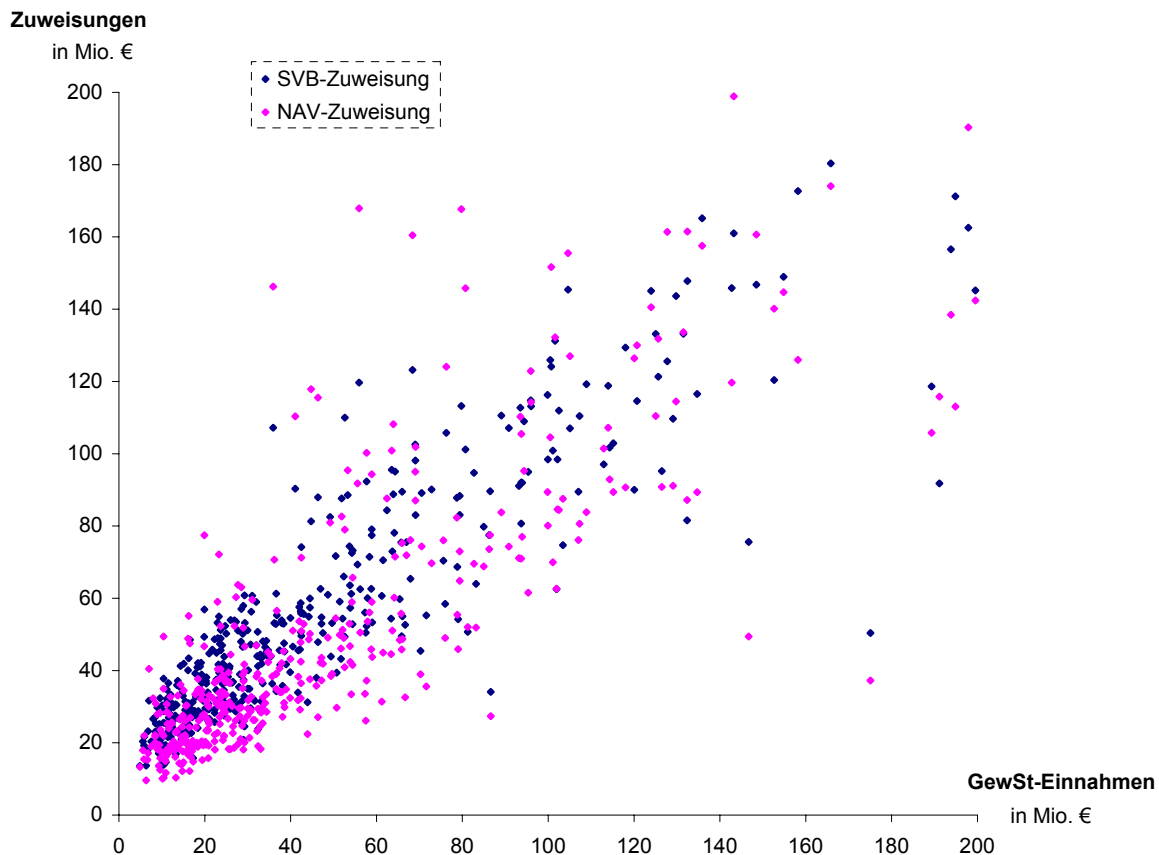
Abbildung 2.3: Zuweisungen im Vergleich zu Gewerbesteuereinnahmen – große Gemeinden



Quelle: eigene Berechnungen

terstelter Einnahmenneutralität im Gesamten, dass es gleichzeitig auch relative Verlierer geben muss. Entsprechend müssen diese unter Gemeinden und Kreisen von weniger als € 200 Mio. Gewerbesteuereinnahmen gesucht werden. Abbildung 2.4 suggeriert dies bereits, da der Schwerpunkt der rosa-farbenen NAV-Datenpunkte unterhalb der blauen SVB-Datenpunkte zu liegen scheint.

Abbildung 2.4: Zuweisungen im Vergleich zu Gewerbesteuereinnahmen – kleine und mittelgroße Kreise

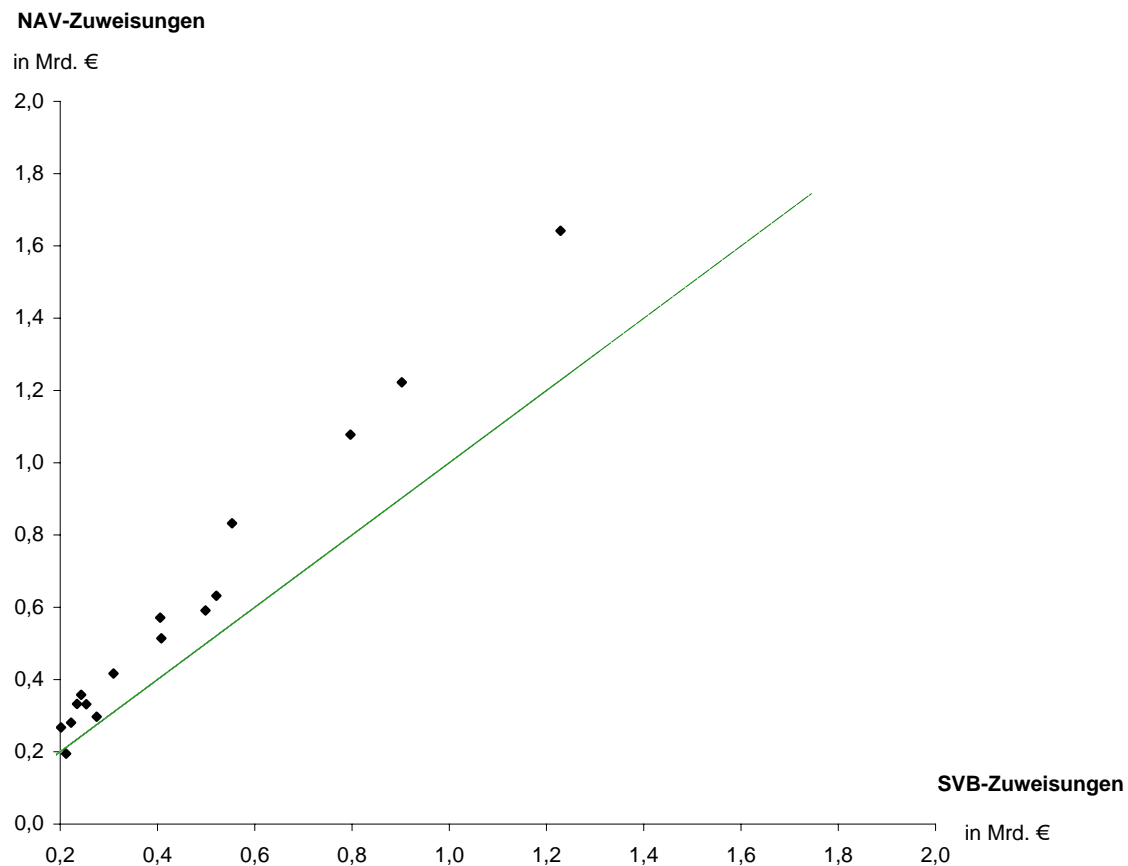


Quelle: eigene Berechnungen

Genaueren Aufschluss über Gewinner und Verlierer gibt der direkte Vergleich der beiden Zuweisungsarten. Den Abbildungen 2.5 und 2.6 liegt ein Vergleich der absoluten Anteile einer Gemeinde bzw. eines Kreises an den konstanten Gesamtzuweisungen zu Grunde.

Auf der Abszisse ist der absolute Anteil an den gesamten SVB-Zuweisungen und auf der Ordinate jener an den gesamten NAV-Zuweisungen aufgetragen. Die grüne Linie ist wieder die Ursprungsgerade. Nördlich davon liegen die Datenpunkte jener Gemeinden bzw. Kreise, die bei NAV-Zuweisungen relative Gewinner sind, südlich davon die relativen Gewinner des SVB-Regimes. Abbildung 2.5 verdeutlicht nochmal sehr klar, dass die großen Gemeinden relative Gewinner der NAV-Zuweisungen sind.

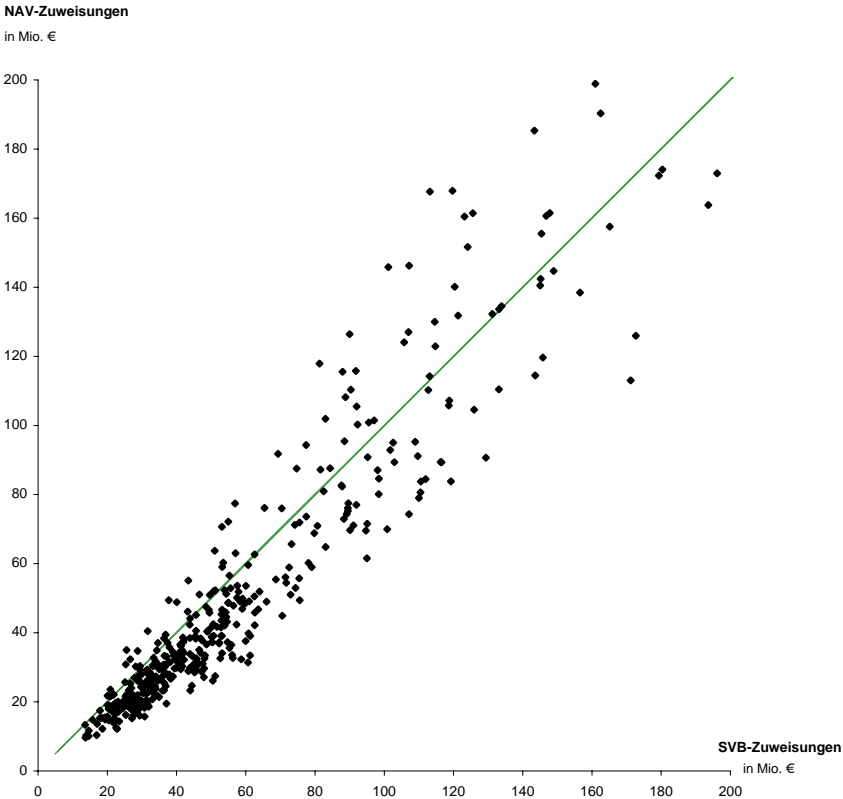
Abbildung 2.5: Gewinner und Verlierer nach Zuweisungsregime – große Gemeinden



Quelle: eigene Berechnungen

Für mittelgroße und kleine Kreise zeigt Abbildung 2.6, dass deutlich mehr Datenpunkte südlich der Ursprungsgerade liegen. In dieser Gruppe gibt es mehr relative Gewinner bei SVB-Zuweisungen.

Abbildung 2.6: Gewinner und Verlierer nach Zuweisungsregime – kleine und mittelgroße Kreise



Quelle: eigene Berechnungen



Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Berücksichtigung beider Zuweisungsregime im langfristigen Schlüssel zur Verteilung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer im Durchschnitt keine Einnahmenneutralität je Gemeinde sicherstellen kann. Jedoch entschärft die Hinzunahme des Merkmals „Realkapital“ die Verteilungsproblematik deutlich. Besonders große Gemeinden, die Hauptverlierer eines auf Beschäftigtenzahlen basierten Zuweisungsschlüssels, schneiden unter Berücksichtigung von Realkapital besser ab. Demnach erscheint die Substitution des Merkmals „Gewerbesteuereinnahmen der letzten fünf Jahre“ durch „Realkapital“ mittel- bis langfristig auch vor dem Hintergrund der Einnahmensicherung großer Gemeinden als vertretbare Lösung.

#### **2.2.4 Die revitalisierte Grundsteuer**

Eine grundsteuerreform ist kein unmittelbarer Bestandteil des Reformvorschlags „Zinsbereinigte Gewinnsteuer“. Dennoch soll ihre Bedeutung als vierte Säule in einem rationalen Kommunalsteuersystem hervorgehoben werden. Als nahelegende, gleichwohl bedeutende Änderungen in der bestehenden Grundsteuer kann die Aktualisierung von Bodenrichtwerten gesehen werden, die sich an den aktuellen Marktwerten orientieren sollte. Aus ökologischen Gesichtspunkten sollten auch Art und Umfang der Flächennutzung die Bemessungsgrundlage bzw. den Steuermessbetrag beeinflussen. In welcher Kombination Flächen- und Bodenwertkomponenten sinnvollerweise zu berücksichtigen sind, wird hier nicht diskutiert. Es sei stattdessen auf die Überlegungen von (Fuest und Thöne, 2005, S. 52 ff.) verwiesen.

Geltende Ausnahmen von der Grundsteuerpflicht, geregelt in § 3 des Grundsteuergesetzes (GrStG), sollten weitestgehend beseitigt werden. Insbesondere muss überdacht werden, ob die grundsteuerfreie Nutzung der lokalen öffentlichen Güter einer Gemeinde durch Institutionen höherer Gebietskörperschaften äquivalenztheoretisch zu rechtfertigen ist.

# Kapitel 3

## Zusammenfassung

In der vorliegenden Arbeit wurde ein aktueller Vorschlag zu einer effizienteren Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung, die „Zinsbereinigte Gewinnsteuer“, auf die kommunale Besteuerungsebene fortentwickelt. Nach einer kurzen Beschreibung der Grundelemente des Reformvorschlages in Kapitel 1 wurden in Kapitel 2 zunächst die Hauptsäulen der Gemeindefinanzierung der ZGS benannt und vor dem Hintergrund eines rationalen kommunalen Steuersystem beleuchtet. In diesem Zusammenhang kann festgestellt werden, dass eine kommunale Steuer auf den zinsbereinigt ermittelten Unternehmensgewinn über die grundsätzliche Notwendigkeit hinaus auch aus rein ökonomischen Gründen befürwortet werden kann.

Es folgte eine detaillierte Einbettung der kommunalen Gewinnsteuer der ZGS in den gesetzlichen Rahmen der geltenden Gewerbesteuer. Neben der systematisch konsistenten Umsetzung einer zinsbereinigten Bemessungsgrundlage auf kommunaler Ebene wurde dabei herausgearbeitet, an welchen Stellen die kommunale von der föderalen Steuerbasis trotz gleicher konzeptioneller Ausrichtung abweichen muss.

Ferner wurde die Ausgestaltung einer kommunalen Bürgersteuer mit Hebesatzrecht der einzelnen Gemeinden diskutiert. Die Bemessungsgrundlage der Bürgersteuer wurde dabei in Bezug zu jener der (föderalen) Einkommensteuer gesetzt. Es wurde analysiert, welche Einkunftsarten auf welche Weise in der kommunalen Steuer zu berücksichtigen sind. Darüber hinaus wurden alternative kommunale Tarifverläufe miteinander verglichen. Nach

Abwägung verschiedener Vor- und Nachteile wurde argumentiert, dass die kommunale Bürgersteuer einen flachen Tarif mit Grundfreibetrag aufweisen sollte. In transparent besteuerten Unternehmen thesaurierte Gewinne sollten nicht der kommunalen Bürgersteuer unterliegen, ausgeschüttete oder entnommene Gewinne im Gegenzug vollständig in die Bemessungsgrundlage eingehen.

Als dritte Säule der Gemeindefinanzierung aus Steuermitteln wurde ein Zuweisungssystem entwickelt. Nach bestimmten gemeindegrenzen Schlüsselmerkmalen wird danach ein neuer Anteil an der Umsatzsteuer auf die einzelnen Gemeinden verteilt. Zunächst stellt diese dritte Säule ein fiskalisches Instrument dar, welches aus Sicht der aggregierten Gemeindeebene eine aufkommensneutrale Umsetzung der Gesamtreform „ZGS“ ermöglicht, sofern dies politisch erwünscht sein sollte. Da die Schlüsselmerkmale die Wirtschaftskraft der einzelnen Gemeinde abbilden, besteht für die einzelne Gemeinde ein verstärkter Anreiz zu einer lokal sinnvollen Wirtschaftspolitik. In Kombination mit einer zinsbereinigten kommunalen Gewinnsteuer werden Fehlanreize des geltenden Finanzausgleichs konterkariert, wonach einnahmenmaximierende Gemeinden eine Steuersatzerhöhung der Förderung breiterer kommunaler Bemessungsgrundlagen vorziehen. Auf der Basis von Berechnungen wurde herausgestellt, dass die Zunahme des lokalen Realkapitals als Schlüsselmerkmal die Stadt-Umland-Problematik im Vergleich zur bloßen Berücksichtigung des Faktors Arbeit entschärfen dürfte. Eine fundierte gemeindegrenzen Erfassung des Realkapitals, die zur Zeit noch nicht möglich ist, kann durch die Einführung der kommunalen zinsbereinigten Gewinnsteuer sichergestellt werden. Zur Ermittlung des schutzbedürftigen Eigenkapitals werden alle benötigten Informationen für das Realkapital automatisch mit erfasst. Da die so ermittelten Schutzzinsen steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen, besteht für das einzelne Unternehmen ein Anreiz zur Angabe der benötigten Daten. Gleichmaßen hat die Finanzverwaltung einen Anreiz zur Überprüfung dieser Angaben.

Die reformierte Grundsteuer als vierte Säule der Gemeindefinanzierung wurde nur in Grundzügen angesprochen. Aus äquivalenztheoretischer Sicht sollte diese Möglichkeit der Gemeindefinanzierung auf der Basis aktualisierter Richtwerte und modifizierter Bemessungsgrundlagen eine gewichtigere Rolle spielen.

# Literaturverzeichnis

- Anton, S., M. Brehe und H.-G. Petersen (2002), „Das Konzept der Einfachsteuer im empirischen Test“, *Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge der Universität Potsdam* (31).
- Besley, T., I. Preston und M. Ridge (1997), „Fiscal anarchy in th UK: Modelling poll tax noncompliance“, *Journal of Public Economics* 64 (2), S. 137–152.
- Blankart, C. B. (1998), *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, Vahlens Handbücher der der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, München: Verlag Vahlen, 3. Aufl.
- Boadway, R. und N. Bruce (1984), „A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax“, *Journal of Public Economics* (24), S. 231–239.
- Bond, S. R. und M. P. Devereux (1995), „On the design of a neutral business tax under uncertainty“, *Journal of Public Economics* (58), S. 57–71.
- (2003), „Generalised R-based and S-based taxes under uncertainty“, *Journal of Public Economics* (87), S. 1291–1311.
- Brasington, D. M. (2002), „The Demand for Local Public Goods: The Case of Public School Quality“, *Public Finance Review* 30 (3), S. 163–187.
- Büttner, T. (2003), „Kommunale Zuschläge bei Einkommen- und Körperschaftsteuer: Reformoptionen und Konsequenzen“, Schriftliche Fassung eines Referats anlässlich des Symposiums Kommunale Steuer- und Finanzreform zur Feier des 75-jährigen Gründungsjubiläums des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln am 6. Dezember 2002,.

- (2007), „Reform der Gemeindefinanzen“, *Ifo Working Paper* (45).
- Döring, T. und L. Feld (2005), „Reform der Gewerbesteuer: Wie es Euch gefällt? – Eine Nachlese“, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 6 (2), S. 207–232.
- Fane, G. (1987), „Neutral Taxation Under Uncertainty“, *Journal of Public Economics* (33), S. 95–105.
- Fuest, C. und M. Thöne (2003), „Substitution der Gewerbesteuer: Eine Kombination aus Zuschlägen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer und reformierter Grundsteuer“, Referat anlässlich des Symposiums Kommunale Steuer- und Finanzreform zur Feier des 75-jährigen Gründungsjubiläums des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln am 6. Dezember 2002,.
- (2005), *Gemeindefinanzreform: Hintergründe, Defizite, Alternativen*, Bd. 1 von *Fifo-Berichte*, Köln: Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut.
- Gerard, M. (2006), „Belgium moves to Dual Allowance for Corporate Equity“, *European Taxation* (4), S. 156–162.
- Glanegger, P., G. Güroff und J. Selder (2006), *Gewerbesteuergesetz Kommentar*, München: Verlag C. H. Beck, 6. Aufl.
- Greß, M., M. Rose und R. Wiswesser (1998), *Marktorientierte Einkommensteuer – Das neue kroatische System einer konsum- und damit marktorientierten Besteuerung des persönlichen Einkommens*, München: Vahlen.
- Hansmeyer, K.-H. und H. Zimmermann (1993), „Möglichkeiten der Einführung eines Hebesatzrechts beim gemeindlichen Einkommensteueranteil“, *Archiv für Kommunalwissenschaften* 32 (2), S. 221–244.
- Heidelberger Steuerkreis und Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (Hrsg.) (2006), *Zinsbereinigte Gewinnsteuer – Ein Vorschlag zur Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland*, Heidelberg, Essen.

- Homburg, S. (2008), „Germany’s Tax Reform Act of 2008“, *FinanzArchiv* 63 (4), S. 591–612.
- Institute for Fiscal Studies (1991), „Equity for Companies: A Corporation Tax for the 1990s“, Institute for Fiscal Studies, London.
- Keen, M. und J. King (2003), „The Croatian Profit Tax: An ACE in Practice“, In: *Integriertes Steuer- und Sozialsystem*, (Hrsg.) M. Rose, S. 323–342, Heidelberg: Physica-Verlag.
- Keuschnigg, C. (2004), *Eine Unternehmenssteuerreform für mehr Wachstum in der Schweiz*, Zürich: Avenir Suisse.
- Kiesewetter, D. (2002), „Tax Neutrality and Business Taxation in Russia“, *Tübinger Diskussionsbeitrag* (242).
- Klemm, A. (2007), „Allowances for Corporate Equity in Practice“, *CESifo Economic Studies* 53 (2), S. 229–262.
- Krämer, H. (2005), „§ 9 Abs.1 Nr.2“, In: *Die Körperschaftsteuer – Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung*, (Hrsg.) E. Dötsch, W. Jost, A. Pung und G. Witt, Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
- Kußmaul, H. (2005), *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, Oldenbourg, 4. Aufl.
- Nguyen-Thanh, D. und M. Rose (2004), „Reforming Income and Profit Taxation: The Case of Bosnia-Herzegovina“, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 58 (7), S. 297–303.
- (2006), „Methods of Efficiently Calculating Business Profit for Tax Purposes – Experience of Participation in the Tax Reform Process in the Brcko District“, *Ekonomski Pregled (Economic Review)* 57 (7-8), S. 547–562.
- Panteghini, P. M. (2007), *Corporate Taxation in a Dynamic World*, Berlin, Heidelberg: Springer.

- Pigou, A. C. (1932), *The Economics of Welfare*, London: Macmillan, 4. Aufl.
- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung ((hrsg.)) (2006), *RWI: News Nr. 1/2006*, Essen.
- Rimmler, M., M. Rose und D. Zöllner (2005), „Tax Reform for Tax Competition: which Alternatives would be used?“, *Ekonomski Pregled (Economic Review)* 56 (11), S. 1079–1099.
- Rose, M. (2002), *Reform der Einkommensbesteuerung in Deutschland: Konzept, Auswirkungen und Rechtsgrundlagen der Einfachsteuer des Heidelberger Steuerkreises*, Bd. 122 von *Schriften des Betriebs-Beraters*, Heidelberg: Verlag Recht und Wirtschaft.
- Rose, M. und R. Kambeck (2006), „Zinsbereinigte Gewinnsteuer – Ein Vorschlag zur Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland“, *Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik* 108.
- Rose, M. und R. Wiswesser (1998), „Tax Reform in Transition Economies: Experiences from the Croatian Tax Reform Process of the 1990s“, In: *Public Finance in a Changing World*, (Hrsg.) P. B. Sørensen, S. 257–278.
- Rose, M. und D. Zöllner (2008), „Die Heidelberger Einfachsteuer: Eine optimale Besteuerung von Einkommen in der georgischen Marktwirtschaft“, In: *Nachhaltige Finanz- und Sozialpolitik in Georgien*, (Hrsg.) H.-G. Petersen und S. Gelaschwili, S. 225–271, Potsdam: Universitätsverlag Potsdam.
- Siemers, L. und D. Zöllner (2006), „Das Übergangsmodell zur Heidelberger Einfachsteuer: Eine effiziente Unternehmensbesteuerung?“, *MPRA Paper* (757).
- (2008), „Change-over within little scope: on the decision neutrality of recent tax reform proposals“, *Working Paper* .
- Thalmeier, B. (2002), *Analyse eines zinsbereinigten Systems der Kapitaleinkommensbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung von Risiko*, Heidelberg: Universitätsbibliothek.

- Tiebout, C. M. (1956), „A Pure Theory of Local Expenditures“, *Journal of Political Economy* 64 (5), S. 416–424.
- Tröger, M. (2007), *Reform der Gewerbesteuer und Finanzausgleich*, Europäische Hochschulschriften, Frankfurt am Main: Peter Lang.
- Varian, H. R. (2001), *Mikroökonomie*, Wolls Lehr- und Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, München: Oldenbourg, 3. Aufl.
- Wenger, E. (1983), „Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften“, *Finanzarchiv* 41, S. 207–252.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982), *Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern in der Bundesrepublik Deutschland*, Bonn: Wilhelm Stollfuß Verlag.
- Zimmermann, H. (1999), *Kommunalfinanzen: Eine Einführung in die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Finanzwissenschaft*, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.
- Zimmermann, H. und R. D. Postlep (1980), „Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern“, *Wirtschaftsdienst* 60 (5), S. 248–253.
- Zwick, M., N. Buschle, H. Habla und R. Maiterth (2003), „Reform der Gemeindefinanzen – die kommunale Einnahmeseite“, *Wirtschaft und Statistik* (7), S. 633–647.



## Teil II

# Rechtsgrundlagen

## **Gesetzentwurf**

für die Bundesregierung der Bundesrepublik Deutschland

Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern  
(Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)

VORGESCHLAGEN VON:

*Forschungsstelle*  
*»Marktorientiertes Steuersystem«, Heidelberg*  
Prof. Dr. Manfred Rose,  
Dipl.-Oec. (Univ.) Dipl.-Bw. (FH) Marko Thomas Scholz,  
Dipl.-Vw. Daniel Zöllner



**Die Einfachsteuer**  
des Heidelberger Steuerkreises

## A. Hintergrund und Regelungsinhalt

Die Gewerbesteuer und die Körperschaftsteuer sind zweifelsohne die beiden bedeutendsten Unternehmenssteuern in der Bundesrepublik Deutschland. Obgleich sich beide Steuern hinsichtlich ihrer Entstehung unterscheiden, sind deren Wirkungen durchaus miteinander verknüpft. Eine systematische Unternehmenssteuerreform macht es aus diesem Grunde erforderlichlich beide aufeinander abzustimmen.

Mit dem *Gemeindesteuerreformgesetz (GemStRefG)* legt die *Forschungsstelle »Marktorientiertes Steuersystem«* der Ruprecht-Karl-Universität Heidelberg nunmehr die Rechtsgrundlagen für eine systematische Reform der Gemeindefinanzen vor und knüpft damit an den bereits im Jahre 2006 präsentierten Vorschlag des RWI Essen und des Heidelberger Steuerkreises für eine systematische Reform der Unternehmensgewinnbesteuerung, die *»Zinsbereinigte Gewinnsteuer (ZGS)«*, an.

Eine ausführliche Darstellung des Vorschlages zur Reform der Gemeindefinanzen im Kontext der ZGS findet sich im ersten Teil der vorliegenden Arbeit. Die hierfür notwendigen Änderungen der einschlägigen Rechtsgrundlagen lassen sich im Wesentlichen wie folgt zusammenfassen:

- Umbenennung des Gewerbesteuergesetzes in „*Gemeinewirtschaftssteuergesetz*“ als Ausdruck einer rechtsdogmatischen Manifestation des Prinzips der fiskalischen Äquivalenz. Materiell verwirklicht wird dies:
  - im Wege einer personellen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (Einbeziehung von Gewinnen aus selbständiger Arbeit in die Gemeinewirtschaftssteuerverbarkeit durch Ausweitung des Steuergegenstandes auf sog. „*Betriebe freiberuflicher Art*“).<sup>1</sup>
  - durch die Streichung persönlicher und sachlicher Befreiungen.<sup>2</sup>
- Würdigung des in der Verfassung der Bundesrepublik Deutschland (Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG) verankerten Rechts der Gemeinden auf Selbstverwaltung und finanzielle Eigenverantwortung („*kommunale Finanzautonomie*“) durch Wiedereinführung eines Wahlrechtes zur Erhebung einer Gemeinewirtschaftsteuer.<sup>3</sup>
- Neuregelung des Steuersubjekts (persönliche Steuerpflicht);<sup>4</sup>
- Modifizierung der Besteuerungsgrundlage sowie vollständige Neuregelung der Bemessung des Steuerobjekts bedingt durch eine Annäherung der objektsteuerlichen Bemessungsgrundlage an die ertragsteuerliche<sup>5</sup>. Folgende maßgebliche Änderungen durch das *Gemeindesteuerreformgesetz* seien hervorgehoben:
  - Nichtbesteuerung von Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen aus Mitunternehmeranteilen (bzw. aus Komplementär-Anteilen an einer KGaA) unabhängig von der Rechtsform des Mitunternehmers;<sup>6</sup>
  - Abkehr von der Besteuerung ertragsunabhängiger Elemente (Entgelte für Schulden, Renten und dauernde Lasten, Gewinnanteile des stillen Gesellschafters, Miet- und Pachtzinsen/Leasingraten etc.) zur Vermeidung steuerlicher Mehrfachbelastungen;<sup>7</sup>
  - Gleichbehandlung von „*Streubesitz*“ und „*Schachtelerträgen*“ durch Anwendung eines erweiterten Freistellungsverfahrens. Hierdurch entfällt u. a. auch die Hinzurechnung ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen von Schachtelbeteiligungen;<sup>8</sup>
  - Vermeidung von Anreizen zum sog. „*Income-Shifting*“, durch Besteuerung von Geschäftsführergehältern des GmbH-Gesellschafters;<sup>9</sup>

<sup>1</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 4 lit. a sublit. aa GemStRefG (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GemWiStG).

<sup>2</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 6 lit. b und c GemStRefG (§ 3 Nos. 1, 7, 13, 20 und 23 GemWiStG).

<sup>3</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 3 GemStRefG (§ 1 GemWiStG).

<sup>4</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 8 GemStRefG (§ 5 GemWiStG).

<sup>5</sup> Gemeint damit ist die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage in der Fassung des Entwurfs eines Gesetzes zur Besteuerung zinsbereinigter Unternehmensgewinne (ZGStG-E), welches die ertragsteuerliche Umsetzung des Reformvorschlages „Zinsbereinigte Gewinnsteuer (ZGS)“ des Heidelberger Steuerkreises und des RWI (Essen) darstellt.

<sup>6</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 11 GemStRefG (§ 7 GemWiStG).

<sup>7</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 12 GemStRefG (§ 8 GemWiStG).

<sup>8</sup> Vgl. ebenda.

<sup>9</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 12 GemStRefG (§ 8 Nr. 5 GemWiStG).

- Aufgabe des Nominalwertprinzips bei der überperiodischen (intertemporalen)<sup>10</sup> Verrechnung negativer und positiver Besteuerungsgrundlagen (Verlustabzug) durch eine Verzinsung vortragsfähiger Fehlbeträge zugunsten des Abzugsberechtigten von Amts wegen;<sup>11</sup>
  - Neuregelung der Verlustabzugsberechtigung: Das durch BFH-Rechtsprechung geschaffene Prinzip der „*Unternehmensidentität*“ wird beibehalten, das vom gleichen Spruchkörper entwickelte Prinzip der „*Unternehmeridentität*“ hingegen wird aufgegeben;<sup>12</sup>
  - Aufhebung der betragsmäßigen Verlustabzugsbeschränkung (Mindestbesteuerung);<sup>13</sup>
  - Substituierung des unternehmensbezogenen Freibetrages (24.500 Euro) durch eine betriebsbezogene und rechtsformunabhängige Freigrenze in gleicher Höhe;<sup>14</sup>
  - Aufhebung der steuerentlastenden Sozialzwecknorm (Privilegierung) zugunsten sog. „*Hausgewerbetreibender*“ und diesen gleichgestellten Personen (Hausgewerbetreibende mit mehr als zwei fremden Hilfskräften, Heimarbeiter und Zwischenmeister);<sup>15</sup>
- Neuregelung der Aufteilung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer;<sup>16</sup>

## B. Rechtsstand und Abgrenzung des Regelungsumfangs

Die aktuellen Rechtsstände der durch das Gemeindesteuerreformgesetz geänderten Einzelgesetze sind den jeweiligen Gesetzesänderungen vorangestellt. Nachträgliche Änderungen jener Normen durch den Gesetzgeber finden somit keine Berücksichtigung und können den Regelungstatbeständen des GemStRefG ggf. sogar entgegenstehen. Die rechtliche Umsetzung des Vorschlages zur Reform der Gemeindefinanzen der *Forschungsstelle »Marktorientiertes Steuersystem«* ist mithin stets vor dem Hintergrund der angegebenen Rechtsstände zu verstehen. Folgende Einzelgesetze sind aufgrund des GemStRefG zu ändern:

- Gewerbesteuerengesetz (GewStG)
- Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV)
- Abgabenordnung (AO)
- Gemeindefinanzreformgesetz (GemFinRefG)
- Investmentsteuergesetz (InvStG)
- Vorruhestandsgesetz (VRG)
- Postpersonalrechtsgesetz (PostPersRG)
- Entwicklungsländer-Steuerengesetz (EntwLStG)
- Grundgesetz (GG)

Nicht Bestandteile des Gemeindesteuerreformgesetzes hingegen sind unter anderem das:

- *Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782/2791), zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150)
- *Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz - AStG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150)

<sup>10</sup> „Intertemporal“ ist hier ausschließlich anterograd zu verstehen. Eine retrograde Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips im Rahmen des GemStRefG ist nicht vorgesehen. Insoweit verbleibt es bei einer Verlustabzugspraxis de lege lata.

<sup>11</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 15 GemStRefG (§ 10a Satz 4 GemWiStG i. V. m. § 233b Abs. 2 AO (i. d. F. des ZGStG-E)).

<sup>12</sup> Vgl. Art. 1 Nos. 15, 4 lit. d, 8 GemStRefG (§ 10a i. V. m. § 2 Abs. 5 und § 5 GemWiStG).

<sup>13</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 15 GemStRefG (§ 10a GemWiStG).

<sup>14</sup> Vgl. Art. 1 Nr. 16 GemStRefG (§ 11 Abs. 2 GemWiStG).

<sup>15</sup> Vgl. ebenda

<sup>16</sup> Vgl. Art. 4 Nr. 1 bis 6 GemStRefG (§§ 5a bis 5f GemFinRefG).

- *Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (Finanzausgleichsgesetz - FAG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3955), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch und des Finanzausgleichsgesetzes vom 22. Dezember 2006 (BGBl. I S. 3376)
- *Gesetz über verfassungskonkretisierende allgemeine Maßstäbe für die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens, für den Finanzausgleich unter den Ländern sowie für die Gewährung von Bundesergänzungszuweisungen (Maßstäbegesetz - MaßstG)* in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 2001 (BGBl. I S. 2302), zuletzt geändert durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5. September 2006 (BGBl. I S. 2098)

Die Nichtberücksichtigung jener Einzelgesetze im Rahmen des GemStRefG jedoch ist keineswegs dahingehend zu verstehen, dass deren rechtliche Bedeutung für eine systematische Reform der Gemeindefinanzen im Kontext der ZGS nur marginal und deswegen vernachlässigbar sei. Tatsächlich verhält es sich vielmehr so, dass deren Novellierung im Falle einer rechtlichen Verwirklichung des Reformvorschlages unausweichlich vorzunehmen wäre. Die rechtsdogmatischen Implikationen des Reformvorschlages allerdings werden durch das GemStRefG in der vorliegenden Fassung bereits hinreichend deutlich. Weitere Gesetzesänderungen würden demzufolge zwar eine systematische Fortführung dieser Dogmatik bedeuten. Angesichts des hierfür erforderlichen Zeitaufwands jedoch wäre eine entsprechend konsistente Ausarbeitung vor dem Hintergrund der gegenwärtigen politischen Bereitschaft für eine Gemeindefinanzreform im Sinne der ZGS völlig unverhältnismäßig.

### C. Wichtige Hinweise

- § 1 Satz 3 FAG weist den Gemeinden einen Anteil an der USt von 2,2 % zu. Dieser Anteil soll nach dem Konzept der ZGS erhöht werden. Einen konkreten Wert jedoch gibt die ZGS nicht vor. Dessen rechnerische Bestimmung ist in Zusammenarbeit mit dem Bundesministerium der Finanzen zu ermitteln. Eine entsprechende Novellierung des FAG durch das GemStRefG unterbleibt somit.
- Konzeptionell sieht der Reformvorschlag der *Forschungsstelle »Marktorientiertes Steuersystem«* die Implementierung einer kommunalen Einkommensteuer vor. Dies bedeutet, dass den Gemeinden eine völlig neue Steuerquelle mit Hebesatzrecht eingeräumt werden soll. Die Verabschiedung einer solchen Steuer müsste selbstverständlich unter Wegfall des § 1 GemFinRefG erfolgen. Weil die rechtliche Ausarbeitung einer kommunalen Einkommensteuer jedoch nicht Bestandteil des GemStRefG ist, sieht der vorliegende Gesetzestext auch keine entsprechende Novelle jener Norm vor. Vielmehr wird diese im Anhang unverändert, das heißt in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2001 (BGBl. I S. 482) abgedruckt.

### D. Alternativen

Keine.

### E. Finanzielle Auswirkungen

- Vorläufig offen -

# Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern (Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

INHALTSÜBERSICHT	Art.
Änderung des Gewerbesteuergesetzes .....	1
Änderung der Gewerbesteuer-	
Durchführungsverordnung .....	2
Änderung der Abgabenordnung .....	3
Änderung des Gemeindefinanzenreformgesetzes .....	4
Änderung des Investmentsteuergesetzes .....	5
Änderung des Vorruhestandsgesetzes .....	6
Änderung des Postpersonalrechtsgesetzes .....	7
Änderung des Entwicklungsländer-Steuergesetzes .....	8
Änderung des Grundgesetzes .....	9
Inkrafttreten .....	10

APPENDIX	Seite
<b>Geänderte Gesetze in der Fassung des GemStRefG-E</b>	
I. Gemeindefinanzenreformgesetz .....	12
II. Gemeindefinanzensteuer-	
Durchführungsverordnung .....	30
III. Abgabenordnung (Auszug) .....	34
IV. Gemeindefinanzenreformgesetz .....	36
V. Investmentsteuergesetz (Auszug) .....	41
VI. Vorruhestandsgesetz (Auszug) .....	42
VII. Postpersonalrechtsgesetz (Auszug) .....	43
VIII. Entwicklungsländer-Steuergesetz (Auszug) .....	44
IX. Grundgesetz (Auszug) .....	45

## Artikel 1

### Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Das Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150), wird wie folgt geändert:

1. Die Überschrift des Gesetzes wird wie folgt neu gefasst:
 

„Gemeindefinanzenreformgesetz  
(GemWiStG)“.
2. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
  - a) Die Angabe zu § 2a wird wie folgt neu gefasst:
 

„2a Arbeits-, Büro- und Praxisgemeinschaften“.
  - b) Die Überschrift zu Abschnitt II wird wie folgt neu gefasst:
 

„Abschnitt II. Bemessung der Gemeindefinanzensteuer“.
  - c) Die Angabe zu § 7 wird wie folgt neu gefasst:
 

„7 Betriebsertrag“.
  - d) Die Angabe zu § 10 wird wie folgt neu gefasst:
 

„10 Maßgebender Betriebsertrag“.
  - e) Die Angabe zu § 10a wird wie folgt neu gefasst:
 

„10a Betriebsverlust“.
  - f) Die Überschrift zu Abschnitt VII wird wie folgt neu gefasst:
 

„Abschnitt VII. Gemeindefinanzensteuer der Reisegewerbebetriebe“.
  - g) Die Angabe zu § 35a wird wie folgt neu gefasst:
 

„35a Gemeindefinanzensteuer der Reisegewerbebetriebe“.
  - h) Die Überschrift zu Abschnitt VIII wird wie folgt neu gefasst:
 

„Abschnitt VIII. Änderung des Gemeindefinanzensteuerermessbescheids von Amts wegen“.
  - i) Die Angabe zu § 35b wird wie folgt neu gefasst:
 

„35b Änderung des Gemeindefinanzensteuerermessbescheids von Amts wegen“.
3. § 1 wird wie folgt neu gefasst:
 

„§ 1 Steuerberechtigte.“

Die Gemeinden sind berechtigt eine Gemeindefinanzensteuer als Gemeindesteuer zu erheben.“
4. § 2 wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) Satz 1 wird wie folgt neu gefasst:

- „Der Gemeindegewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb und jeder Betrieb freiberuflicher Art, soweit er im Inland betrieben wird.“
- bb) Nach Satz 2 wird folgender Satz 3 neu eingefügt:
- „Als Betrieb freiberuflicher Art gilt jede selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung als Ausübung eines freien Berufs oder als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des § 18 des Einkommensteuergesetzes anzusehen ist.“
- cc) Der bisherige Satz 3 wird als Satz 4 wie folgt neu gefasst:
- „Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb oder ein Betrieb freiberuflicher Art, soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird.“
- b) In Absatz 3 wird folgender Satz 2 angefügt:
- „Ein Betrieb freiberuflicher Art (freiberuflicher Betrieb) im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 3 ist dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach Satz 1 insoweit gleichgestellt.“
- c) In Absatz 4 wird nach den Wörtern „im Betrieb eines Gewerbes“ die Wörter „sowie im Betrieb eines Betriebs freiberuflicher Art“ und unmittelbar hiernach ein Komma eingefügt.
- d) Absatz 5 wird gestrichen. An die Stelle des bisherigen Gesetzestextes tritt die Angabe „(weggefallen)“.
- e) In Absatz 6 wird das Wort „Gewerbsteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.
5. § 2a wird wie folgt neu gefasst:
- „§ 2a  
Arbeits-, Büro- und Praxisgemeinschaften.
- (1) <sup>1</sup>Als Gewerbebetrieb gilt nicht die Tätigkeit der Arbeitsgemeinschaften, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags besteht. <sup>2</sup>Die Betriebsstätten der Arbeitsgemeinschaften gelten insoweit anteilig als Betriebsstätten der Beteiligten. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten für den Betrieb freiberuflicher Art sinngemäß, wenn der alleinige Zweck der Arbeitsgemeinschaft in der Erfüllung eines einzigen Dienstvertrages besteht.
- (2) <sup>1</sup>Als Betrieb freiberuflicher Art gilt nicht die reine Büro- oder Praxisgemeinschaft, insoweit es sich hierbei um einen ausschließlich räumlich bedingten Zusammenschluss von mehreren selbständigen, innerhalb der Gemeinschaft nicht gegenseitig weisungsgebundenen, auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitenden Berufsträgern eines freien Berufes im Sinne des Einkommensteuergesetzes handelt. <sup>2</sup>Dies setzt voraus, dass zwischen den Berufsträgern aufgrund des räumlichen Zusammenschlusses keine gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen entstanden sind.“
6. § 3 wird wie folgt geändert:
- a) Das Wort „Gewerbsteuer“ wird durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.
- b) In Nr. 1 wird das nach dem Wort „Lotterieuunternehmen“ stehende Komma sowie die Angabe „die zugelassenen öffentlichen Spielbanken mit ihren der Spielbankenabgabe unterliegenden Tätigkeiten“ gestrichen.
- c) Die Nummern 7, 13, 20 und 23 werden gestrichen. An die Stelle des bisherigen Gesetzestextes tritt die Angabe „(weggefallen)“.
- d) Nach Nummern 30 wird folgende Nummer 31 angefügt:
- „31. kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 53 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, wenn sie nach § 5 Abs. 1 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreit sind.“
7. § 4 Abs. 1 wird wie folgt neu gefasst:
- „(1) <sup>1</sup>Die stehenden Gewerbebetriebe sowie die Betriebe freiberuflicher Art unterliegen der Gemeindegewerbesteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte zur Ausübung des stehenden Gewerbes bzw. des freien Berufes unterhalten wird. <sup>2</sup>Befinden sich Betriebsstätten desselben Gewerbebetriebs in mehreren Gemeinden, oder erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden, so wird die Gemeindegewerbesteuer in jeder Gemeinde nach dem Teil des Steuermessbetrags erhoben, der auf sie entfällt; dies gilt auch für Betriebe freiberuflicher Art.“
8. § 5 wird wie folgt neu gefasst:
- „§ 5 Steuerschuldner.  
Steuerschuldner ist der Betrieb.“
9. In § 6 wird das Wort „Gewerbsteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ und das Wort „Gewerbeertrag“ durch das Wort „Betriebsertrag“ ersetzt.
10. Die Überschrift des Abschnitts II wird wie folgt neu gefasst:
- „Abschnitt II. Bemessung der Gemeindegewerbesteuer“.
11. § 7 wird wie folgt neu gefasst:
- „§ 7 Betriebsertrag.
- <sup>1</sup> Betriebsertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb oder der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus selbständiger Arbeit, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge. <sup>2</sup>Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn gilt als Betriebsertrag nach Satz 1. <sup>3</sup>§ 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes sind bei der Ermittlung des Betriebsertrags einer Mitunternehmerschaft anzuwenden, soweit an der Mitunternehmerschaft natürliche Personen unmittelbar

oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind; im Übrigen ist § 8b des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden.“

12. § 8 wird wie folgt neu gefasst:

„§ 8 Hinzurechnungen.

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb sowie dem Gewinn aus selbständiger Arbeit (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1. die Gewinnanteile, die an persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt worden sind;
2. die Anteile am Verlust einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen sind;
3. die Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes;
4. ausländische Steuern, die nach § 34c des Einkommensteuergesetzes oder nach einer Bestimmung, die § 34c des Einkommensteuergesetzes für entsprechend anwendbar erklärt, bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, soweit sie auf Gewinne oder Gewinnanteile entfallen, die bei der Ermittlung des Betriebsertrags außer Ansatz gelassen oder nach § 9 gekürzt werden.
5. die Vergütungen, die der Geschäftsführer einer Gesellschaft im Sinne des § 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezogen hat, wenn er neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer auch Gesellschafter dieser Gesellschaft gewesen ist; die Höhe des Betrages der von ihm übernommenen Stammeinlage ist hierfür unbedeutend.“

13. § 9 wird wie folgt neu gefasst:

„§ 9 Kürzungen.

Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

1. die Anteile am Gewinn einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen sind, wenn die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind;
2. die nach § 8 Nr. 4 dem Betriebsertrag einer Kommanditgesellschaft auf Aktien hinzugerechneten Gewinnanteile, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind;
3. <sup>1</sup>den Teil des Betriebsertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. <sup>2</sup>Bei Unternehmen, die ausschließlich den Betrieb von eigenen oder gecharterten Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben, gelten 80 Prozent des Betriebsertrags als auf eine nicht im

Inland belegene Betriebsstätte entfallend. <sup>3</sup>Ist Gegenstand eines Betriebs nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so gelten 80 Prozent des Teils des Betriebsertrags, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend; in diesem Fall ist Voraussetzung, dass dieser Teil gesondert ermittelt wird. <sup>4</sup>Handelsschiffe werden im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Handelsschiffe im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der freien See eingesetzt werden. <sup>5</sup>Für die Anwendung der Sätze 2 bis 4 gilt § 5a Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes entsprechend.“

14. § 10 wird wie folgt geändert:

- a) Die Bezeichnung der Vorschrift wird wie folgt neu gefasst:

„§ 10 Maßgebender Betriebsertrag.“

- b) In Absatz 1 und Absatz 2 wird das Wort „Gewerbeertrag“ durch das Wort „Betriebsertrag“ ersetzt.

15. § 10a wird wie folgt neu gefasst:

„§ 10a Betriebsverlust.

<sup>1</sup>Der maßgebende Betriebsertrag wird um den Fehlbetrag gekürzt, der sich bei der Ermittlung des maßgebenden Betriebsertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben hat, soweit der Fehlbetrag nicht bei der Ermittlung des Betriebsertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden ist. <sup>2</sup>Vortragsfähiger Fehlbetrag ist der nach der Kürzung des maßgebenden Betriebsertrags nach Satz 1 zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibende Fehlbetrag. <sup>3</sup>Die Höhe des vortragsfähigen Fehlbetrags ist gesondert festzustellen. <sup>4</sup>Der vortragsfähige Fehlbetrag ist zu verzinsen; hierbei ist § 233b Abs. 2 der Abgabenordnung zu beachten.“

16. § 11 wird wie folgt neu gefasst:

„§ 11 Steuermesszahl und Steuermessbetrag.  
Freigrenze.

(1) <sup>1</sup>Bei der Berechnung der Gemeindewirtschaftssteuer ist von einem Steuermessbetrag auszugehen. <sup>2</sup>Dieser ist durch Anwendung eines Prozentsatzes (Steuermesszahl) auf den Betriebsertrag zu ermitteln. <sup>3</sup>Der Betriebsertrag ist auf volle 100 Euro nach unten abzurunden.

(2) Betriebserträge bleiben steuerfrei, wenn diese für das Wirtschaftsjahr 24.500 Euro nicht übersteigen.

(3) Die Steuermesszahl für den Betriebsertrag beträgt 3,5 Prozent.“

17. In § 14 Satz 3 wird das Wort „Gewerbesteuerpflicht“ durch das Wort „Gemeindewirtschaftssteuerpflicht“ ersetzt.



18. In § 14a Satz 1 werden nach dem Wort „Gewerbebetriebe“ die Wörter „und Betriebe freiberuflicher Art“ eingefügt.
19. In § 14b Satz 2 wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindewirtschaftssteuer“ ersetzt.
20. In § 16 Absatz 5 wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindewirtschaftssteuer“ ersetzt.
21. In § 18 wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindewirtschaftssteuer“ ersetzt.
22. § 19 wird wie folgt geändert:
- In Abs. 3 Satz 3 und 5 wird das Wort „Gewerbesteuer-Vorauszahlungen“ durch das Wort „Gemeindewirtschaftssteuer-Vorauszahlungen“ ersetzt.
  - Absatz 4 wird wie folgt neu gefasst:  
 „Wird im Laufe des Erhebungszeitraums ein Gewerbebetrieb oder ein Betrieb freiberuflicher Art neu gegründet oder tritt ein bereits bestehender Gewerbebetrieb oder ein Betrieb freiberuflicher Art infolge eines Wegfalls des Befreiungsgrundes in die Steuerpflicht ein, so gilt für die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen Absatz 3 entsprechend.“
23. In § 21 wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindewirtschaftssteuer“ ersetzt.
24. In § 28 Absatz 1 Satz 1 werden nach den Wörtern „des Gewerbes“ die Wörter „oder eines freien Berufes“ eingefügt.
25. In § 31 Absatz 3 sind die Nummer 13 und das hiernach stehende Komma zu streichen.
26. Die Überschrift des Abschnitts VII wird wie folgt neu gefasst:  
 „Abschnitt VII. Gemeindewirtschaftssteuer der Reisegewerbebetriebe“.
27. § 35a wird wie folgt geändert:
- Die Bezeichnung der Vorschrift wird wie folgt neu gefasst:  
 „§ 35a Gemeindewirtschaftssteuer der Reisegewerbebetriebe.“
  - In Absatz 1 wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindewirtschaftssteuer“ ersetzt.
28. Die Überschrift des Abschnitts VIII wird wie folgt neu gefasst:  
 „Abschnitt VIII. Änderung des Gemeindewirtschaftssteuermessbescheids von Amts wegen“.
29. § 35b wird wie folgt geändert:
- Die Bezeichnung der Vorschrift und Absatz 1 werden wie folgt neu gefasst:  
 „§ 35b Änderung des Gemeindewirtschaftssteuermessbescheids von Amts wegen.“
- (1) <sup>1</sup>Der Gemeindewirtschaftssteuermessbescheid oder Verlustfeststellungsbescheid ist von Amts wegen aufzuheben oder zu ändern, wenn der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftsteuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid aufgehoben oder geändert wird und die Aufhebung oder Änderung den Gewinn aus Gewerbebetrieb oder den Gewinn aus selbständiger Arbeit berührt. <sup>2</sup>Die Änderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb ist insoweit zu berücksichtigen, als sie die Höhe des Betriebsertrags oder des vortragsfähigen Betriebsverlustes beeinflusst; für die Änderung des Gewinns aus selbständiger Arbeit gilt dies entsprechend. <sup>3</sup>§ 171 Abs. 10 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.“
- In Absatz 2 Satz 1 wird das Wort „Gewerbeverlustes“ durch das Wort „Betriebsverlustes“ und das Wort „Gewerbesteuermessbescheids“ durch das Wort „Gemeindewirtschaftssteuermessbescheids“ ersetzt.
  - In Absatz 2 Satz 2 wird das Wort „Gewerbesteuermessbescheid“ durch das Wort „Gemeindewirtschaftssteuermessbescheid“ ersetzt.
  - In Absatz 2 Satz 4 wird das Wort „Gewerbeverlust“ durch das Wort „Betriebsverlust“ und das Wort „Gewerbeverlustes“ durch das Wort „Betriebsverlustes“ ersetzt.
30. § 35c wird wie folgt geändert:
- In Absatz 1 Nummer 1 wird das Wort „Gewerbesteuergesetzes“ durch das Wort „Gemeindewirtschaftssteuergesetzes“ ersetzt.
  - In Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b wird das Wort „Gewerbeertrags“ durch das Wort „Betriebsertrags“ ersetzt.
  - Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e wird gestrichen. An dessen Stelle tritt die Angabe „e) (weggefallen)“.
31. § 36 Absatz 1 wird wie folgt neu gefasst:  
 „(1) Die vorstehende Fassung dieses Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Erhebungszeitraum anzuwenden, für den das Gesetz zur Besteuerung zinsberechtigter Unternehmensgewinne vom TT.MM.JJJJ (BGBl. I S. XXX) anzuwenden ist.“

## Artikel 2

### Änderung der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung

Die Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4180), zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150), wird wie folgt geändert:

- Die Überschrift der Durchführungsverordnung wird wie folgt neu gefasst:

„Gemeindewirtschaftssteuer-Durchführungsverordnung (GemWiStDV)“.

2. In § 2 Absatz 1 Satz 1 wird das Wort „gewerbesteuerpflichtig“ durch das Wort „gemeindegewerbesteuerpflichtig“ ersetzt.
3. § 4 wird wie folgt geändert:
- In Abs. 1 wird der den Satz abschließende Punkt durch ein Semikolon ersetzt. Unmittelbar hiernach werden die Wörter „dies gilt auch für einen Betrieb freiberuflicher Art.“ angefügt.
  - In Absatz 2 wird das Wort „Gewerbesteuerpflicht“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuerpflicht“ ersetzt.
4. § 5 wird wie folgt geändert:
- Das Wort „gewerbesteuerlich“ wird durch das Wort „gemeindegewerbesteuerlich“ ersetzt.
  - Der den Satz abschließende Punkt wird durch ein Semikolon ersetzt. Unmittelbar hiernach werden die Wörter „dies gilt auch für einen Betrieb freiberuflicher Art.“ angefügt.
5. § 8 wird wie folgt geändert:
- Die Bezeichnung der Vorschrift wird wie folgt neu gefasst:  
„§ 8 Zusammenfassung mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe oder freiberuflicher Betriebe.“
  - Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 angefügt:  
„Werden stattdessen von einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts oder einem nichtrechtsfähigen Verein mehrere freiberufliche Betriebe unterhalten, so gelten diese als ein einheitlicher Betrieb freiberuflicher Art.“
6. Nach § 9 wird die Angabe „Zu § 2a des Gesetzes“ und danach folgender § 9a eingefügt:
- „§ 9a  
Gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen  
bei räumlich bedingtem Zusammenschluss.
- Als gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen im Sinne des § 2a Abs. 2 Satz 2 des Gesetzes sind insbesondere solche anzusehen, für welche der erste, zweite und dritte Abschnitt des zweiten Buches des Handelsgesetzbuches, der 16. Titel des 8. Abschnitts des 2. Buches des Bürgerlichen Gesetzbuches, das Gesetz zur Ausführung der EWG-Verordnung über die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung oder das Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe gilt.“
7. Die Angabe zu § 3 des Gesetzes wird wie folgt neu gefasst:  
„§§ 10 bis 12a. (weggefallen)“
8. § 12a wird gestrichen.
9. In § 13 wird das Wort „Gewerbsteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.
10. In § 15 wird die Bezeichnung der Vorschrift wie folgt geändert:
- „§ 15 Heheberechtigte Gemeinde bei Gewerbebetrieben und bei Betrieben freiberuflicher Art auf Schiffen und bei Binnen- und Küstenschiffahrtsbetrieben.“
11. Nach § 15 wird die Angabe „Zu § 5 des Gesetzes“ und danach folgender § 15a eingefügt:
- „§ 15a  
Steuerschuldnerschaft bei Personen- und Partnerschaftsgesellschaften und bei Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigungen.
- <sup>1</sup>Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, so ist Steuerschuldner die Gesellschaft. <sup>2</sup>Wird ein Betrieb freiberuflicher Art in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft betrieben, bei der der Gesellschafter (Berufsträger) als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist, so ist Steuerschuldner die Gesellschaft. <sup>3</sup>Wird das Gewerbe in der Rechtsform einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung mit Sitz im Geltungsbereich der Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 des Rates vom 25. Juli 1985 über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) - ABl. EG Nr. L 199 S. 1 - betrieben, sind abweichend von Satz 1 und 2 die Mitglieder Gesamtschuldner.“
12. § 16 wird wie folgt geändert:
- Die Bezeichnung der Vorschrift wird wie folgt neu gefasst:  
„§ 16 Betriebsertrag bei Abwicklung und Insolvenz.“
  - In Absatz 1 wird das Wort „Gewerbeertrag“ durch das Wort „Betriebsertrag“ ersetzt.
  - In Absatz 2 werden nach dem Wort „Gewerbebetriebe“ die Wörter „und Betriebe freiberuflicher Art“ eingefügt.
13. § 19 wird gestrichen. An dessen Stelle tritt die Angabe:  
„§ 19. (weggefallen)“
14. § 20 wird gestrichen. An dessen Stelle tritt die Angabe:  
„§§ 20 und 21. (weggefallen)“  
Die Angabe „§ 21. (weggefallen)“ entfällt stattdessen.
15. § 22 wird gestrichen. An dessen Stelle tritt die Angabe:  
„§§ 22 bis 24. (weggefallen)“  
Die Angabe „§§ 23 und 24. (weggefallen)“ entfällt stattdessen.
16. § 25 Absatz 1 wird wie folgt neu gefasst:
- „§ 25  
Gemeindegewerbesteuererklärung.
- (1) Eine Gemeindegewerbesteuererklärung ist abzugeben
- für alle gemeindegewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, deren Betriebsertrag im Erhebungszeitraum die Freigrenze des § 11 Abs. 2 des Gesetzes überschritten hat;

2. für Unternehmen, für die zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums vortragsfähige Fehlbeiträge gesondert festgestellt worden sind;
  3. für alle gemeindefinanzsteuerpflichtigen Unternehmen, für die vom Finanzamt eine Gemeindefinanzsteuererklärung besonders verlangt wird.“
17. In § 29 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 wird das Wort „Gewerbesteuer-Vorauszahlungen“ durch das Wort „Gemeindefinanzsteuer-Vorauszahlungen“ ersetzt.
18. § 36 wird wie folgt neu gefasst:

„§ 36 Zeitlicher Anwendungsbereich.

Die vorstehende Fassung dieser Verordnung ist erstmals für den Erhebungszeitraum anzuwenden, für den das Gesetz zur Besteuerung zinsberechtigter Unternehmensgewinne vom TT.MM.JJJJ (BGBl. I S. XXX) anzuwenden ist.“

### Artikel 3

#### Änderung der Abgabenordnung

§ 180 Absatz 4 der Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866, ber. BGBl. 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Aches Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 8. April 2008 (BGBl. I S. 666), wird wie folgt neu gefasst:

„(4) Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a gilt ferner nicht für

1. Arbeitsgemeinschaften, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages besteht;
2. Arbeitsgemeinschaften im Sinne des § 2a Abs. 1 Satz 3 des Gemeindefinanzsteuergesetzes, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Dienstvertrages besteht.“

### Artikel 4

#### Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes

Das Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2001 (BGBl. I S. 482), zuletzt geändert durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912), wird wie folgt geändert:

1. § 5a wird gestrichen. An die Stelle des bisherigen Gesetzestextes tritt die Angabe „(weggefallen)“.
2. § 5b wird wie folgt neu gefasst:

„§ 5b

Aufteilung des Anteils an der Umsatzsteuer auf die Gemeinden.

(1) <sup>1</sup>Der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer nach § 1 Satz 3 des Finanzausgleichsgesetzes wird auf die einzelnen Gemeinden der Länder nach Schlüsseln verteilt, die vom Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates festgesetzt werden. <sup>2</sup>Die Länder stellen dem Bundesministerium der Finanzen die für die

Ermittlung der Schlüssel notwendigen Daten zur Verfügung.

(2) <sup>1</sup>Die Verteilungsschlüssel sind ausschließlich unter Einbeziehung der nachfolgenden Merkmale festzusetzen:

1. die um die Anzahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten der jeweiligen Gemeinde bereinigte Anzahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten innerhalb des Gemeindegebietes;
2. der Anteil der Gemeindefinanzsteuereinnahmen der jeweiligen Gemeinde an den Gesamteinnahmen aller Gemeinden, gemittelt über die letzten 5 Jahre vor Einführung des Schlüssels;
3. der Wert des Realkapitals insoweit es Betriebsvermögen eines im Gemeindegebiet ansässigen Unternehmens, dessen steuerpflichtiger Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes ermittelt wird, darstellt;
4. die gewichtete Anzahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten des Bundes und der Länder innerhalb des Gemeindegebietes.

<sup>2</sup>Der Gewichtungsfaktor für das Merkmal nach Satz 1 Nr. 5 soll geeignet sein den bundesweiten Anteil an Realkapital im öffentlichen Sektor wiederzugeben.

(3) <sup>1</sup>Zur Überprüfung der Verteilungsschlüssel nach Absatz 2 dürfen Tabellen mit Ergebnissen der hierzu vom Statistischen Bundesamt durchgeführten Berechnungen, auch soweit Tabellenfelder nur einen einzigen Fall ausweisen, vom Statistischen Bundesamt den Gemeinden und ihren Spitzenverbänden auf Landes- und Bundesebene übermittelt werden. <sup>2</sup>Die in Satz 1 genannten Tabellen dürfen nur für die Zwecke verwendet werden, für die sie übermittelt worden sind. <sup>3</sup>Sie sind von den Gemeinden und ihren Spitzenverbänden geheim zu halten. <sup>4</sup>Die Übermittlungen sind vom Statistischen Bundesamt nach Maßgabe des § 16 Abs. 9 des Bundesstatistikgesetzes aufzuzeichnen. <sup>5</sup>Die Aufzeichnungen sind mindestens fünf Jahre aufzubewahren. <sup>6</sup>Es ist durch organisatorische, personelle und technische Maßnahmen sicherzustellen, dass nur Amtsträger, für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichtete oder Personen, die zur Geheimhaltung besonders verpflichtet wurden, Empfänger von Einzelangaben sind und dass eine Trennung von anderen kommunalen Verwaltungsstellen, die nicht mit der Überprüfung der Verteilungsschlüssel nach Absatz 2 befasst sind, sichergestellt ist.“

3. § 5c wird gestrichen. An die Stelle des bisherigen Gesetzestextes tritt die Angabe „(weggefallen)“.
4. § 5d wird gestrichen. An die Stelle des bisherigen Gesetzestextes tritt die Angabe „(weggefallen)“.
5. § 5e wird wie folgt neu gefasst:

„§ 5e Überweisung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer.

(1) Die Verteilung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer auf die Gemeinden wird nach § 17 des Finanzausgleichsgesetzes vom Bundesministerium der Finanzen vorgenommen.

(2) Für die Berichtigung von Fehlern gilt § 4 entsprechend.“

6. Nach § 5e wird folgender § 5f eingefügt:

„§ 5f Rechtsverordnungsermächtigung.

Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, nähere Bestimmungen über die Aufteilung des Gemeindeanteils nach § 5b sowie über die Überweisung des Gemeindeanteils nach § 5e durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zu treffen.“

7. § 6 wird wie folgt geändert:

a) Die Bezeichnung der Vorschrift wird wie folgt neu gefasst:

„§ 6 Umlage nach Maßgabe des Gemeindegewerbesteueraufkommens.“

b) In Absatz 2 Satz 1 wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.

c) In Absatz 4 wird das Wort „Gewerbesteuerumlage“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuerumlage“ ersetzt.

d) In Absatz 5 Satz 7 wird das Wort „Gewerbesteuerumlage“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuerumlage“ ersetzt.

e) In Absatz 6 Satz 1 und 2 wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.

#### **Artikel 5**

##### **Änderung des Investmentsteuergesetzes**

In § 11 Absatz 1 Satz 2 des Investmentsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2676/2724), zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150), wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.

#### **Artikel 6**

##### **Änderung des Vorruhestandsgesetzes**

In § 12 Absatz 3 des Gesetzes zur Förderung von Vorruhestandsleistungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. April 1984 (BGBl. I S. 601), zuletzt geändert durch Gesetz über den Ausgleich von Arbeitgeberaufwendungen und zur Änderung weiterer Gesetze vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3686), wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.

#### **Artikel 7**

##### **Änderung des Postpersonalrechtsgesetzes**

In § 15 Absatz 2 Satz 1 des Gesetzes zum Personalrecht der Beschäftigten der früheren Deutschen Bundespost in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. September 1994 (BGBl. I S. 601), zuletzt geändert durch Neunte Zuständigkeitsanpassungsverordnung vom 31. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2407), wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.

#### **Artikel 8**

##### **Änderung des Entwicklungsländer-Steuergesetzes**

Das Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung von privaten Kapitalanlagen in Entwicklungsländern in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Mai 1979 (BGBl. I S. 564), zuletzt geändert durch Achte Zuständigkeitsanpassungsverordnung vom 25. November 2003 (BGBl. I S. 2304), wird wie folgt geändert:

1. In der Überschrift des zweiten Abschnittes wird das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.

2. In § 7 Absatz 1 wird das Wort „Gewerbeertrags“ durch das Wort „Betriebsertrags“ und das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.

#### **Artikel 9**

##### **Änderung des Grundgesetzes**

In Artikel 106 Absatz 6 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland vom 26. Mai 1949 (BGBl. S. 1/III FNA 100-1), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 28. August 2006 (BGBl. I S. 2034), wird jeweils in den Sätzen 1 bis 4 sowie in Satz 6 das Wort „Gewerbesteuer“ durch das Wort „Gemeindegewerbesteuer“ ersetzt.

#### **Artikel 10**

##### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Besteuerung zinsberechtigter Unternehmensgewinne vom TT.MM.JJJJ (BGBl. I S. XXX) in Kraft.

## Appendix

### I.

#### **Gemeindefirtschaftssteuergesetz (GemWiStG)**

In der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002  
(BGBl. I S. 4167),  
zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern  
(Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)  
vom 31. August 2008 (BGBl. I S. XXX)

#### **Inhaltsübersicht**

##### **Abschnitt I. Allgemeines**

	§§
Steuerberechtigte .....	1
Steuergegenstand .....	2
Arbeits-, Büro- und Praxisgemeinschaften .....	2a
Befreiungen .....	3
Heheberechtigte Gemeinde .....	4
Steuerschuldner .....	5

##### **Abschnitt II. Bemessung der Gemeindefirtschaftsteuer**

Besteuerungsgrundlagen .....	6
Betriebsertrag .....	7
Hinzurechnungen .....	8
Kürzungen .....	9
Maßgebender Betriebsertrag .....	10
Betriebsverlust .....	10a
Steuermesszahl und Steuermessbetrag .....	11

##### **Abschnitt III**

(weggefallen) .....	12 und 13
---------------------	-----------

##### **Abschnitt IV. Steuermessbetrag**

Festsetzung des Steuermessbetrags .....	14
Steuererklärungspflicht .....	14a
Verspätungszuschlag .....	14b
Pauschfestsetzung .....	15

**Abschnitt V. Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuer**

Hebesatz .....	16
(weggefallen) .....	17
Entstehung der Steuer .....	18
Vorauszahlungen .....	19
Abrechnung über die Vorauszahlungen .....	20
Entstehung der Vorauszahlungen .....	21
(weggefallen) .....	22 bis 27

**Abschnitt VI. Zerlegung**

	§§
Allgemeines .....	28
Zerlegungsmaßstab .....	29
Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten .....	30
Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung .....	31
(weggefallen) .....	32
Zerlegung in besonderen Fällen .....	33
Kleinbeträge .....	34
(weggefallen) .....	35

**Abschnitt VII. Gemeindefirtschaftssteuer der Reisegewerbebetriebe**

Gemeindefirtschaftssteuer der Reisegewerbebetriebe .....	35a
----------------------------------------------------------	-----

**Abschnitt VIII. Änderung des  
Gemeindefirtschaftssteuerermessbescheids von Amts wegen**

Änderung des Gemeindefirtschaftssteuerermessbescheids von Amts wegen	35b
----------------------------------------------------------------------	-----

**Abschnitt IX. Durchführung**

Ermächtigung .....	35c
--------------------	-----

**Abschnitt X. Schlussvorschriften**

Zeitlicher Anwendungsbereich .....	36
(weggefallen) .....	37

## Abschnitt I. Allgemeines

**§ 1 Steuerberechtigte.** Die Gemeinden sind berechtigt eine Gemeindegewerbesteuer als Gemeindegewerbesteuer zu erheben.

**§ 2 Steuergegenstand.** (1) <sup>1</sup>Der Gemeindegewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb und jeder Betrieb freiberuflicher Art, soweit er im Inland betrieben wird. <sup>2</sup>Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. <sup>3</sup>Als Betrieb freiberuflicher Art gilt jede selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung als Ausübung eines freien Berufs oder als eine andere selbständige Arbeit im Sinne des § 18 des Einkommensteuergesetzes anzusehen ist. <sup>4</sup>Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb oder ein Betrieb freiberuflicher Art, soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird.

(2) <sup>1</sup>Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), Genossenschaften einschließlich Europäischer Genossenschaften sowie der Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit. <sup>2</sup>Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes, so gilt sie als Betriebsstätte des Organträgers.

(3) <sup>1</sup>Als Gewerbebetrieb gilt auch die Tätigkeit der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der nichtrechtsfähigen Vereine, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) unterhalten. <sup>2</sup>Ein Betrieb freiberuflicher Art (freiberuflicher Betrieb) im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 3 ist dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach Satz 1 insoweit gleichgestellt.

(4) Vorübergehende Unterbrechungen im Betrieb eines Gewerbes sowie im Betrieb eines Betriebs freiberuflicher Art, die durch die Art des Betriebs veranlasst sind, heben die Steuerpflicht für die Zeit bis zur Wiederaufnahme des Betriebs nicht auf.

(5) (weggefallen)

(6) Inländische Betriebsstätten von Unternehmen, deren Geschäftsleitung sich in einem ausländischen Staat befindet, mit dem kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, unterliegen nicht der Gemeindegewerbesteuer, wenn und soweit

1. die Einkünfte aus diesen Betriebsstätten im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht steuerfrei sind und
2. der ausländische Staat Unternehmen, deren Geschäftsleitung sich im Inland befindet, eine entsprechende Befreiung von den der Gemeindegewerbesteuer ähnlichen oder ihr entsprechenden Steuern gewährt, oder in dem ausländischen Staat keine der Gemeindegewerbesteuer ähnlichen oder ihr entsprechenden Steuern bestehen.

- (7) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch
1. der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient, und
  2. der nicht zur Bundesrepublik Deutschland gehörende Teil eines grenzüberschreitenden Gewerbegebiets, das nach den Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als solches bestimmt ist.

**§ 2a Arbeits-, Büro- und Praxisgemeinschaften.** (1) <sup>1</sup>Als Gewerbebetrieb gilt nicht die Tätigkeit der Arbeitsgemeinschaften, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags besteht. <sup>2</sup>Die Betriebsstätten der Arbeitsgemeinschaften gelten insoweit anteilig als Betriebsstätten der Beteiligten. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten für den Betrieb freiberuflicher Art sinngemäß, wenn der alleinige Zweck der Arbeitsgemeinschaft in der Erfüllung eines einzigen Dienstvertrages besteht.

(2) <sup>1</sup>Als Betrieb freiberuflicher Art gilt nicht die reine Büro- oder Praxisgemeinschaft, insoweit es sich hierbei um einen ausschließlich räumlich bedingten Zusammenschluss von mehreren selbständigen, innerhalb der Gemeinschaft nicht gegenseitig weisungsgebundenen, auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitenden Berufsträgern eines freien Berufes im Sinne des Einkommensteuergesetzes handelt. <sup>2</sup>Dies setzt voraus, dass zwischen den Berufsträgern aufgrund des räumlichen Zusammenschlusses keine gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen entstanden sind.

**§ 3 Befreiungen.** Von der Gemeindewirtschaftssteuer sind befreit

1. das Bundeseisenbahnvermögen, die Monopolverwaltungen des Bundes, die staatlichen Lotterieu Unternehmen und der Erdölbevorratungsverband nach § 2 Abs. 1 des Erdölbevorratungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Dezember 1987 (BGBl. I S. 2509);
2. die Deutsche Bundesbank, die Kreditanstalt für Wiederaufbau, die Landwirtschaftliche Rentenbank, die Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung, die Investitionsbank Hessen, die Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierungen mit beschränkter Haftung, die Bremer Aufbau-Bank GmbH, die Landeskreditbank Baden-Württemberg - Förderbank, die Bayerische Landesbodenkreditanstalt, die Investitionsbank Berlin, die Hamburgische Wohnungsbaukreditanstalt, die Niedersächsische Landestreuhandstelle – Norddeutsche Landesbank Girozentrale –, die NRW.Bank, die Wohnungsbauförderungsanstalt Nordrhein-Westfalen – Anstalt der NRW.Bank –, die Investitions- und Förderbank Niedersachsen GmbH, die Saarländische Investitionskreditbank Aktiengesellschaft, die Investitionsbank Schleswig-Holstein, die Investitionsbank des Landes Brandenburg, die Sächsische Aufbaubank - Förderbank -, die Thüringer Aufbaubank, die Investitionsbank Sachsen-Anhalt - Anstalt der Norddeutschen Landesbank - Girozentrale -, die Investitions- und Strukturbank Rheinland-Pfalz, das Landesförderinstitut Mecklenburg-Vorpommern - Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale - und die Liquiditäts-Konsortialbank Gesellschaft mit beschränkter Haftung;



3. die Bundesanstalt für vereinigungsbedingte Sonderaufgaben;
4. (weggefallen)
5. <sup>1</sup>Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnliche Realgemeinden. <sup>2</sup>Unterhalten sie einen Gewerbebetrieb, der über den Rahmen eines Nebenbetriebs hinausgeht, so sind sie insoweit steuerpflichtig;
6. <sup>1</sup>Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). <sup>2</sup>Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb - ausgenommen Land- und Forstwirtschaft - unterhalten, ist die Steuerfreiheit insoweit ausgeschlossen;
7. (weggefallen)
8. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 14 des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit sind;
9. rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 3 des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie die für eine Befreiung von der Körperschaftsteuer erforderlichen Voraussetzungen erfüllen;
10. Körperschaften oder Personenvereinigungen, deren Hauptzweck die Verwaltung des Vermögens für einen nichtrechtsfähigen Berufsverband im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes ist, wenn ihre Erträge im Wesentlichen aus dieser Vermögensverwaltung herrühren und ausschließlich dem Berufsverband zufließen;
11. <sup>1</sup>öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen von Berufsgruppen, deren Angehörige auf Grund einer durch Gesetz angeordneten oder auf Gesetz beruhenden Verpflichtung Mitglieder dieser Einrichtungen sind, wenn die Satzung der Einrichtung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zulässt als das Zwölfwache der Beiträge, die sich bei einer Beitragsbemessungsgrundlage in Höhe der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung ergeben würden. <sup>2</sup>Sind nach der Satzung der Einrichtung nur Pflichtmitgliedschaften sowie freiwillige Mitgliedschaften, die unmittelbar an eine Pflichtmitgliedschaft anschließen, möglich, so steht dies der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn die Satzung die Zahlung keiner höheren jährlichen Beiträge zulässt als das Fünfehnfache der Beiträge, die sich bei einer Beitragsbemessungsgrundlage in Höhe der doppelten monatlichen Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung ergeben würden;
12. Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, soweit die Gesellschaften und die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften eine gemeinschaftliche Tierhaltung im Sinne des § 51a des Bewertungsgesetzes betreiben;
13. (weggefallen)
14. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, deren Tätigkeit sich auf den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft beschränkt, wenn die Mitglieder der Genossenschaft oder dem Verein Flächen zur Nutzung oder für die Bewirtschaftung der Flächen erforderliche Gebäude überlassen und
  - a) bei Genossenschaften das Verhältnis der Summe der Werte der Geschäftsanteile des einzelnen Mitglieds zu der Summe der Werte aller Geschäftsanteile,

- b) bei Vereinen das Verhältnis des Werts des Anteils an dem Vereinsvermögen, der im Fall der Auflösung des Vereins an das einzelne Mitglied fallen würde, zu dem Wert des Vereinsvermögens
- nicht wesentlich von dem Verhältnis abweicht, in dem der Wert der von dem einzelnen Mitglied zur Nutzung überlassenen Flächen und Gebäude zu dem Wert der insgesamt zur Nutzung überlassenen Flächen und Gebäude steht;
15. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 10 des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit sind;
16. (weggefallen)
17. <sup>1</sup>die von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen im Sinne des Reichssiedlungsgesetzes in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 2331-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 2 Nr. 24 des Gesetzes vom 8. Dezember 1986 (BGBl. I S. 2191), und im Sinne der Bodenreformgesetze der Länder, soweit die Unternehmen im ländlichen Raum Siedlungs-, Agrarstrukturverbesserungs- und Landentwicklungsmaßnahmen mit Ausnahme des Wohnungsbaus durchführen. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten die Einnahmen aus den in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten übersteigen;
18. (weggefallen)
19. der Pensions-Sicherungs-Verein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, wenn er die für eine Befreiung von der Körperschaftsteuer erforderlichen Voraussetzungen erfüllt;
20. (weggefallen)
21. Entschädigungs- und Sicherungseinrichtungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 16 des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit sind;
22. Bürgschaftsbanken (Kreditgarantiegemeinschaften), wenn sie von der Körperschaftsteuer befreit sind;
23. (weggefallen)
24. die folgenden Kapitalbeteiligungsgesellschaften für die mittelständische Wirtschaft, soweit sich deren Geschäftsbetrieb darauf beschränkt, im öffentlichen Interesse mit Eigenmitteln oder mit staatlicher Hilfe Beteiligungen zu erwerben, wenn der von ihnen erzielte Gewinn ausschließlich und unmittelbar für die satzungsmäßigen Zwecke der Beteiligungsfinanzierung verwendet wird: Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Baden-Württemberg GmbH, Kapitalbeteiligungsgesellschaft für die mittelständische Wirtschaft Bayerns mbH, MBG Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Hessen GmbH, Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Niedersachsen (MBG) mbH, Kapitalbeteiligungsgesellschaft für die mittelständische Wirtschaft in Nordrhein-Westfalen mbH, MBG Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Rheinland-Pfalz mbH, Wagnisfinanzierungsgesellschaft für Technologieförderung in Rheinland-Pfalz mbH (WFT), Saarländische Kapitalbeteiligungsgesellschaft mbH, Gesellschaft für Wagniskapital Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Schleswig-Holstein Gesellschaft mit beschränkter Haftung - MBG, Technologie-Beteiligungs-Gesellschaft mbH der Deutschen Ausgleichsbank, bgb Beteiligungsgesellschaft Berlin mbH für kleine und mittlere Betriebe, Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Berlin-Brandenburg mbH, Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Mecklenburg-Vorpommern mbH, Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Sachsen mbH, Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Sachsen-Anhalt mbH, Wagnisbeteiligungsgesellschaft Sachsen-Anhalt mbH, IBG Betei-

- ligungsgesellschaft Sachsen-Anhalt mbH, Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Thüringen (MBG) mbH;
25. Wirtschaftsförderungsgesellschaften, wenn sie von der Körperschaftsteuer befreit sind;
  26. Gesamthafenbetriebe im Sinne des § 1 des Gesetzes über die Schaffung eines besonderen Arbeitgebers für Hafentarbeiter vom 3. August 1950 (BGBl. I S. 352), soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit sind;
  27. Zusammenschlüsse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 20 des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit sind;
  28. die Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst der Krankenversicherung im Sinne des § 278 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch und der Medizinische Dienst der Spitzenverbände der Krankenkassen im Sinne des § 282 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch, soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit sind;
  29. gemeinsame Einrichtungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 22 des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit sind;
  30. die Auftragsforschung im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 23 des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit ist.
  31. kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 53 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, wenn sie nach § 5 Abs. 1 Nr. 4 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreit sind.

**§ 4 Heheberechtigte Gemeinde.** (1) <sup>1</sup>Die stehenden Gewerbebetriebe sowie die Betriebe freiberuflicher Art unterliegen der Gemeindewirtschaftssteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte zur Ausübung des stehenden Gewerbes bzw. des freien Berufes unterhalten wird. <sup>2</sup>Befinden sich Betriebsstätten desselben Gewerbebetriebs in mehreren Gemeinden, oder erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden, so wird die Gemeindewirtschaftssteuer in jeder Gemeinde nach dem Teil des Steuermessbetrags erhoben, der auf sie entfällt; dies gilt auch für Betriebe freiberuflicher Art.

(2) Für Betriebsstätten in gemeindefreien Gebieten bestimmt die Landesregierung durch Rechtsverordnung, wer die nach diesem Gesetz den Gemeinden zustehenden Befugnisse ausübt.

(3) <sup>1</sup>Für Betriebsstätten im nicht zur Bundesrepublik Deutschland gehörenden Teil eines grenzüberschreitenden Gewerbegebiets im Sinne des § 2 Abs. 7 Nr. 2 ist die Gemeinde heheberechtigt, in der der zur Bundesrepublik Deutschland gehörende Teil des grenzüberschreitenden Gewerbegebiets liegt. <sup>2</sup>Liegt der zur Bundesrepublik Deutschland gehörende Teil in mehreren Gemeinden, gilt Absatz 2 entsprechend.

**§ 5 Steuerschuldner.** Steuerschuldner ist der Betrieb.

**§ 6 Besteuerungsgrundlage.** Besteuerungsgrundlage für die Gemeindewirtschaftssteuer ist der Betriebsertrag.

## Abschnitt II. Bemessung der Gemeindefischschaftssteuer

**§ 7 Betriebsertrag.** <sup>1</sup>Betriebsertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb oder der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus selbständiger Arbeit, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge. <sup>2</sup>Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn gilt als Betriebsertrag nach Satz 1. <sup>3</sup>§ 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes sind bei der Ermittlung des Betriebsertrags einer Mitunternehmerschaft anzuwenden, soweit an der Mitunternehmerschaft natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind; im Übrigen ist § 8b des Körperschaftsteuergesetzes anzuwenden.

**§ 8 Hinzurechnungen.** Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb sowie dem Gewinn aus selbständiger Arbeit (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

1. die Gewinnanteile, die an persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien auf ihre nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Vergütung (Tantieme) für die Geschäftsführung verteilt worden sind;
2. die Anteile am Verlust einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen sind;
3. die Ausgaben im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes;
4. ausländische Steuern, die nach § 34c des Einkommensteuergesetzes oder nach einer Bestimmung, die § 34c des Einkommensteuergesetzes für entsprechend anwendbar erklärt, bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, soweit sie auf Gewinne oder Gewinnanteile entfallen, die bei der Ermittlung des Betriebsertrags außer Ansatz gelassen oder nach § 9 gekürzt werden.
5. die Vergütungen, die der Geschäftsführer einer Gesellschaft im Sinne des § 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezogen hat, wenn er neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer auch Gesellschafter dieser Gesellschaft gewesen ist; die Höhe des Betrages der von ihm übernommenen Stammeinlage ist hierfür unbedeutend.

**§ 9 Kürzungen.** Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

1. die Anteile am Gewinn einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen sind, wenn die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind;
2. die nach § 8 Nr. 4 dem Betriebsertrag einer Kommanditgesellschaft auf Aktien hinzugerechneten Gewinnanteile, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind;
3. <sup>1</sup>den Teil des Betriebsertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. <sup>2</sup>Bei Unternehmen, die ausschließlich den Betrieb von eigenen oder gecharterten Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben, gelten 80 Prozent des Betriebsertrags als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend. <sup>3</sup>Ist Gegenstand eines Betriebs nicht ausschließlich

der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so gelten 80 Prozent des Teils des Betriebsertrags, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend; in diesem Fall ist Voraussetzung, dass dieser Teil gesondert ermittelt wird.<sup>4</sup> Handelsschiffe werden im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Handelsschiffe im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der freien See eingesetzt werden.<sup>5</sup> Für die Anwendung der Sätze 2 bis 4 gilt § 5a Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes entsprechend;

**§ 10 Maßgebender Betriebsertrag.** (1) Maßgebend ist der Betriebsertrag, der in dem Erhebungszeitraum bezogen worden ist, für den der Steuermessbetrag (§ 14) festgesetzt wird.

(2) Weicht bei Unternehmen, die Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen verpflichtet sind, das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen, vom Kalenderjahr ab, so gilt der Betriebsertrag als in dem Erhebungszeitraum bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

**§ 10a Betriebsverlust.**<sup>1</sup> Der maßgebende Betriebsertrag wird um den Fehlbetrag gekürzt, der sich bei der Ermittlung des maßgebenden Betriebsertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben hat, soweit der Fehlbetrag nicht bei der Ermittlung des Betriebsertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden ist.<sup>2</sup> Vortragsfähiger Fehlbetrag ist der nach der Kürzung des maßgebenden Betriebsertrags nach Satz 1 zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibende Fehlbetrag.<sup>3</sup> Die Höhe des vortragsfähigen Fehlbetrags ist gesondert festzustellen.<sup>4</sup> Der vortragsfähige Fehlbetrag ist zu verzinsen; hierbei ist § 233b Abs. 2 der Abgabenordnung zu beachten.

**§ 11 Steuermesszahl und Steuermessbetrag. Freigrenze.** (1)<sup>1</sup> Bei der Berechnung der Gemeindegewerbesteuer ist von einem Steuermessbetrag auszugehen.<sup>2</sup> Dieser ist durch Anwendung eines Prozentsatzes (Steuermesszahl) auf den Betriebsertrag zu ermitteln.<sup>3</sup> Der Betriebsertrag ist auf volle 100 Euro nach unten abzurunden.

(2) Betriebserträge bleiben steuerfrei, wenn diese für das Wirtschaftsjahr 24.500 Euro nicht übersteigen.

(3) Die Steuermesszahl für den Betriebsertrag beträgt 3,5 Prozent.

### Abschnitt III

§§ 12 und 13. (weggefallen)

### Abschnitt IV. Steuermessbetrag

**§ 14 Festsetzung des Steuermessbetrags.**<sup>1</sup> Der Steuermessbetrag wird für den Erhebungszeitraum nach dessen Ablauf festgesetzt.<sup>2</sup> Erhebungszeitraum ist das Kalenderjahr.<sup>3</sup> Besteht

die Gemeindegewerbesteuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahrs, so tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der Steuerpflicht (abgekürzter Erhebungszeitraum).

**§ 14a Steuererklärungspflicht.** <sup>1</sup>Für steuerpflichtige Gewerbebetriebe und Betriebe freiberuflicher Art ist eine Erklärung zur Festsetzung des Steuermessbetrags und in den Fällen des § 28 außerdem eine Zerlegungserklärung abzugeben. <sup>2</sup>Zur Abgabe verpflichtet ist der Steuerschuldner (§ 5). <sup>3</sup>Die Erklärungen müssen von ihm oder von den in § 34 der Abgabenordnung bezeichneten Personen eigenhändig unterschrieben werden.

**§ 14b Verspätungszuschlag.** <sup>1</sup>Ein nach § 152 der Abgabenordnung zu entrichtender Verspätungszuschlag fließt der Gemeinde zu. <sup>2</sup>Sind mehrere Gemeinden an der Gemeindegewerbesteuer beteiligt, so fließt der Verspätungszuschlag der Gemeinde zu, in der sich die Geschäftsleitung am Ende des Erhebungszeitraums befindet. <sup>3</sup>Befindet sich die Geschäftsleitung im Ausland, so fließt der Verspätungszuschlag der Gemeinde zu, in der sich die wirtschaftlich bedeutendste Betriebsstätte befindet. <sup>4</sup>Auf den Verspätungszuschlag ist der Hebesatz der Gemeinde nicht anzuwenden.

**§ 15 Pauschfestsetzung.** Wird die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer in einem Pauschbetrag festgesetzt, so kann die für die Festsetzung zuständige Behörde im Einvernehmen mit der Landesregierung oder der von ihr bestimmten Behörde auch den Steuermessbetrag in einem Pauschbetrag festsetzen.

## **Abschnitt V. Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuer**

**§ 16 Hebesatz.** (1) Die Steuer wird auf Grund des Steuermessbetrags (§ 14) mit einem Prozentsatz (Hebesatz) festgesetzt und erhoben, der von der heheberechtigten Gemeinde (§§ 4, 35a) zu bestimmen ist.

(2) Der Hebesatz kann für ein Kalenderjahr oder mehrere Kalenderjahre festgesetzt werden.

(3) <sup>1</sup>Der Beschluss über die Festsetzung oder Änderung des Hebesatzes ist bis zum 30. Juni eines Kalenderjahrs mit Wirkung vom Beginn dieses Kalenderjahrs zu fassen. <sup>2</sup>Nach diesem Zeitpunkt kann der Beschluss über die Festsetzung des Hebesatzes gefasst werden, wenn der Hebesatz die Höhe der letzten Festsetzung nicht überschreitet.

(4) <sup>1</sup>Der Hebesatz muss für alle in der Gemeinde vorhandenen Unternehmen der gleiche sein. <sup>2</sup>Er beträgt 200 Prozent, wenn die Gemeinde nicht einen höheren Hebesatz bestimmt hat. <sup>3</sup>Wird das Gebiet von Gemeinden geändert, so kann die Landesregierung oder die von ihr bestimmte Stelle für die von der Änderung betroffenen Gebietsteile auf eine bestimmte Zeit verschiedene Hebesätze zulassen.

(5) In welchem Verhältnis die Hebesätze für die Grundsteuer der Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, für die Grundsteuer der Grundstücke und für die Gemeindegewerbesteuer zueinander stehen müssen, welche Höchstsätze nicht überschritten werden dürfen und inwieweit mit Genehmigung der Gemeindeaufsichtsbehörde Ausnahmen zugelassen werden können, bleibt einer landesrechtlichen Regelung vorbehalten.

**§ 17.** (weggefallen)

**§ 18 Entstehung der Steuer.** Die Gemeindegewerbesteuer entsteht, soweit es sich nicht um Vorauszahlungen (§ 21) handelt, mit Ablauf des Erhebungszeitraums, für den die Festsetzung vorgenommen wird.

**§ 19 Vorauszahlungen.** (1) <sup>1</sup>Der Steuerschuldner hat am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November Vorauszahlungen zu entrichten. <sup>2</sup>Gewerbetreibende, deren Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, haben die Vorauszahlungen während des Wirtschaftsjahrs zu entrichten, das im Erhebungszeitraum endet. <sup>3</sup>Satz 2 gilt nur, wenn der Gewerbebetrieb nach dem 31. Dezember 1985 gegründet worden oder infolge Wegfalls eines Befreiungsgrundes in die Steuerpflicht eingetreten ist oder das Wirtschaftsjahr nach diesem Zeitpunkt auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum umgestellt worden ist.

(2) Jede Vorauszahlung beträgt grundsätzlich ein Viertel der Steuer, die sich bei der letzten Veranlagung ergeben hat.

(3) <sup>1</sup>Die Gemeinde kann die Vorauszahlungen der Steuer anpassen, die sich für den Erhebungszeitraum (§ 14) voraussichtlich ergeben wird. <sup>2</sup>Die Anpassung kann bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats vorgenommen werden; bei einer nachträglichen Erhöhung der Vorauszahlungen ist der Erhöhungsbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheids zu entrichten. <sup>3</sup>Das Finanzamt kann bis zum Ende des 15. auf den Erhebungszeitraum folgenden Kalendermonats für Zwecke der Gemeindegewerbesteuer-Vorauszahlungen den Steuermessbetrag festsetzen, der sich voraussichtlich ergeben wird. <sup>4</sup>An diese Festsetzung ist die Gemeinde bei der Anpassung der Vorauszahlungen nach den Sätzen 1 und 2 gebunden. <sup>5</sup>Wird der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, sind bei der Festsetzung des Messbetrags für Zwecke der Gemeindegewerbesteuer-Vorauszahlungen die Änderungen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dies nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt beantragt oder das Finanzamt den Steuerpflichtigen zur Abgabe des Vordrucks auffordert.

(4) Wird im Laufe des Erhebungszeitraums ein Gewerbebetrieb oder ein Betrieb freiberuflicher Art neu gegründet oder tritt ein bereits bestehender Gewerbebetrieb oder ein Betrieb freiberuflicher Art infolge eines Wegfalls des Befreiungsgrundes in die Steuerpflicht ein, so gilt für die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen Absatz 3 entsprechend.

(5) <sup>1</sup>Die einzelne Vorauszahlung ist auf den nächsten vollen Betrag in Euro nach unten abzurunden. <sup>2</sup>Sie wird nur festgesetzt, wenn sie mindestens 50 Euro beträgt.

**§ 20 Abrechnung über die Vorauszahlungen.** (1) Die für einen Erhebungszeitraum (§ 14) entrichteten Vorauszahlungen werden auf die Steuerschuld für diesen Erhebungszeitraum angerechnet.

(2) Ist die Steuerschuld größer als die Summe der anzurechnenden Vorauszahlungen, so ist der Unterschiedsbetrag, soweit er den im Erhebungszeitraum und nach § 19 Abs. 3 Satz 2 nach Ablauf des Erhebungszeitraums fällig gewordenen, aber nicht entrichteten Vorauszahlungen entspricht, sofort, im Übrigen innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (Abschlusszahlung).

(3) Ist die Steuerschuld kleiner als die Summe der anzurechnenden Vorauszahlungen, so wird der Unterschiedsbetrag nach Bekanntgabe des Steuerbescheids durch Aufrechnung oder Zurückzahlung ausgeglichen.

**§ 21 Entstehung der Vorauszahlungen.** Die Vorauszahlungen auf die Gemeindewirtschaftssteuer entstehen mit Beginn des Kalendervierteljahrs, in dem die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Laufe des Kalendervierteljahrs begründet wird, mit Begründung der Steuerpflicht.

§§ 22 bis 27. (weggefallen)

## Abschnitt VI. Zerlegung

**§ 28 Allgemeines.** (1) <sup>1</sup>Sind im Erhebungszeitraum Betriebsstätten zur Ausübung des Gewerbes oder eines freien Berufes in mehreren Gemeinden unterhalten worden, so ist der Steuermessbetrag in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile (Zerlegungsanteile) zu zerlegen. <sup>2</sup>Das gilt auch in den Fällen, in denen eine Betriebsstätte sich über mehrere Gemeinden erstreckt hat oder eine Betriebsstätte innerhalb eines Erhebungszeitraums von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde verlegt worden ist.

(2) <sup>1</sup>Bei der Zerlegung sind die Gemeinden nicht zu berücksichtigen, in denen

1. Verkehrsunternehmen lediglich Gleisanlagen unterhalten,
2. sich nur Anlagen befinden, die der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe sowie elektrischer Energie dienen, ohne dass diese dort abgegeben werden,
3. Bergbauunternehmen keine oberirdischen Anlagen haben, in welchen eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet wird.
4. *(aufgehoben)*

<sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn dadurch auf keine Gemeinde ein Zerlegungsanteil oder der Steuermessbetrag entfallen würde.

**§ 29 Zerlegungsmaßstab.** (1) Zerlegungsmaßstab ist das Verhältnis, in dem die Summe der Arbeitslöhne, die an die bei allen Betriebsstätten (§ 28) beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind, zu den Arbeitslöhnen steht, die an die bei den Betriebsstätten der einzelnen Gemeinden beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind.

(2) Bei der Zerlegung nach Absatz 1 sind die Arbeitslöhne anzusetzen, die in den Betriebsstätten der beteiligten Gemeinden (§ 28) während des Erhebungszeitraums (§ 14) erzielt oder gezahlt worden sind.

(3) Bei Ermittlung der Verhältniszahlen sind die Arbeitslöhne auf volle 1.000 Euro abzurunden.

**§ 30 Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten.** Erstreckt sich die Betriebsstätte auf mehrere Gemeinden, so ist der Steuermessbetrag oder Zerlegungsanteil auf die Gemeinden zu zerlegen, auf die sich die Betriebsstätte erstreckt, und zwar nach der Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten.



**§ 31 Begriff der Arbeitslöhne für die Zerlegung.** (1) <sup>1</sup>Arbeitslöhne sind vorbehaltlich der Absätze 2 bis 5 die Vergütungen im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes, soweit sie nicht durch andere Rechtsvorschriften von der Einkommensteuer befreit sind. <sup>2</sup>Zuschläge für Mehrarbeit und für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gehören unbeschadet der einkommensteuerlichen Behandlung zu den Arbeitslöhnen.

(2) Zu den Arbeitslöhnen gehören nicht Vergütungen, die an Personen gezahlt worden sind, die zu ihrer Berufsausbildung beschäftigt werden.

(3) In Fällen des § 3 Nr. 5, 6, 8, 9, 12, 15, 17, 21, 26, 27, 28 und 29 bleiben die Vergütungen an solche Arbeitnehmer außer Ansatz, die nicht ausschließlich oder überwiegend in dem steuerpflichtigen Betrieb oder Teil des Betriebs tätig sind.

(4) <sup>1</sup>Nach dem Gewinn berechnete einmalige Vergütungen (z. B. Tantiemen, Gratifikationen) sind nicht anzusetzen. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für sonstige Vergütungen, soweit sie bei dem einzelnen Arbeitnehmer 50.000 Euro übersteigen.

(5) Bei Unternehmen, die nicht von einer juristischen Person betrieben werden, sind für die im Betrieb tätigen Unternehmer (Mitunternehmer) insgesamt 25.000 Euro jährlich anzusetzen.

**§ 32.** (weggefallen)

**§ 33 Zerlegung in besonderen Fällen.** (1) <sup>1</sup>Führt die Zerlegung nach den §§ 28 bis 31 zu einem offenbar unbilligen Ergebnis, so ist nach einem Maßstab zu zerlegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt. <sup>2</sup>In dem Zerlegungsbescheid hat das Finanzamt darauf hinzuweisen, dass bei der Zerlegung Satz 1 angewendet worden ist.

(2) Einigen sich die Gemeinden mit dem Steuerschuldner über die Zerlegung, so ist der Steuermessbetrag nach Maßgabe der Einigung zu zerlegen.

**§ 34 Kleinbeträge.** (1) <sup>1</sup>Übersteigt der Steuermessbetrag nicht den Betrag von 10 Euro, so ist er in voller Höhe der Gemeinde zuzuweisen, in der sich die Geschäftsleitung befindet. <sup>2</sup>Befindet sich die Geschäftsleitung im Ausland, so ist der Steuermessbetrag der Gemeinde zuzuweisen, in der sich die wirtschaftlich bedeutendste der zu berücksichtigenden Betriebsstätten befindet.

(2) <sup>1</sup>Übersteigt der Steuermessbetrag zwar den Betrag von 10 Euro, würde aber nach den Zerlegungsvorschriften einer Gemeinde ein Zerlegungsanteil von nicht mehr als 10 Euro zuzuweisen sein, so ist dieser Anteil der Gemeinde zuzuweisen, in der sich die Geschäftsleitung befindet. <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>Wird der Zerlegungsbescheid geändert oder berichtigt, würde sich dabei aber der Zerlegungsanteil einer Gemeinde um nicht mehr als 10 Euro erhöhen oder ermäßigen, so ist der Betrag der Erhöhung oder Ermäßigung bei dem Zerlegungsanteil der Gemeinde zu berücksichtigen, in der sich die Geschäftsleitung befindet. <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 2 ist entsprechend anzuwenden.

**§ 35.** (weggefallen)

## **Abschnitt VII. Gemeindefirtschaftssteuer der Reisegewerbebetriebe**

**§ 35a Gemeindefirtschaftssteuer der Reisegewerbebetriebe.** (1) Der Gemeindefirtschaftssteuer unterliegen auch die Reisegewerbebetriebe, soweit sie im Inland betrieben werden.

(2) <sup>1</sup>Reisegewerbebetrieb im Sinne dieses Gesetzes ist ein Gewerbebetrieb, dessen Inhaber nach den Vorschriften der Gewerbeordnung und den Ausführungsbestimmungen dazu entweder einer Reisegewerbekarte bedarf oder von der Reisegewerbekarte lediglich deshalb befreit ist, weil er einen Blindenwaren-Vertriebsausweis (§ 55a Abs. 1 Nr. 4 der Gewerbeordnung) besitzt. <sup>2</sup>Wird im Rahmen eines einheitlichen Gewerbebetriebs sowohl ein stehendes Gewerbe als auch ein Reisegewerbe betrieben, so ist der Betrieb in vollem Umfang als stehendes Gewerbe zu behandeln.

(3) Heheberechtigt ist die Gemeinde, in der sich der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit befindet.

(4) Ist im Laufe des Erhebungszeitraums der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde verlegt worden, so hat das Finanzamt den Steuermessbetrag nach den zeitlichen Anteilen (Kalendermonaten) auf die beteiligten Gemeinden zu zerlegen.

## **Abschnitt VIII. Änderung des Gemeindefirtschaftssteuerermessbescheids von Amts wegen**

**§ 35b Änderung des Gemeindefirtschaftssteuerermessbescheids von Amts wegen.** (1) <sup>1</sup>Der Gemeindefirtschaftssteuerermessbescheid oder Verlustfeststellungsbescheid ist von Amts wegen aufzuheben oder zu ändern, wenn der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftsteuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid aufgehoben oder geändert wird und die Aufhebung oder Änderung den Gewinn aus Gewerbebetrieb oder den Gewinn aus selbständiger Arbeit berührt. <sup>2</sup>Die Änderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb ist insoweit zu berücksichtigen, als sie die Höhe des Betriebsertrags oder des vortragsfähigen Betriebsverlustes beeinflusst; für die Änderung des Gewinns aus selbständiger Arbeit gilt dies entsprechend. <sup>3</sup>§ 171 Abs. 10 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.

(2) <sup>1</sup>Zuständig für die Feststellung des vortragsfähigen Betriebsverlustes ist das für den Erlass des Gemeindefirtschaftssteuerermessbescheids zuständige Finanzamt. <sup>2</sup>Verlustfeststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die Besteuerungsgrundlagen ändern und deshalb der Gemeindefirtschaftssteuerermessbescheid für denselben Erhebungszeitraum zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. <sup>3</sup>Dies gilt entsprechend, wenn der Erlass, die Aufhebung oder die Änderung des Messbescheids mangels steuerlicher Auswirkung unterbleibt. <sup>4</sup>Die Feststellungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der vortragsfähige Betriebsverlust gesondert festzustellen ist; § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung ist nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des vortragsfähigen Betriebsverlustes pflichtwidrig unterlassen hat.

## Abschnitt IX. Durchführung

**§ 35c Ermächtigung.** (1) Die Bundesregierung wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates

1. zur Durchführung des Gemeindefinanzgesetzes Rechtsverordnungen zu erlassen
  - a) über die Abgrenzung der Steuerpflicht,
  - b) über die Ermittlung des Betriebsertrags,
  - c) über die Festsetzung der Steuermessbeträge, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und zur Vermeidung von Unbilligkeiten in Härtefällen erforderlich ist,
  - d) über die Zerlegung des Steuermessbetrags,
  - e) über die Abgabe von Steuererklärungen unter Berücksichtigung von Freibeträgen und Freigrenzen;
2. Vorschriften durch Rechtsverordnung zu erlassen
  - a) über die sich aus der Aufhebung oder Änderung von Vorschriften dieses Gesetzes ergebenden Rechtsfolgen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung oder zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen erforderlich ist,
  - b) (weggefallen)
  - c) über die Steuerbefreiung der Gewinner einer staatlichen Lotterie,
  - d) über die Steuerbefreiung bei bestimmten kleineren Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 53 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, wenn sie von der Körperschaftsteuer befreit sind,
  - e) (weggefallen)
  - f) (weggefallen)
  - g) über die Festsetzung abweichender Vorauszahlungstermine.

(2) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, den Wortlaut dieses Gesetzes und der zu diesem Gesetz erlassenen Rechtsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung satzweise nummeriert mit neuem Datum und in neuer Paragraphenfolge bekannt zu machen und dabei Unstimmigkeiten im Wortlaut zu beseitigen.

## Abschnitt X. Schlussvorschriften

**§ 36 Zeitlicher Anwendungsbereich.** (1) Die vorstehende Fassung dieses Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Erhebungszeitraum anzuwenden, für den das Gesetz zur Besteuerung zinsbereinigter Unternehmensgewinne vom TT.MM.JJJJ (BGBl. I. S. XXX) anzuwenden ist.

(2) <sup>1</sup>§ 2 Abs. 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2006 anzuwenden. <sup>2</sup>§ 2 Abs. 2 Satz 2 ist für den Erhebungszeitraum 2001 in folgender Fassung anzuwenden: "Ist eine Kapitalgesellschaft in ein einziges anderes inländisches gewerbliches Unternehmen in der Weise eingegliedert, dass die Voraussetzungen des § 14 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 20. Dezember

2000 (BGBl. I S. 1850) und des § 14 Nr. 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) erfüllt sind, so gilt sie als Betriebsstätte des anderen Unternehmens." <sup>3</sup>§ 2 Abs. 2 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Artikels 7 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) ist letztmals für den Erhebungszeitraum 2001 anzuwenden. <sup>4</sup>§ 2 Abs. 2 Satz 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3858) ist auch für Erhebungszeiträume vor 2002 anzuwenden. <sup>5</sup>§ 2 Abs. 7 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals ab dem Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>§ 3 Nr. 2 ist für die Investitionsbank Berlin erstmals für den Erhebungszeitraum 2004 sowie für die Investitionsbank Hessen und die Niedersächsische Landestreuhandstelle – Norddeutsche Landesbank Girozentrale – erstmals für den Erhebungszeitraum 2005 anzuwenden. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 in der bis zum 18. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für die Wohnungsbauförderungsanstalt Nordrhein-Westfalen – Anstalt der Landesbank Nordrhein-Westfalen – sowie für das Landesförderinstitut Sachsen-Anhalt – Geschäftsbereich der Norddeutschen Landesbank Girozentrale Mitteldeutsche Landesbank –, für die Investitionsbank Berlin – Anstalt der Landesbank Berlin – Girozentrale –, für die Niedersächsische Landestreuhandstelle für den Wohnungs- und Städtebau, die Niedersächsische Landestreuhandstelle für Wirtschaftsförderung Norddeutsche Landesbank und die Landestreuhandstelle für Agrarförderung Norddeutsche Landesbank letztmals für den Erhebungszeitraum 2004 anzuwenden. <sup>3</sup>Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 2 in der bis zum 18. Dezember 2006 geltenden Fassung ist für die InvestitionsBank Hessen AG letztmals für den Erhebungszeitraum 2005 anzuwenden.

(3a) § 3 Nr. 11 in der Fassung des Artikels 32 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3242) ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2005 anzuwenden.

(3b) § 3 Nr. 20 Buchstabe c in der Fassung des Artikels 50 des Gesetzes vom 27. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3022) ist erstmals ab dem Erhebungszeitraum 2005.

(4) § 3 Nr. 24 ist für die Wagnisbeteiligungsgesellschaft Sachsen-Anhalt mbH erstmals für den Erhebungszeitraum 1996 und für die IBG Beteiligungsgesellschaft Sachsen-Anhalt mbH erstmals für den Erhebungszeitraum 2000 anzuwenden.

(4a) § 3 Nr. 30 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist auch in Erhebungszeiträumen vor 2003 anzuwenden.

(5) <sup>1</sup>§ 7 Satz 3 gilt erstmals für den Erhebungszeitraum 2001. <sup>2</sup>§ 6 Satz 2 und § 11 Abs. 4 in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Mai 1999 (BGBl. I S. 1010, 1491), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790), sind letztmals für den Erhebungszeitraum 2000 anzuwenden.

(5a) § 8 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden.

(5b) § 8 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist erstmals ab dem Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden.

(6) § 8 Nr. 5 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals ab dem Erhebungszeitraum 2007 anzuwenden.

(6a) § 9 Nr. 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden.

(7) <sup>1</sup>§ 9 Nr. 2 in der am 1. Januar 2004 geltenden Fassung ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2004 anzuwenden. <sup>2</sup>Ist ein Antrag nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der am 1. Januar 2004 geltenden Fassung gestellt worden, sind die Vorschriften bereits ab dem Erhebungszeitraum 2001, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren ab dem Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden. <sup>3</sup>In den Fällen des Satzes 2 dürfen Fehlbeträge des Rückwirkungszeitraums nicht in Erhebungszeiträume außerhalb dieses Zeitraums vorgetragen werden. <sup>4</sup>Auf Fehlbeträge des Rückwirkungszeitraums ist § 14 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes nicht anzuwenden.

(7a) (weggefallen)

(8) <sup>1</sup>§ 9 Nr. 2a, 7 und 8 in der am 1. Januar 2004 geltenden Fassung sind erstmals für den Erhebungszeitraum 2004 anzuwenden. <sup>2</sup>Ist ein Antrag nach § 34 Abs. 7 Satz 8 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der am 1. Januar 2004 geltenden Fassung gestellt worden, sind die Vorschriften bereits ab dem Erhebungszeitraum 2001, bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren ab dem Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden. <sup>3</sup>In den Fällen des Satzes 2 dürfen Fehlbeträge des Rückwirkungszeitraums nicht in Erhebungszeiträume außerhalb dieses Zeitraums vorgetragen werden. <sup>4</sup>Auf Fehlbeträge des Rückwirkungszeitraums ist § 14 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes nicht anzuwenden. <sup>5</sup>§ 9 Nr. 2a, 7 und 8 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2006 anzuwenden; § 9 Nr. 2a Satz 4, Nr. 7 Satz 3 und Nr. 8 Satz 3 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist auch für Erhebungszeiträume vor 2006 anzuwenden. <sup>6</sup>§ 9 Nr. 2a, 7 und 8 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden.

(8a) § 9 Nr. 4 in der am 1. Januar 2007 geltenden Fassung ist letztmals für den Erhebungszeitraum 2007 anzuwenden.

(8a) (2. Fassung) <sup>1</sup>§ 9 Nr. 5 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332) gilt erstmals für Zuwendungen, die im Erhebungszeitraum 2007 geleistet werden. <sup>2</sup>Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist auf Zuwendungen, die im Erhebungszeitraum 2007 geleistet werden, § 9 Nr. 5 in der bis zum 31. Dezember 2006 geltenden Fassung anzuwenden.

(8a) (3. Fassung) § 9 Nr. 7 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist auch in Erhebungszeiträumen vor 2007 anzuwenden.

(9) <sup>1</sup>§ 10a Satz 4 und 5 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist auch für Erhebungszeiträume vor 2007 anzuwenden. <sup>2</sup>§ 10a Satz 8 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist neben § 10a Satz 8 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1. Januar 2008

beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt. <sup>3</sup>§ 10a Satz 8 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31. Dezember 2007 anzuwenden. <sup>4</sup>§ 10a Satz 7 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) gilt auch für Erhebungszeiträume vor 2007.

(9a) § 11 Abs. 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden.

(9b) § 19 Abs. 3 Satz 5 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden.

(10) § 35b Abs. 2 Satz 4 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) gilt für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen.

(10a) § 35c Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden.

**§ 37.** (weggefallen)

## II.

### **Gemeindefirtschaftssteuerdurchführungsverordnung (GemWiStDV)**

In der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002  
(BGBl. I S. 4180),  
zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern  
(Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)  
vom 31. August 2008 (BGBl. I S. XXX)

Zu § 2 des Gesetzes

**§ 1 Stehender Gewerbebetrieb.** Stehender Gewerbebetrieb ist jeder Gewerbebetrieb, der kein Reisegewerbebetrieb im Sinne des § 35a Abs. 2 des Gesetzes ist.

**§ 2 Betriebe der öffentlichen Hand.** (1) <sup>1</sup>Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind gemeindefirtschaftssteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. <sup>2</sup>Das gilt auch für Unternehmen, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

(2) <sup>1</sup>Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören unbeschadet der Vorschrift des Absatzes 1 Satz 2 nicht zu den Gewerbebetrieben. <sup>2</sup>Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.

**§ 3.** (weggefallen)

**§ 4 Aufgabe, Auflösung und Insolvenz.** (1) Ein Gewerbebetrieb, der aufgegeben oder aufgelöst wird, bleibt Steuergegenstand bis zur Beendigung der Aufgabe oder Abwicklung; dies gilt auch für einen Betrieb freiberuflicher Art.

(2) Die Gemeindefirtschaftssteuerpflicht wird durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Unternehmers nicht berührt.

**§ 5 Betriebsstätten auf Schiffen.** Ein Gewerbebetrieb wird gemeindefirtschaftssteuerlich insoweit nicht im Inland betrieben, als für ihn eine Betriebsstätte auf einem Kauffahrteischiff unterhalten wird, das im sogenannten regelmäßigen Liniendienst ausschließlich zwischen ausländischen Häfen verkehrt, auch wenn es in einem inländischen Schiffsregister eingetragen ist; dies gilt auch für einen Betrieb freiberuflicher Art.

**§ 6 Binnen- und Küstenschiffahrtbetriebe.** Bei Binnen- und Küstenschiffahrtbetrieben, die feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen zur Ausübung des Gewerbes nicht unterhalten, gilt eine Betriebsstätte in dem Ort als vorhanden, der als Heimathafen (Heimatort) im Schiffsregister eingetragen ist.

**§ 7.** (weggefallen)

**§ 8 Zusammenfassung mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe oder freiberuflicher Betriebe.** <sup>1</sup>Werden von einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts oder einem nichtrechtsfähigen Verein (§ 2 Abs. 3 des Gesetzes) mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, so gelten sie als ein einheitlicher Gewerbebetrieb. <sup>2</sup>Werden stattdessen von einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts oder einem nichtrechtsfähigen Verein mehrere freiberufliche Betriebe unterhalten, so gelten diese als ein einheitlicher Betrieb freiberuflicher Art.

**§ 9.** (weggefallen)

Zu § 2a des Gesetzes

**§ 9a Gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen bei räumlich bedingtem Zusammenschluss.** Als gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen im Sinne des § 2a Abs. 2 Satz 2 des Gesetzes sind insbesondere solche anzusehen, für welche der erste, zweite und dritte Abschnitt des zweiten Buches des Handelsgesetzbuches, der 16. Titel des 8. Abschnitts des 2. Buches des Bürgerlichen Gesetzbuches, das Gesetz zur Ausführung der EWG-Verordnung über die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung oder das Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe gilt.

Zu § 3 des Gesetzes

**§§ 10 bis 12a.** (weggefallen)

**§ 13 Einnehmer einer staatlichen Lotterie.** Die Tätigkeit der Einnehmer einer staatlichen Lotterie unterliegt auch dann nicht der Gemeindefischsteuer, wenn sie im Rahmen eines Gewerbebetriebs ausgeübt wird.

Zu § 4 des Gesetzes

**§ 14.** (weggefallen)

**§ 15 Heheberechtigte Gemeinde bei Gewerbebetrieben und bei Betrieben freiberuflicher Art auf Schiffen und bei Binnen- und Küstenschiffahrtbetrieben.** Heheberechtigte Gemeinde für die Betriebsstätten auf Kauffahrteischiffen, die in einem inländischen Schiffsregister eingetragen sind und nicht im sogenannten regelmäßigen Liniendienst ausschließlich zwischen ausländischen Häfen verkehren, und für die in § 6 bezeichneten Binnen- und Küstenschiffahrtbetriebe ist die Gemeinde, in der der inländische Heimathafen (Heimatort) des Schiffes liegt.

Zu § 5 des Gesetzes

**§ 15a Steuerschuldnerschaft bei Personen- und Partnerschaftsgesellschaften und bei Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigungen.** <sup>1</sup>Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, so ist Steuerschuldner die Gesellschaft. <sup>2</sup>Wird ein Betrieb freiberuflicher Art in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft betrieben, bei der der Gesellschafter (Berufsträger) als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist, so ist Steuerschuldner die Gesellschaft. <sup>3</sup>Wird das Gewerbe in der Rechtsform einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung mit Sitz im Geltungsbereich der Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 des Rates vom 25. Juli 1985 über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) - ABl. EG Nr. L 199 S. 1 - betrieben, sind abweichend von Satz 1 und 2 die Mitglieder Gesamtschuldner.



Zu den §§ 7, 8 und 9 des Gesetzes

**§ 16 Betriebsertrag bei Abwicklung und Insolvenz.** (1) Der Betriebsertrag, der bei einem in der Abwicklung befindlichen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 2 des Gesetzes im Zeitraum der Abwicklung entstanden ist, ist auf die Jahre des Abwicklungszeitraums zu verteilen.

(2) Das gilt entsprechend für Gewerbebetriebe und Betriebe freiberuflicher Art, wenn über das Vermögen des Unternehmens ein Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.

**§§ 17 und 18.** (weggefallen)

Zu § 8 des Gesetzes

**§ 19.** (weggefallen)

Zu § 9 des Gesetzes

**§§ 20 und 21.** (weggefallen)

Zu § 11 des Gesetzes

**§§ 22 bis 24.** (weggefallen)

Zu § 14a des Gesetzes

**§ 25 Gemeindegewerbesteuererklärung.** (1) Eine Gemeindegewerbesteuererklärung ist abzugeben

1. für alle gemeindegewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, deren Betriebsertrag im Erhebungszeitraum die Freigrenze des § 11 Abs. 2 des Gesetzes überschritten hat;
2. für Unternehmen, für die zum Schluss des vorangegangenen Erhebungszeitraums vortragsfähige Fehlbeträge gesondert festgestellt worden sind;
3. für alle gemeindegewerbesteuerpflichtigen Unternehmen, für die vom Finanzamt eine Gemeindegewerbesteuererklärung besonders verlangt wird.

(2) <sup>1</sup>Die Steuererklärung ist spätestens an dem von den obersten Finanzbehörden der Länder bestimmten Zeitpunkt abzugeben. <sup>2</sup>Für die Erklärung sind die amtlichen Vordrucke zu verwenden. <sup>3</sup>Das Recht des Finanzamts, schon vor diesem Zeitpunkt Angaben zu verlangen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, bleibt unberührt.

**§§ 26 bis 28.** (weggefallen)

Zu § 19 des Gesetzes

**§ 29 Anpassung und erstmalige Festsetzung der Vorauszahlungen.** (1) <sup>1</sup>Setzt das Finanzamt nach § 19 Abs. 3 Satz 3 des Gesetzes einen Steuermessbetrag für Zwecke der Gemeindegewerbesteuer-Vorauszahlungen fest, so braucht ein Zerlegungsbescheid nicht erteilt zu werden. <sup>2</sup>Die heheberechtigten Gemeinden können an dem Steuermessbetrag in demselben Verhältnis beteiligt werden, nach dem die Zerlegungsanteile in dem unmittelbar vorangegangenen Zerlegungsbescheid festgesetzt sind. <sup>3</sup>Das Finanzamt hat in diesem Fall gleichzeitig mit der Festsetzung des Steuermessbetrags den heheberechtigten Gemeinden mitzuteilen

1. den Prozentsatz, um den sich der Steuermessbetrag gegenüber dem in der Mitteilung über die Zerlegung (§ 188 Abs. 1 der Abgabenordnung) angegebenen Steuermessbetrag erhöht oder ermäßigt, oder den Zerlegungsanteil,
2. den Erhebungszeitraum, für den die Änderung erstmals gilt.

(2) <sup>1</sup>In den Fällen des § 19 Abs. 4 des Gesetzes hat das Finanzamt erforderlichenfalls den Steuermessbetrag für Zwecke der Gemeindefortschrittssteuer-Vorauszahlungen zu zerlegen. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt in den Fällen des § 19 Abs. 3 des Gesetzes, wenn an den Vorauszahlungen nicht dieselben Gemeinden beteiligt sind, die nach dem unmittelbar vorangegangenen Zerlegungsbescheid beteiligt waren. <sup>3</sup>Bei der Zerlegung sind die mutmaßlichen Arbeitslöhne des Erhebungszeitraums anzusetzen, für den die Festsetzung der Vorauszahlungen erstmals gilt.

**§ 30 Verlegung von Betriebsstätten.** <sup>1</sup>Wird eine Betriebsstätte in eine andere Gemeinde verlegt, so sind die Vorauszahlungen in dieser Gemeinde von dem auf die Verlegung folgenden Fälligkeitstag ab zu entrichten. <sup>2</sup>Das gilt nicht, wenn in der Gemeinde, aus der die Betriebsstätte verlegt wird, mindestens eine Betriebsstätte des Unternehmens bestehen bleibt.

**§§ 31 bis 33.** (weggefallen)

Zu § 34 des Gesetzes

**§ 34 Kleinbeträge bei Verlegung der Geschäftsleitung.** Hat das Unternehmen die Geschäftsleitung im Laufe des Erhebungszeitraums in eine andere Gemeinde verlegt, so ist der Kleinbetrag der Gemeinde zuzuweisen, in der sich die Geschäftsleitung am Ende des Erhebungszeitraums befindet.

Zu § 35a des Gesetzes

**§ 35 Reisegewerbebetriebe.** (1) <sup>1</sup>Der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit befindet sich in der Gemeinde, von der aus die gewerbliche Tätigkeit vorwiegend ausgeübt wird. <sup>2</sup>Das ist in der Regel die Gemeinde, in der sich der Wohnsitz des Reisegewerbetreibenden befindet. <sup>3</sup>In Ausnahmefällen ist Mittelpunkt eine auswärtige Gemeinde, wenn die gewerbliche Tätigkeit von dieser Gemeinde (z. B. von einem Büro oder Warenlager) aus vorwiegend ausgeübt wird. <sup>4</sup>Ist der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit nicht feststellbar, so ist die Gemeinde heheberechtigt, in der der Unternehmer polizeilich gemeldet oder meldepflichtig ist.

(2) Eine Zerlegung des Steuermessbetrags auf die Gemeinden, in denen das Gewerbe ausgeübt worden ist, unterbleibt.

(3) <sup>1</sup>Der Steuermessbetrag ist im Fall des § 35a Abs. 4 des Gesetzes nach dem Anteil der Kalendermonate auf die heheberechtigten Gemeinden zu zerlegen. <sup>2</sup>Kalendermonate, in denen die Steuerpflicht nur während eines Teils bestanden hat, sind voll zu rechnen. <sup>3</sup>Der Anteil für den Kalendermonat, in dem der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit verlegt worden ist, ist der Gemeinde zuzuteilen, in der sich der Mittelpunkt in diesem Kalendermonat die längste Zeit befunden hat.

Schlussvorschrift

**§ 36 Zeitlicher Anwendungsbereich.** Die vorstehende Fassung dieser Verordnung ist erstmals für den Erhebungszeitraum anzuwenden, für den das Gesetz zur Besteuerung zinsberechtigter Unternehmensgewinne vom TT.MM.JJJJ (BGBl. I. S. XXX) anzuwenden ist.

### III.

#### Abgabenordnung (AO)

In der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002  
(BGBl. I S. 3866, ber. BGBl. 2003 I S. 61),  
zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern  
(Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)  
vom 31. August 2008 (BGBl. I S. XXX)

(A u s z u g)

[...]

**§ 180 Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.** (1) Gesondert festgestellt werden insbesondere:

1. die Einheitswerte nach Maßgabe des Bewertungsgesetzes,
2. a) die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind,  
b) in anderen als den in Buchstabe a genannten Fällen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder einer freiberuflichen Tätigkeit, wenn nach den Verhältnissen zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist,
3. der Wert der vermögensteuerpflichtigen Wirtschaftsgüter (§§ 114 bis 117 a des Bewertungsgesetzes) und der Wert der Schulden und sonstigen Abzüge (§ 118 des Bewertungsgesetzes), wenn die Wirtschaftsgüter, Schulden und sonstigen Abzüge mehreren Personen zuzurechnen sind und die Feststellungen für die Besteuerung von Bedeutung sind.

(2) <sup>1</sup>Zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung bei gleichen Sachverhalten und zur Erleichterung des Besteuerungsverfahrens kann das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates bestimmen, dass in anderen als den in Absatz 1 genannten Fällen Besteuerungsgrundlagen gesondert und für mehrere Personen einheitlich festgestellt werden. <sup>2</sup>Dabei können insbesondere geregelt werden

1. der Gegenstand und der Umfang der gesonderten Feststellung,
2. die Voraussetzungen für das Feststellungsverfahren,
3. die örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden,
4. die Bestimmung der am Feststellungsverfahren beteiligten Personen (Verfahrensbeteiligte) und der Umfang ihrer steuerlichen Pflichten und Rechte einschließlich der Vertretung Beteiligter durch andere Beteiligte,
5. die Bekanntgabe von Verwaltungsakten an die Verfahrensbeteiligten und Empfangsbevollmächtigte,

6. die Zulässigkeit, der Umfang und die Durchführung von Außenprüfungen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen.

<sup>3</sup>Durch Rechtsverordnung kann das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates bestimmen, dass Besteuerungsgrundlagen, die sich erst später auswirken, zur Sicherung der späteren zutreffenden Besteuerung gesondert und für mehrere Personen einheitlich festgestellt werden; Satz 2 gilt entsprechend. <sup>4</sup>Die Rechtsverordnungen bedürfen nicht der Zustimmung des Bundesrates, soweit sie Einfuhr- und Ausfuhrabgaben und Verbrauchsteuern, mit Ausnahme der Biersteuer, betreffen.

(3) <sup>1</sup>Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a gilt nicht, wenn

1. nur eine der an den Einkünften beteiligten Personen mit ihren Einkünften im Geltungsbereich dieses Gesetzes einkommensteuerpflichtig oder körperschaftsteuerpflichtig ist, oder
2. es sich um einen Fall von geringer Bedeutung handelt, insbesondere weil die Höhe des festgestellten Betrags und die Aufteilung feststehen. <sup>2</sup>Dies gilt sinngemäß auch für die Fälle des Absatzes 1 Nr. 2 Buchstabe b und Nr. 3.

<sup>2</sup>Das nach § 18 Abs. 1 Nr. 4 zuständige Finanzamt kann durch Bescheid feststellen, dass eine gesonderte Feststellung nicht durchzuführen ist. <sup>3</sup>Der Bescheid gilt als Steuerbescheid.

(4) Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe a gilt ferner nicht für

1. Arbeitsgemeinschaften, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages besteht;
2. Arbeitsgemeinschaften im Sinne des § 2a Abs. 1 Satz 3 des Gemeindefinanzierungssteuergesetzes, deren alleiniger Zweck in der Erfüllung eines einzigen Dienstvertrages besteht.

(5) Absatz 1 Nr. 2, Absätze 2 und 3 sind entsprechend anzuwenden, soweit

1. die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen von Bedeutung sind oder
2. Steuerabzugsbeträge und Körperschaftsteuer auf die festgesetzte Steuer anzurechnen sind.

[...]

## IV.

### **Gemeindefinanzreformgesetz (GemFinRefG)**

in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2001  
(BGBl. I S. 482),  
zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern  
(Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)  
vom 31. August 2008 (BGBl. I S. XXX)

**§ 1 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer.** <sup>1</sup>Die Gemeinden erhalten 15 vom Hundert des Aufkommens an Lohnsteuer und an veranlagter Einkommensteuer sowie 12 vom Hundert des Aufkommens aus dem Zinsabschlag (Gemeindeanteil an der Einkommensteuer). <sup>2</sup>Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer wird für jedes Land nach den Steuerbeträgen bemessen, die von den Finanzbehörden im Gebiet des Landes unter Berücksichtigung der Zerlegung nach Artikel 107 Abs. 1 des Grundgesetzes vereinnahmt werden.

**§ 1a.** *(aufgehoben)*

**§ 2 Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer.** Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer wird nach einem Schlüssel auf die Gemeinden aufgeteilt, der von den Ländern auf Grund der Bundesstatistiken über die Lohnsteuer und die veranlagte Einkommensteuer nach § 1 des Gesetzes über Steuerstatistiken ermittelt und durch Rechtsverordnung der Landesregierung festgesetzt wird.

**§ 3 Verteilungsschlüssel für den Gemeindeanteil.** (1) <sup>1</sup>Der Schlüssel für die Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer wird wie folgt ermittelt. <sup>2</sup>Für jede Gemeinde wird eine Schlüsselzahl festgestellt. <sup>3</sup>Sie ist der in einer Dezimalzahl ausgedrückte Anteil der Gemeinde an dem nach § 1 auf die Gemeinden eines Landes entfallenden Steueraufkommen. <sup>4</sup>Die Schlüsselzahl ergibt sich aus dem Anteil der Gemeinde an der Summe der durch die Bundesstatistiken über die veranlagte Einkommensteuer und über die Lohnsteuer ermittelten Einkommensteuerbeträge, die auf die zu versteuernden Einkommensbeträge bis zu 30.000 Euro jährlich, in den Fällen des § 32a Abs. 5 oder des § 32a Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes, jeweils in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1812), bis zu 60.000 Euro jährlich entfallen. <sup>5</sup>Für die Zurechnung der Steuerbeträge an die Gemeinden ist der in der Bundesstatistik zugrunde gelegte Wohnsitz der Steuerpflichtigen maßgebend.

(2) *(aufgehoben)*

(3) <sup>1</sup>Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, nähere Bestimmungen über die Ermittlung der Schlüsselzahlen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zu treffen. <sup>2</sup>In der Rechtsverordnung ist zu bestimmen, welche Bundesstatistiken über die veranlagte Einkommensteuer und über die Lohnsteuer für die Ermittlung des Schlüssels jeweils maßgebend sind.

**§ 4 Berichtigung von Fehlern.** (1) <sup>1</sup>Werden innerhalb von sechs Monaten nach der Festsetzung des Schlüssels Fehler bei der Ermittlung der Schlüsselzahl einer Gemeinde

festgestellt, so ist für die Zeit bis zur Neufestsetzung des Schlüssels ein Ausgleich für diese Gemeinde vorzunehmen. <sup>2</sup>Die hierzu erforderlichen Ausgleichsbeträge sind aus dem Gesamtbetrag des Gemeindeanteils des Landes vor der Aufteilung zu entnehmen, zurückzuzahlende Beträge diesem Gesamtbetrag zuzuführen.

(2) Die Landesregierungen können zur Verwaltungsvereinfachung durch Rechtsverordnung bestimmen, dass ein Ausgleich unterbleibt, wenn der Ausgleichsbetrag einen bestimmten Betrag nicht überschreitet.

**§ 5 Überweisung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer.** Die Landesregierungen regeln durch Rechtsverordnung die Termine und das Verfahren für die Überweisung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer.

**§ 5a.** (weggefallen)

**§ 5b Aufteilung des Anteils an der Umsatzsteuer auf die Gemeinden.** (1) <sup>1</sup>Der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer nach § 1 Satz 3 des Finanzausgleichsgesetzes wird auf die einzelnen Gemeinden der Länder nach Schlüsseln verteilt, die vom Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates festgesetzt werden. <sup>2</sup>Die Länder stellen dem Bundesministerium der Finanzen die für die Ermittlung der Schlüssel notwendigen Daten zur Verfügung.

(2) <sup>1</sup>Die Verteilungsschlüssel sind ausschließlich unter Einbeziehung der nachfolgenden Merkmale festzusetzen:

1. die um die Anzahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten der jeweiligen Gemeinde bereinigte Anzahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten innerhalb des Gemeindegebietes;
2. der Anteil der Gemeindegewerbesteuererträge der jeweiligen Gemeinde an den Gesamterträgen aller Gemeinden, gemittelt über die letzten 5 Jahre vor Einführung des Schlüssels;
3. der Wert des Realkapitals insoweit es Betriebsvermögen eines im Gemeindegebiet ansässigen Unternehmens, dessen steuerpflichtiger Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes ermittelt wird, darstellt;
4. die gewichtete Anzahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten des Bundes und der Länder innerhalb des Gemeindegebietes.

<sup>2</sup>Der Gewichtungsfaktor für das Merkmal nach Satz 1 Nr. 5 soll geeignet sein den bundesweiten Anteil an Realkapital im öffentlichen Sektor wiederzugeben.

(3) <sup>1</sup>Zur Überprüfung der Verteilungsschlüssel nach Absatz 2 dürfen Tabellen mit Ergebnissen der hierzu vom Statistischen Bundesamt durchgeführten Berechnungen, auch soweit Tabellenfelder nur einen einzigen Fall ausweisen, vom Statistischen Bundesamt den Gemeinden und ihren Spitzenverbänden auf Landes- und Bundesebene übermittelt werden. <sup>2</sup>Die in Satz 1 genannten Tabellen dürfen nur für die Zwecke verwendet werden, für die sie übermittelt worden sind. <sup>3</sup>Sie sind von den Gemeinden und ihren Spitzenverbänden geheim zu halten. <sup>4</sup>Die Übermittlungen sind vom Statistischen Bundesamt nach Maßgabe des § 16 Abs. 9 des Bundesstatistikgesetzes aufzuzeichnen. <sup>5</sup>Die Aufzeichnungen sind mindestens fünf Jahre aufzubewahren. <sup>6</sup>Es ist durch organisatorische, personelle und technische Maßnahmen sicherzustellen, dass nur Amtsträger, für den öffentlichen Dienst besonders Verpflichtete oder Personen, die zur Geheimhaltung besonders verpflichtet wurden, Empfänger von Einzelanga-

ben sind und dass eine Trennung von anderen kommunalen Verwaltungsstellen, die nicht mit der Überprüfung der Verteilungsschlüssel nach Absatz 2 befasst sind, sichergestellt ist.

§ 5c. (weggefallen)

§ 5d. (weggefallen)

**§ 5e Überweisung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer.** (1) Die Verteilung des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer auf die Gemeinden wird nach § 17 des Finanzausgleichsgesetzes vom Bundesministerium der Finanzen vorgenommen.

(2) Für die Berichtigung von Fehlern gilt § 4 entsprechend.

**§ 5f Rechtsverordnungsermächtigung.** Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, nähere Bestimmungen über die Aufteilung des Gemeindeanteils nach § 5b sowie über die Überweisung des Gemeindeanteils nach § 5e durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zu treffen.

**§ 6 Umlage nach Maßgabe des Gemeindegewirtschaftssteueraufkommens.** (1) <sup>1</sup>Die Gemeinden führen nach den folgenden Vorschriften eine Umlage an das für sie zuständige Finanzamt ab. <sup>2</sup>Die Umlage ist entsprechend dem Verhältnis von Bundes- und Landesvervielfältiger auf den Bund und das Land aufzuteilen.

(2) <sup>1</sup>Die Umlage wird in der Weise ermittelt, dass das Istaufkommen der Gemeindegewirtschaftssteuer im Erhebungsjahr durch den von der Gemeinde für dieses Jahr festgesetzten Hebesatz der Steuer geteilt und mit dem Vervielfältiger nach Absatz 3 multipliziert wird. <sup>2</sup>Das Istaufkommen entspricht den Isteinnahmen nach der Jahresrechnung gemäß § 3 Abs. 2 Nr. 1 des Finanz- und Personalstatistikgesetzes.

(3) <sup>1</sup>Der Vervielfältiger ist die Summe eines Bundes- und Landesvervielfältigers für das jeweilige Land. <sup>2</sup>Der Bundesvervielfältiger beträgt im Jahr 2008 12 Prozent, im Jahr 2009 13 Prozent und ab dem Jahr 2010 14,5 Prozent. <sup>3</sup>Der Landesvervielfältiger für die Länder Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen beträgt im Jahr 2008 18 Prozent, im Jahr 2009 19 Prozent und ab dem Jahr 2010 20,5 Prozent. <sup>4</sup>Der Landesvervielfältiger für die übrigen Länder beträgt im Jahr 2008 47 Prozent, im Jahr 2009 48 Prozent und ab dem Jahr 2010 49,5 Prozent. <sup>5</sup>Der Landesvervielfältiger nach Satz 4 wird ab dem Jahr 2020 um 29 Prozentpunkte abgesenkt. <sup>6</sup>Absatz 5 Satz 9 gilt entsprechend.

(4) Das sich bei den übrigen Ländern aus der höheren Gemeindegewirtschaftssteuerumlage – in Relation zum Vervielfältiger der Länder Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen - auf Grund der unterschiedlichen Landesvervielfältiger ergebende Mehraufkommen bleibt bei der Ermittlung der Steuereinnahmen der Länder und Gemeinden im Sinne der §§ 7 und 8 des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern unberücksichtigt.

(5) <sup>1</sup>Zur Mitfinanzierung der Belastungen, die den Ländern im Zusammenhang mit der Neuregelung der Finanzierung des Fonds "Deutsche Einheit" verbleiben, wird der Landesvervielfältiger nach Absatz 3 Satz 4 bis einschließlich dem Jahr 2019 um eine Erhöhungszahl angehoben. <sup>2</sup>Die fortwirkende Belastung nach Satz 1 beträgt jährlich 2.582.024.000 Euro. <sup>3</sup>Sie wird den einzelnen Ländern des Bundesgebietes mit Ausnahme des in Artikel 3 des

Einigungsvertrages genannten Gebietes in dem Verhältnis zugeordnet, das ihren Anteilen an den Leistungen nach § 1 Abs. 2 des Finanzausgleichsgesetzes in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung für das Jahr 2004 entspricht. <sup>4</sup>Die Erhöhungs- und Ermäßigungsbeiträge nach § 1 Abs. 3 des Finanzausgleichsgesetzes in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung bleiben dabei unberücksichtigt. <sup>5</sup>Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Erhöhungszahl jährlich so festzusetzen, dass das Mehraufkommen der Umlage 50 vom Hundert der Finanzierungsbeteiligung der Gemeinden in Höhe von bundesdurchschnittlich rund 40 vom Hundert des Betrages nach Satz 2 entspricht. <sup>6</sup>Werden die Länder zu Ausgleichsleistungen nach § 6b des Gesetzes über die Errichtung eines Fonds "Deutsche Einheit" herangezogen, ist zur Beteiligung der Gemeinden die Erhöhungszahl im Jahr 2020 so festzusetzen, dass das Mehraufkommen der Umlage 50 vom Hundert der Finanzierungsbeteiligung der Gemeinden in Höhe von bundesdurchschnittlich rund 40 vom Hundert der Ausgleichsleistungen entspricht. <sup>7</sup>Das auf der Anhebung des Vervielfältigers beruhende Mehraufkommen an Gemeindefinanzierungssteuerumlage steht den Ländern zu und bleibt bei der Ermittlung der Steuereinnahmen der Länder und Gemeinden im Sinne der §§ 7 und 8 des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern unberücksichtigt. <sup>8</sup>Die Rechtsverordnung kann nähere Bestimmungen über die Abführung der Umlage treffen. <sup>9</sup>Die Feinabstimmung der Finanzierungsbeteiligung der Gemeinden bis zur Höhe ihres jeweiligen Anteils an den Gesamtsteuereinnahmen – einschließlich der Zuweisungen im Rahmen der Steuerverbünde – in den einzelnen Ländern bleibt der Landesgesetzgebung vorbehalten.

(6) <sup>1</sup>Übersteigen in einer Gemeinde die Erstattungen an Gemeindefinanzierungssteuer in einem Jahr die Einnahmen aus dieser Steuer, so erstattet das Finanzamt der Gemeinde einen Betrag, der sich durch Anwendung der Bemessungsgrundlagen des Absatzes 2 auf den Unterschiedsbetrag ergibt. <sup>2</sup>Ist für das Erhebungsjahr der Hebesatz gegenüber dem Vorjahr um mehr als 10 vom Hundert abgesenkt, ist abweichend von Absatz 2 der Hebesatz des Vorjahres anzusetzen; mindestens ist aber der Durchschnitt der Hebesätze für die letzten drei vorangegangenen Jahre zugrunde zu legen, in denen die Erstattungen an Gemeindefinanzierungssteuer die Einnahmen aus dieser Steuer nicht überstiegen haben.

(7) <sup>1</sup>Die Umlage ist jährlich bis zum 1. Februar des auf das Erhebungsjahr folgenden Jahres an das Finanzamt abzuführen. <sup>2</sup>Bis zum 1. Mai, 1. August und 1. November des Erhebungsjahres sind Abschlagszahlungen für das vorhergehende Kalendervierteljahr nach dem Istaufkommen in dem Vierteljahr zu leisten. <sup>3</sup>Absatz 6 gilt für die Abschlagszahlungen entsprechend.

(8) Die Landesregierungen können nähere Bestimmungen über die Festsetzung und Abführung der Umlage durch Rechtsverordnung treffen.

**§ 7 Sondervorschriften für Berlin und Hamburg.** <sup>1</sup>In Berlin und Hamburg steht der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer und der Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer dem Land zu. <sup>2</sup>Die Länder Berlin und Hamburg führen den Bundesanteil an der Umlage nach § 6 an den Bund ab. <sup>3</sup>Im Übrigen finden die §§ 2 bis 5 und 6 in Berlin und Hamburg keine Anwendung.

**§ 8 Subdelegation.** Soweit dieses Gesetz die Landesregierungen zum Erlass von Rechtsverordnungen ermächtigt, können die Landesregierungen die Ermächtigung durch Rechtsverordnung auf die oberste Finanzbehörde des Landes übertragen.



**§ 9 Ermächtigung.** Das Bundesministerium der Finanzen kann dieses Gesetz und die auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Rechtsverordnungen in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum und unter neuer Überschrift im Bundesgesetzblatt bekannt machen.

## V.

**Investmentsteuergesetz (InvStG)**

in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Dezember 2003  
(BGBl. I S. 2676/2724),  
zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern  
(Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)  
vom 31. August 2008 (BGBl. I S. XXX)

## (A u s z u g)

[...]

**§ 11 Zweckvermögen; Steuerbefreiung; Außenprüfung.** (1) <sup>1</sup>Das inländische Sondervermögen gilt als Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes. <sup>2</sup>Es ist von der Körperschaftsteuer und der Gemeindefiskussteuer befreit. <sup>3</sup>Satz 2 findet auch auf die Investmentaktiengesellschaft Anwendung.

(2) <sup>1</sup>Die von Kapitalerträgen des inländischen Investmentvermögens einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer wird auf Antrag an die Depotbank erstattet, soweit nicht nach § 44a des Einkommensteuergesetzes vom Steuerabzug Abstand zu nehmen ist; dies gilt auch für den als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer einbehaltenen und abgeführten Solidaritätszuschlag. <sup>2</sup>Für die Erstattung ist bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes das Bundeszentralamt für Steuern und bei den übrigen Kapitalerträgen das Finanzamt zuständig, an das die Kapitalertragsteuer abgeführt worden ist. <sup>3</sup>Im Übrigen sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über die Abstandnahme vom Steuerabzug und über die Erstattung von Kapitalertragsteuer bei unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubigern sinngemäß anzuwenden. <sup>4</sup>An die Stelle der in § 44b Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Nichtveranlagungs-Bescheinigung tritt eine Bescheinigung des für das Investmentvermögen zuständigen Finanzamts, in der bestätigt wird, dass ein Zweckvermögen oder eine Investmentaktiengesellschaft im Sinne des Absatzes 1 vorliegt.

(3) Beim inländischen Investmentvermögen ist eine Außenprüfung im Sinne der §§ 194ff. der Abgabenordnung zulässig zur Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Investmentvermögens, zum Zwecke der Prüfung der Berichte nach § 44 des Investmentgesetzes und der Besteuerungsgrundlagen nach § 5.

[...]

## VI.

**Vorruhestandsgesetz (VRG)**

in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. April 1984  
(BGBl. I S. 601),  
zuletzt geändert durch Artikel 6 des Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern  
(Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)  
vom 31. August 2008 (BGBl. I S. XXX)

(A u s z u g)

[...]

**§ 12 Steuerliche Regelungen.** (1) Bei der Anwendung des § 28 des Berlinförderungsgesetzes gilt der Bezug von Vorruhestandsgeld als Arbeitslohn aus einem gegenwärtigen Dienstverhältnis, wenn im Zeitpunkt der Zahlung

1. die Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses im Sinne des § 1 mit Ausnahme der in § 2 Abs. 1 Nr. 5 und § 11 genannten Voraussetzungen vorliegen und
2. der Empfänger die Wohnsitzvoraussetzungen des § 21 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des Berlinförderungsgesetzes erfüllt und sie auch bei Beendigung der Erwerbstätigkeit erfüllt hat.

(2) Für die Erhebung der Lohnsteuer gelten in den Fällen des § 8 die gemeinsame Einrichtung und die Ausgleichskasse der Arbeitgeber sowie in den Fällen des § 9 die Bundesanstalt als Arbeitgeber und der Leistungsempfänger als Arbeitnehmer.

(3) Einrichtungen im Sinne des § 8 sind, soweit sie die in dieser Vorschrift bezeichneten Aufgaben erfüllen, von der Körperschaftsteuer, Gemeindewirtschaftssteuer und Vermögensteuer befreit.

[...]

**VII.****Postpersonalrechtsgesetz (PostPersRG)**

in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. September 1994  
(BGBl. I S. 601),  
zuletzt geändert durch Artikel 7 des Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern  
(Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)  
vom 31. August 2008 (BGBl. I S. XXX)

(A u s z u g)

[...]

**§ 15 Postbeamtenversorgungskasse.** (1) <sup>1</sup>Die Postbeamtenversorgungskasse erbringt Versorgungs- und Beihilfeleistungen an ehemalige Beamte des Sondervermögens Deutsche Bundespost, des Teilsondervermögens Deutsche Bundespost POSTDIENST, des Teilsondervermögens Deutsche Bundespost POSTBANK und des Teilsondervermögens Deutsche Bundespost TELEKOM sowie Beschäftigte der Aktiengesellschaften, denen aus einem Beamtenverhältnis Ansprüche auf Versorgung zustehen, und deren Hinterbliebene. <sup>2</sup>Ansprüche auf Leistungen bestehen gegenüber den der Postbeamtenversorgungskasse nicht. <sup>3</sup>Die Ansprüche gegenüber dem Bund bleiben unberührt.

(2) <sup>1</sup>Die Postbeamtenversorgungskasse ist von der Körperschaftsteuer, der Gemeindefischschaftssteuer und der Vermögensteuer befreit. <sup>2</sup>Zuwendungen an die Postbeamtenversorgungskasse sind Betriebsausgaben; § 4d des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden.

[...]

**VIII.****Entwicklungsländer-Steuergesetz (EntwLStG)**

in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Mai 1979  
(BGBl. I S. 564),  
zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern  
(Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)  
vom 31. August 2008 (BGBl. I S. XXX)

(A u s z u g)

[...]

**Zweiter Abschnitt**  
**Gemeindefirtschaftssteuer und Vermögensteuer**

**§ 7**

(1) Die Vorschriften der §§ 1 bis 6 gelten auch für die Ermittlung des Betriebsertrags nach § 7 des Gemeindefirtschaftssteuergesetzes.

(2) Ist nach § 1 oder nach § 2 eine Rücklage gebildet worden, so ist diese bei der Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs in gleicher Höhe abzuziehen, wie sie in der Steuerbilanz für den letzten Bilanzstichtag vor dem für die Ermittlung des Einheitswerts des gewerblichen Betriebs maßgebenden Bewertungsstichtag ausgewiesen worden ist.

(3) Ist die Kapitalanlage im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs vorgenommen worden, so ist Absatz 2 entsprechend bei der Ermittlung des Gesamtvermögens des Inhabers dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebs anzuwenden.

[...]

**IX.****Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG)**

in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Mai 1949  
(BGBl. S. 1/III FNA 100-1),  
zuletzt geändert durch Artikel 9 des Gesetzes zur Reform der Gemeindesteuern  
(Gemeindesteuerreformgesetz – GemStRefG)  
vom 31. August 2008 (BGBl. I S. XXX)

**(A u s z u g)**

[...]

**Art 106. [Verteilung des Steueraufkommens und des Ertrages der Finanzmonopole]**

(1) Der Ertrag der Finanzmonopole und das Aufkommen der folgenden Steuern stehen dem Bund zu:

1. die Zölle,
2. die Verbrauchsteuern, soweit sie nicht nach Absatz 2 den Ländern, nach Absatz 3 Bund und Ländern gemeinsam oder nach Absatz 6 den Gemeinden zustehen,
3. die Straßengüterverkehrsteuer,
4. die Kapitalverkehrsteuern, die Versicherungsteuer und die Wechselsteuer,
5. die einmaligen Vermögensabgaben und die zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichsabgaben,
6. die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer,
7. Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften.

(2) Das Aufkommen der folgenden Steuern steht den Ländern zu:

1. die Vermögensteuer,
2. die Erbschaftsteuer,
3. die Kraftfahrzeugsteuer,
4. die Verkehrsteuern, soweit sie nicht nach Absatz 1 dem Bund oder nach Absatz 3 Bund und Ländern gemeinsam zustehen,
5. die Biersteuer,
6. die Abgabe von Spielbanken.

(3) <sup>1</sup>Das Aufkommen der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (Gemeinschaftsteuern), soweit das Aufkommen der Einkommensteuer nicht nach Absatz 5 und das Aufkommen der Umsatzsteuer nicht nach Absatz 5a den Gemeinden zugewiesen wird. <sup>2</sup>Am Aufkommen der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer sind der Bund und die Länder je zur Hälfte beteiligt. <sup>3</sup>Die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer werden durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, festgesetzt. <sup>4</sup>Bei der Festsetzung ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

1. Im Rahmen der laufenden Einnahmen haben der Bund und die Länder gleichmäßig Anspruch auf Deckung ihrer notwendigen Ausgaben. <sup>2</sup>Dabei ist der Umfang der Ausgaben unter Berücksichtigung einer mehrjährigen Finanzplanung zu ermitteln.
2. Die Deckungsbedürfnisse des Bundes und der Länder sind so aufeinander abzustimmen, daß ein billiger Ausgleich erzielt, eine Überbelastung der Steuerpflichtigen vermieden und die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet gewahrt wird.

<sup>5</sup>Zusätzlich werden in die Festsetzung der Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer Steuermindereinnahmen einbezogen, die den Ländern ab 1. Januar 1996 aus der Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuerrecht entstehen. <sup>6</sup>Das Nähere bestimmt das Bundesgesetz nach Satz 3.

(4) <sup>1</sup>Die Anteile von Bund und Ländern an der Umsatzsteuer sind neu festzusetzen, wenn sich das Verhältnis zwischen den Einnahmen und Ausgaben des Bundes und der Länder wesentlich anders entwickelt; Steuermindereinnahmen, die nach Absatz 3 Satz 5 in die Festsetzung der Umsatzsteueranteile zusätzlich einbezogen werden, bleiben hierbei unberücksichtigt. <sup>2</sup>Werden den Ländern durch Bundesgesetz zusätzliche Ausgaben auferlegt oder Einnahmen entzogen, so kann die Mehrbelastung durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, auch mit Finanzausweisungen des Bundes ausgeglichen werden, wenn sie auf einen kurzen Zeitraum begrenzt ist. <sup>3</sup>In dem Gesetz sind die Grundsätze für die Bemessung dieser Finanzausweisungen und für ihre Verteilung auf die Länder zu bestimmen.

(5) <sup>1</sup>Die Gemeinden erhalten einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommensteuer, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner weiterzuleiten ist. <sup>2</sup>Das Nähere bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. <sup>3</sup>Es kann bestimmen, daß die Gemeinden Hebesätze für den Gemeindeanteil festsetzen.

(5a) <sup>1</sup>Die Gemeinden erhalten ab dem 1. Januar 1998 einen Anteil an dem Aufkommen der Umsatzsteuer. <sup>2</sup>Er wird von den Ländern auf der Grundlage eines orts- und wirtschaftsbezogenen Schlüssels an ihre Gemeinden weitergeleitet. <sup>3</sup>Das Nähere wird durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, bestimmt.

(6) <sup>1</sup>Das Aufkommen der Grundsteuer und Gemeindegewerbesteuer steht den Gemeinden, das Aufkommen der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern steht den Gemeinden oder nach Maßgabe der Landesgesetzgebung den Gemeindeverbänden zu. <sup>2</sup>Den Gemeinden ist das Recht einzuräumen, die Hebesätze der Grundsteuer und Gemeindegewerbesteuer im Rahmen der Gesetze festzusetzen. <sup>3</sup>Bestehen in einem Land keine Gemeinden, so steht das Aufkommen der Grundsteuer und Gemeindegewerbesteuer sowie der örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern dem Land zu. <sup>4</sup>Bund und Länder können durch eine Umlage an dem Aufkommen der Gemeindegewerbesteuer beteiligt werden. <sup>5</sup>Das Nähere über die Umlage bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf. <sup>6</sup>Nach Maßgabe der Landesgesetzgebung können die Grundsteuer und Gemeindegewerbesteuer sowie der Gemeindeanteil vom Aufkommen der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer als Bemessungsgrundlagen für Umlagen zugrunde gelegt werden.

(7) <sup>1</sup>Von dem Länderanteil am Gesamtaufkommen der Gemeinschaftsteuern fließt den Gemeinden und Gemeindeverbänden insgesamt ein von der Landesgesetzgebung zu bestimmender Hundertsatz zu. <sup>2</sup>Im übrigen bestimmt die Landesgesetzgebung, ob und inwieweit das Aufkommen der Landessteuern den Gemeinden (Gemeindeverbänden) zufließt.

(8) <sup>1</sup>Veranlaßt der Bund in einzelnen Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) besondere Einrichtungen, die diesen Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) unmittelbar Mehrausgaben oder Mindereinnahmen (Sonderbelastungen) verursachen, gewährt der Bund den erforderlichen Ausgleich, wenn und soweit den Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) nicht zugemutet werden kann, die Sonderbelastungen zu tragen. <sup>2</sup>Entschädigungsleistungen Dritter und finanzielle Vorteile, die diesen Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) als Folge der Einrichtungen erwachsen, werden bei dem Ausgleich berücksichtigt.

(9) Als Einnahmen und Ausgaben der Länder im Sinne dieses Artikels gelten auch die Einnahmen und Ausgaben der Gemeinden (Gemeindeverbände).

[...]