

Schriften zum Steuerrecht

Band 115

Kommunale Einkommensbesteuerung

Von

Bernd Schulte



Duncker & Humblot · Berlin

BERND SCHULTE

Kommunale Einkommensbesteuerung

Schriften zum Steuerrecht

Band 115

Kommunale Einkommensbesteuerung

Von

Bernd Schulte



Duncker & Humblot · Berlin

Die Hohe Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Universität zu Köln hat diese Arbeit
im Sommersemester 2013
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2014 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: Buch Bücher de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-14326-9 (Print)
ISBN 978-3-428-54326-7 (E-Book)
ISBN 978-3-428-84326-8 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ∞

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität zu Köln hat die vorliegende Arbeit im Sommersemester 2013 als Dissertation angenommen.

Mein besonderer Dank gilt meiner Betreuerin, Frau Professor Dr. *Johanna Hey*, für die Anregung zu diesem Thema und die stets gute Unterstützung während des Verfassens dieser Arbeit. Herrn Professor Dr. *Joachim Lang* danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Die *Konrad-Adenauer-Stiftung* hat mich während des Studiums und während der Promotionsphase in ihre – finanzielle wie ideelle – Förderung aufgenommen. Für diese Stipendien bin ich äußerst dankbar.

Für anregende Diskussionen über Fragen der Gemeindefinanzierung und der Abläufe in der Finanz- und der Kommunalverwaltung danke ich Herrn Professor Dr. *Patrick Sensburg* MdB, Vorsitzender des Unterausschusses Europarecht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, für den ich während der Promotionszeit als freier wissenschaftlicher Mitarbeiter tätig war, dem Bürgermeister meiner Heimatstadt Meschede im Hochsauerland, Herrn *Uli Hess*, sowie Herrn Regierungsdirektor *Siegmar Moritz*, Finanzverwaltung NRW.

Meinen Freunden Dr. *Patricia Rogosch* und Dr. *Tobias Schöppner* danke ich für die Korrektur und kritische Durchsicht dieser Arbeit, Letzterem überdies für die stete Motivation und das gute Miteinander über die gesamte juristische Ausbildung hinweg.

Meine Eltern haben mich stets in meinem Werdegang gefördert und bestärkt und mich uneingeschränkt unterstützt. Ihnen bin ich mehr als dankbar. Schließlich danke ich meiner Frau, *Carmen Helena Schulte*, als meinem wichtigsten, liebevollen Rückhalt über all die Jahre.

Münster, im Dezember 2013

Bernd Schulte

Inhaltsübersicht

Einführung:	
Reformbedarf bei den Kommunal финанzen	23
I. Strukturelle Defizite im Kommunalfinanzsystem	23
II. Ein kommunaler Zugang zur Einkommensbesteuerung?	26
III. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	27

Kapitel 1

Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer im Gefüge der Einnahmenstruktur kommunaler Haushalte	29
I. Die Rolle der Gemeinden in Bundesstaat und Finanzausgleich	29
1. Staatliche und kommunale Aufgaben	29
2. Die Finanzierung kommunaler Aufgaben im bundesstaatlichen Finanzausgleich	34
3. Die Grundentscheidung für eine Steuerfinanzierung des Gemeinwesens	38
II. Kommunale Einnahmen und kommunale Steuern	39
1. Die kommunale Einnahmenstruktur im Überblick	40
2. Die Struktur kommunaler Steuern in Deutschland	49
3. Fazit: Ein kommunaler Zugang zur Einkommensteuer als Reformidee	58
III. Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer	60
1. Die Einkommensteuer als tragende Säule des Staatshaushalts	60
2. Der Gemeindeanteil in der Entwicklung der Gemeindefinanzen	61
3. Verteilungsmechanismen des kommunalen Einkommensteueranteils	62
4. Rechtliche Klassifikation des Gemeindeanteils als Problem	67
5. Ein kommunaler Zugang zur Einkommensteuer als Alternative	73
6. Kommunale Elemente bei der Einkommensteuer in der Diskussion	77
IV. Ergebnisse des ersten Kapitels und weiteres Vorgehen	84
1. Steuern als Ansatzpunkt für eine Kommunalfinanzreform	84
2. Ein kommunaler Zugang zur Einkommensteuer als naheliegende Reformoption	85
3. Kernfragen für den weiteren Gang der Untersuchung	86

Kapitel 2

**Anforderungen an ein kommunales Steuersystem –
eine „kommunale Einkommensteuer“ als Alternative?** 88

I. Kommunale Selbstverwaltung und Finanzautonomie	89
1. Die kommunale Selbstverwaltungsgarantie im Gefüge der Staatsverfassung ...	90
2. Kommunale Finanzhoheit	93
3. Wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht, Art. 28 Abs. 2 S. 3, 2. Hs. GG	105
4. Fazit: Art. 28 Abs. 2 GG als Anker für eine „kommunale Einkommensteuer“ ..	108
II. Vorgaben der Finanzverfassung	111
1. Funktion und Regelungstiefe der Art. 104a ff. GG	112
2. Umsetzbarkeit des kommunalen Zugangs zur Einkommensbesteuerung vor dem Hintergrund der Finanzverfassung	114
3. Bewertung einer „kommunalen Einkommensteuer“ vor dem Hintergrund des Finanzausgleichssystems in Art. 106 GG	124
4. Fazit	125
III. Leistungsfähigkeit und Äquivalenz	125
1. Konkurrenz zweier Grundsätze?	126
2. Leistungsfähigkeit und kommunaler Zugang zur Einkommensteuer	134
3. Äquivalenz, Transparenz und kommunaler Zugang zur Einkommensteuer	139
IV. Die Prüfkriterien der Gemeindefinanzkommission 2010	145
1. Interessenband zwischen Kommunen und örtlicher Wirtschaft	146
2. Hebesatzrecht der Kommunen	148
3. Aufkommenswirkungen	148
4. Sicherung des deutschen Steuersubstrats	153
5. Verteilungswirkungen zwischen den Gebietskörperschaften	153
6. Be- und Entlastungswirkungen zwischen den Steuerpflichtigen	161
7. Breite der Bemessungsgrundlage	162
8. Rechtsvereinfachung	162
9. Gestaltungsanfälligkeit	163
10. Administrierbarkeit	164
11. Qualität des Standortes Deutschland	165

12. Vereinbarkeit mit übergeordnetem Recht	166
13. Ergänzendes Kriterienraster	167
14. Fazit	168
V. Weitere steuerpolitische Kriterien	169
1. Neutralität der Besteuerung	169
2. Fiskalpolitische Erwägungen	169
VI. Ergebnisse des zweiten Kapitels	170
1. Zusammenfassung der Ergebnisse	170
2. Gründe für eine Reform	170
3. Gründe gegen eine Reform	172
4. Abwägung der Ergebnisse und weiteres Vorgehen	172

Kapitel 3

Kommunale Elemente bei der Einkommensteuer – Möglichkeiten der Ausgestaltung

174

I. Notwendige Änderungen im Gesamtsystem der kommunalen Steuerfinanzierung ..	174
1. Reformkonzepte in der Diskussion	175
2. Abstimmung mit einer „kommunalen Einkommensteuer“	182
3. Fazit	186
II. Materiell-rechtliche Ausgestaltung einer „Kommunalen Einkommensteuer“	187
1. Grundsätzliche Erwägungen	187
2. Freibeträge, Anrechnungen, Ermäßigungen und weitere Sonderfälle	208
3. Interkommunale Verteilung	226
4. Zusammenfassung der Ergebnisse	245
III. Ausgestaltung des Verwaltungsverfahrens	247
1. Grundlegende Gestaltung der Administration	248
2. Zuständigkeit für die Verwaltung der „kommunalen Einkommensteuer“	249
3. Die Erhebung der kommunalen Einkommensteuer	257
4. Zusammenfassung der Ergebnisse	263
IV. Probleme des Übergangs auf ein neues System	264
1. Der Systemübergang als politisches Hindernis für eine Reform	264

2. Der Systemübergang als administrative Herausforderung	266
V. Ergebnisse des dritten Kapitels	267
Zusammenfassung	269
Literaturverzeichnis	271
Sachverzeichnis	280

Inhaltsverzeichnis

Einführung:	
Reformbedarf bei den Kommunal финанzen	23
I. Strukturelle Defizite im Kommunalfinanzsystem	23
II. Ein kommunaler Zugang zur Einkommensbesteuerung?	26
III. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	27

Kapitel 1

Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer im Gefüge der Einnahmenstruktur kommunaler Haushalte	29
I. Die Rolle der Gemeinden in Bundesstaat und Finanzausgleich	29
1. Staatliche und kommunale Aufgaben	29
a) Die Zuständigkeitsverteilung öffentlicher Aufgaben als politische Wertungs- entscheidung auf finanzwissenschaftlicher Basis	29
b) Die Gemeinden als staatsrechtliche Untergliederung der Länder und eigen- ständige politische Einheit	31
c) Klassifizierung kommunaler Aufgaben	33
2. Die Finanzierung kommunaler Aufgaben im bundesstaatlichen Finanzausgleich	34
a) Die Gemeinden in der Finanzverfassung	35
b) Die finanzverfassungsrechtliche Trennung von Ausgabenverantwortung und Einnahmefähigkeit	36
3. Die Grundentscheidung für eine Steuerfinanzierung des Gemeinwesens	38
II. Kommunale Einnahmen und kommunale Steuern	39
1. Die kommunale Einnahmenstruktur im Überblick	40
a) Kommunale Steuereinnahmen	41
b) Entgeltabgaben	42
aa) Gebühren und Beiträge	42
bb) Erwerbseinkünfte	43
c) Zuweisungen und sekundärer kommunaler Finanzausgleich	44
aa) Vertikaler Finanzausgleich	44
bb) Horizontaler Finanzausgleich	46
d) Weitere öffentliche Einnahmen	46

e) Fazit: Das Gemeindesteuersystem als erster Ansatzpunkt für eine Gemeindefinanzreform	47
2. Die Struktur kommunaler Steuern in Deutschland	49
a) Realsteuern	50
aa) Die Grundsteuer	51
bb) Die Gewerbesteuer	52
(1) Allgemeine Erwägungen zur Gewerbesteuer	52
(2) Die Gewerbesteuer in der Kritik	53
b) Örtliche Aufwands- und Verbrauchssteuern	55
c) Der kommunale Anteil am Einkommensteueraufkommen	56
d) Der kommunale Anteil am Umsatzsteueraufkommen	57
3. Fazit: Ein kommunaler Zugang zur Einkommensteuer als Reformidee	58
III. Der Gemeindeanteil an der Einkommensteuer	60
1. Die Einkommensteuer als tragende Säule des Staatshaushalts	60
2. Der Gemeindeanteil in der Entwicklung der Gemeindefinanzen	61
3. Verteilungsmechanismen des kommunalen Einkommensteueranteils	62
a) Bundeseinheitliche Ermittlung des Gemeindeanteils	62
b) Zerlegung des Einkommensteueraufkommens auf die Länder	63
c) Verteilung des Gemeindeanteils innerhalb der Länder	63
aa) Das Verfahren im Detail	63
bb) Die Festlegung der Kappungsgrenzen als ständiges politisches Konfliktfeld	65
d) Zusammenfassendes Ergebnis	67
4. Rechtliche Klassifikation des Gemeindeanteils als Problem	67
a) Finanztechnische und finanztheoretische Analyse	68
b) Wörtliche Auslegung	70
c) Systematische Auslegung	70
d) Stellungnahme	72
5. Ein kommunaler Zugang zur Einkommensteuer als Alternative	73
a) Fehlende kommunale Mitbestimmung bei der Einkommensteuer	73
b) Grundlegende Varianten der Ausgestaltung des kommunalen Einkommensteuerzugangs	74
aa) Eigenständige Steuer	74
bb) Kommunales Hebesatzrecht	75
cc) Kommunaler Zuschlag	76
c) Fazit	77
6. Kommunale Elemente bei der Einkommensteuer in der Diskussion	77

a) Ähnliche Steuern vor Geltung des Grundgesetzes	78
aa) Gemeinden und Einkommensteuer in der Miquel'schen Steuerreform 1893	78
bb) Gemeinden und Einkommensteuer in der Erzbergerschen Finanzreform 1919/1920	78
cc) Die „Gemeindliche Bürgersteuer“ von 1930	79
b) Die Gemeindefinanzreform 1969	79
c) Die Diskussion heute	81
IV. Ergebnisse des ersten Kapitels und weiteres Vorgehen	84
1. Steuern als Ansatzpunkt für eine Kommunalfinanzreform	84
2. Ein kommunaler Zugang zur Einkommensteuer als naheliegende Reformoption	85
3. Kernfragen für den weiteren Gang der Untersuchung	86

Kapitel 2

Anforderungen an ein kommunales Steuersystem – eine „kommunale Einkommensteuer“ als Alternative?

88

I. Kommunale Selbstverwaltung und Finanzautonomie	89
1. Die kommunale Selbstverwaltungsgarantie im Gefüge der Staatsverfassung ...	90
a) Institutionelle Garantie und Rechtssubjektsgarantie	91
b) Garantie der Allzuständigkeit der Gemeinden im örtlichen Bereich	91
c) Ausgestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers	92
d) Fazit	92
2. Kommunale Finanzhoheit	93
a) Finanzautonomie als zentraler Bestandteil der Selbstverwaltungsgarantie ..	93
b) Kommunale Finanzhoheit im Lichte der Finanzverfassung des Grundgesetzes	94
c) Finanzhoheit und angemessene Finanzausstattung der Kommunen	96
aa) Recht auf eine aufgabenadäquate Finanzausstattung?	96
bb) Inhalt und Umfang des Anspruchs auf aufgabenadäquate Finanzausstat- tung	98
d) Kritik	100
aa) Finanzautonomie nur unzureichend berücksichtigt	100
bb) Zum Verhältnis von Einnahmeautonomie und Ausgabenautonomie	102
cc) Fazit	104
3. Wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle mit Hebesatzrecht, Art. 28 Abs. 2 S. 3, 2. Hs. GG	105
a) Einfügung von Art. 28 Abs. 2 S. 3, 2. Hs. in das Grundgesetz	105
b) Die Einkommensteuer als Steuer im Sinne des Art. 28 Abs. 2 S. 3, 2. Hs. GG	106
c) Schlussfolgerungen für eine „kommunale Einkommensteuer“	108

4. Fazit: Art. 28 Abs. 2 GG als Anker für eine „kommunale Einkommensteuer“ . . .	108
II. Vorgaben der Finanzverfassung	111
1. Funktion und Regelungstiefe der Art. 104a ff. GG	112
a) Finanzverfassung und Verfassungsprinzipien	112
b) Grundlegende Regelungen der Finanzverfassung	113
2. Umsetzbarkeit des kommunalen Zugangs zur Einkommensbesteuerung vor dem Hintergrund der Finanzverfassung	114
a) Ausgestaltung als eigene kommunale Steuer	114
aa) Ertragshoheit einer neuen Steuer	114
bb) Gesetzgebungskompetenz und generelle Zulässigkeit einer neuen Steuer	116
cc) Ergebnis	117
b) Ausgestaltung als kommunales Hebesatzrecht	117
aa) Ertragshoheit bei einer Ausgestaltung als Hebesatzrecht	117
bb) Gesetzgebungshoheit und generelle Zulässigkeit eines Hebesatzrechtes	117
cc) Rechtliche Klassifikation des Hebesatzrechtes des Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG	118
(1) Enge wörtliche Auslegung	119
(2) Systematische Auslegung	120
(3) Historische Auslegung	121
(4) Stellungnahme	122
c) Ausgestaltung als kommunaler Zuschlag	123
3. Bewertung einer „kommunalen Einkommensteuer“ vor dem Hintergrund des Finanzausgleichssystems in Art. 106 GG	124
4. Fazit	125
III. Leistungsfähigkeit und Äquivalenz	125
1. Konkurrenz zweier Grundsätze?	126
a) Leistungsfähigkeit als unumstößliches Grundprinzip der Besteuerung	126
b) Das Äquivalenzprinzip als alternativer Rechtfertigungsansatz?	126
c) Steuern und Äquivalenz – ein Widerspruch in sich?	127
d) Äquivalenz als Ausgestaltungs- und Rechtfertigungsgrundsatz im weiteren Sinne: Der Gedanke des Interessenausgleichs	129
aa) Gruppenäquivalenz	130
bb) Generaläquivalenz	132
e) Fazit	134
2. Leistungsfähigkeit und kommunaler Zugang zur Einkommensteuer	134
a) Die Berücksichtigung objektiver und subjektiver Leistungsfähigkeit	134
b) Leistungsfähigkeit und Lastenausgleich	136
c) Belastungsunterschiede in verschiedenen Kommunen als Problem?	137

d) Belastungsunterschiede von Wohnbevölkerung und Unternehmen als Problem	138
e) Zusammenfassendes Ergebnis	138
3. Äquivalenz, Transparenz und kommunaler Zugang zur Einkommensteuer	139
a) Aussagen zur grundsätzlichen Ausgestaltung einer Steuer	139
b) Äquivalenz und Finanzierung kommunaler Aufgaben – die Grundsätze institutionelle Kongruenz, fiskalische Äquivalenz und örtliche Radizierbarkeit	140
c) Äquivalenz, Transparenz und Demokratische Teilhabe – zum Erfordernis von „Merklichkeit“ und „Fühlbarkeit“	141
d) Äquivalenz und politische Verantwortlichkeit	144
e) Äquivalenz und Subsidiarität	144
f) Fazit	145
IV. Die Prüfkriterien der Gemeindefinanzkommission 2010	145
1. Interessenband zwischen Kommunen und örtlicher Wirtschaft	146
2. Hebesatzrecht der Kommunen	148
3. Aufkommenswirkungen	148
a) Bundesweit (insgesamt für die Gebietskörperschaften)	149
b) Konjunkturresistenz	151
c) Wachstumsresistenz	152
4. Sicherung des deutschen Steuersubstrats	153
5. Verteilungswirkungen zwischen den Gebietskörperschaften	153
a) Zwischen Bund, Ländern und Kommunen	154
b) Zwischen Gemeinden	155
aa) Räumliche Streuung als unvermeidbares Problem	155
bb) Räumliche Streuung und „kommunale Einkommensteuer“	157
(1) Steuerwettbewerb und steuerlich induzierte Migrationsbewegungen als Chance oder Problem?	157
(2) Kommunaler Zugang zur Einkommensteuer als Korrektiv zur Gewerbesteuer?	160
(3) Kommunaler Finanzausgleich als Werkzeug zur Lösung von Verteilungskonflikten	160
(4) Fazit: Ein Steuergefälle als notwendiges und lösbares Problem	161
6. Be- und Entlastungswirkungen zwischen den Steuerpflichtigen	161
7. Breite der Bemessungsgrundlage	162
8. Rechtsvereinfachung	162
9. Gestaltungsanfälligkeit	163
10. Administrierbarkeit	164

a) Aus Sicht der Steuerpflichtigen	164
b) Aus Sicht der Verwaltung	164
11. Qualität des Standortes Deutschland	165
12. Vereinbarkeit mit übergeordnetem Recht	166
a) Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz	166
b) Vereinbarkeit mit EU-Recht	166
c) Vereinbarkeit mit internationalen Verträgen	166
13. Ergänzendes Kriterienraster	167
14. Fazit	168
V. Weitere steuerpolitische Kriterien	169
1. Neutralität der Besteuerung	169
2. Fiskalpolitische Erwägungen	169
VI. Ergebnisse des zweiten Kapitels	170
1. Zusammenfassung der Ergebnisse	170
2. Gründe für eine Reform	170
3. Gründe gegen eine Reform	172
4. Abwägung der Ergebnisse und weiteres Vorgehen	172

Kapitel 3

Kommunale Elemente bei der Einkommensteuer – Möglichkeiten der Ausgestaltung

I. Notwendige Änderungen im Gesamtsystem der kommunalen Steuerfinanzierung ..	174
1. Reformkonzepte in der Diskussion	175
a) Prüfmodell der Gemeindefinanzkommission 2010	175
b) Vorschlag der kommunalen Spitzenverbände zur Gemeindefinanzreform 2010	176
c) Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft	176
d) Weitere Vorschläge, die auf eine Ablösung der Gewerbesteuer durch eine ge- winriorientierte Besteuerung sowie ein Zuschlagssystem abzielen	177
aa) Vorschlag von BDI/VCI	177
bb) Vorschlag des Bundes der Steuerzahler	178
cc) Vorschlag der F.D.P.-Bundestagsfraktion	178
e) Vorschläge, die auf eine Ablösung der Gewerbesteuer durch eine „kommu- nale Wertschöpfungssteuer“ abzielen	178
aa) Grundzüge und Kritik einer Wertschöpfungssteuer	179
bb) Vorschlag der Bertelsmann-Stiftung	180

cc) Vorschlag des Kronberger Kreises	180
f) Zusammenfassung	180
g) Stellungnahme	181
2. Abstimmung mit einer „kommunalen Einkommensteuer“	182
a) Reformen bei der Grundsteuer	183
b) Reformen bei der Gewerbesteuer	183
c) Weitere Änderungen im kommunalen Steuersystem	184
d) Isolierte Einführbarkeit einer „kommunalen Einkommensteuer“	185
3. Fazit	186
II. Materiell-rechtliche Ausgestaltung einer „Kommunalen Einkommensteuer“	187
1. Grundsätzliche Erwägungen	187
a) Steuersubjekt und Steuerobjekt	189
b) Proportionale oder progressive Steuer?	189
c) Wahl der Bemessungsgrundlage	191
aa) Eigenständige Ermittlung der Bemessungsgrundlage	192
bb) Bemessungsgrundlage aus der staatlichen Einkommensteuer	193
(1) Anknüpfung an den Gesamtbetrag der Einkünfte	193
(2) Anknüpfung an das Einkommen oder das zu versteuernde Einkommen	194
(3) Anknüpfung an tarifliche oder die festzusetzende Einkommensteuer	194
(4) Stellungnahme	195
d) Gestaltung des Steuer-/Hebe- oder Zuschlagsatzes	197
aa) Aufteilung in eine „staatliche“ und eine „kommunale“ Steuer oder Annex zur staatlichen Einkommensteuer?	197
bb) Absenkung des Tarifs der staatlichen Einkommensteuer	198
(1) Regelfall	199
(2) Sonderfälle	199
(a) Progressionsvorbehalt, § 32b EStG	200
(b) Abgeltungssteuer, § 32d EStG	200
(c) Außerordentliche Einkünfte, §§ 34, 34b EStG	200
(d) Thesaurierungsbegünstigung, § 34a EStG	201
(e) Ausländische Einkünfte, § 34c EStG	201
(f) Pauschsteuersätze bei der Lohnsteuer (§§ 37a, 37b, 40, 40a und 40b EStG)	201
cc) Aus dem Einkommensteueraufkommen entnommene Zahlungen	202
dd) Steuermesszahl und Steuermessbetrag	203
ee) Proportionaler Hebesatz bzw. Zuschlag	204
ff) Begrenzungen der Hebe- bzw. Zuschlagsätze	204

gg) Kopplung mit Gewerbesteuer bzw. kommunaler Unternehmenssteuer? . . .	205
hh) Gesetzliches Wohlverhaltensgebot	206
e) Grundsätzliche Ausgestaltung: Zusammenfassendes Ergebnis	207
2. Freibeträge, Anrechnungen, Ermäßigungen und weitere Sonderfälle	208
a) Grundfreibetrag, § 32a EStG	208
b) Ehegatten-Splitting, § 32a Abs. 5, §§ 26 ff. EStG	209
c) Familienleistungsausgleich, §§ 31, 32 EStG	209
aa) Der Familienleistungsausgleich im geltenden Recht	209
bb) Familienleistungsausgleich und „kommunale Einkommensteuer“	210
(1) Variante 1: Kein Familienleistungsausgleich bei der „kommunalen Einkommensteuer“	211
(2) Variante 2: Keine Günstigerprüfung bei der „kommunalen Einkommensteuer“	211
(3) Variante 3: Familienleistungsausgleich wie im geltenden Recht auch bei der „kommunalen Einkommensteuer“	212
(4) Stellungnahme	213
d) Zusätzliche Altersvorsorge, § 10a EStG	214
e) Verhältnis der „kommunalen Einkommensteuer“ zur Gewerbesteuer und § 35 EStG	215
aa) Szenario 1: Beibehaltung der Gewerbesteuer (unveränderte Rechtslage)	215
(1) Gestaltung bei Ausgestaltung der „kommunalen Einkommensteuer“ als Zuschlag	216
(2) Gestaltung bei Anknüpfung der „kommunalen Einkommensteuer“ an das zu versteuernde Einkommen	217
(3) Alternative: Keine Berücksichtigung gewerblicher Einkünfte bei der „kommunalen Einkommensteuer“	218
bb) Szenario 2: Ablösung der Gewerbesteuer durch einen kommunalen Zugang zur Einkommen- und zur Körperschaftssteuer	219
cc) Szenario 3: Ablösung der Gewerbesteuer durch eine „kommunale Unternehmenssteuer“	220
f) Auslandseinkünfte und ausländische Steuern, § 34c EStG	220
g) Steuerermäßigung für Parteispenden, § 34g EStG	222
h) Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen, § 35a EStG	224
i) Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer und Zuschlagsteuern	225
3. Interkommunale Verteilung	226
a) Wegfall der bisherigen Verteilungsnormen	227
b) Das Wohnsitzprinzip als Grundlage für die interkommunale Verteilung	227
aa) Wohnsitz als zentrales systematisches und verfassungsrechtliches Kriterium	227

bb) Definition des Wohnsitzbegriffes	229
cc) Behandlung von Zweitwohnsitzen	229
dd) Sonderfall: Zusammenveranlagte mit unterschiedlichen Wohnsitzen	230
ee) Behandlung von Nichtansässigen, § 1 Abs. 2–4 EStG	231
ff) Umzug eines Steuerpflichtigen	232
c) Verteilung nach dem Betriebsstättenprinzip als Alternative	232
aa) Szenario 1: Beibehaltung der Gewerbesteuer	234
bb) Szenario 2: Ablösung der Gewerbesteuer durch einen kommunalen Zugang zur Einkommen- und zur Körperschaftssteuer	235
cc) Szenario 3: Ablösung der Gewerbesteuer durch eine „kommunale Unternehmenssteuer“	238
d) Kappung der Bemessungsgrundlage	239
e) Weitere Maßnahmen	241
f) Gemeindeverbände und „kommunale Einkommensteuer“	241
g) Änderungserfordernisse beim sekundären kommunalen Finanzausgleich	242
aa) Vertikaler Finanzausgleich	243
bb) Horizontaler Finanzausgleich	243
4. Zusammenfassung der Ergebnisse	245
III. Ausgestaltung des Verwaltungsverfahrens	247
1. Grundlegende Gestaltung der Administration	248
a) Anknüpfung an die staatliche Einkommensteuer	248
b) Das Verfahren im Überblick	248
2. Zuständigkeit für die Verwaltung der „kommunalen Einkommensteuer“	249
a) Sachliche Zuständigkeit	249
aa) Zuständigkeit für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen	250
bb) Zuständigkeit für die Steuerfestsetzung	250
cc) Zuständigkeit für die Zahlung der Steuer und das weitere Verfahren	252
dd) Zuständigkeit für mögliche Rechtsbehelfsverfahren	253
ee) Abschließende Stellungnahme	253
b) Örtliche Zuständigkeit	255
aa) Begriff des Wohnsitzes	255
bb) Steuerpflichtige mit mehreren Wohnsitzen	256
cc) Örtliche Zuständigkeit in weiteren Fällen	257
3. Die Erhebung der kommunalen Einkommensteuer	257
a) Grundsatz: Erhebung im Veranlagungsverfahren	257
b) Verwaltung bei Vorauszahlungen	257
c) Erhebung im Quellenabzugsverfahren bei der Lohnsteuer	258

d) Erhebung bei der Abgeltungssteuer/Kapitalertragssteuer	260
e) Alternative: Aufteilung des kommunalen Einkommensteueraufkommens nach Gemeindeschlüsseln (sog. aggregiertes Verfahren)	262
4. Zusammenfassung der Ergebnisse	263
IV. Probleme des Übergangs auf ein neues System	264
1. Der Systemübergang als politisches Hindernis für eine Reform	264
2. Der Systemübergang als administrative Herausforderung	266
V. Ergebnisse des dritten Kapitels	267
 Zusammenfassung	 269
Literaturverzeichnis	271
Sachverzeichnis	280

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DVBt.	Deutsches Verwaltungsblatt
EStG	Einkommensteuergesetz
FAG	Finanzausgleichsgesetz
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GFRG	Gemeindefinanzenreformgesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GrStG	Grundsteuergesetz
GVBl.	Gesetzes- und Verordnungsblatt
Hs.	Halbsatz
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
RGBI.	Reichsgesetzblatt
Rn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
S.	Seite; Satz
sog.	sogenannte(r/s)
StuW	Steuern und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
Var.	Variante
vgl.	vergleiche

z. B.	zum Beispiel
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen

* * *

Im Übrigen richten sich Abkürzungen nach: *Kirchner, Hildebert/Pannier, Dietrich*, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 6. Aufl. 2008

Weitere Hinweise

Diese Arbeit legt das geltende Recht am 1.4.2012 zu Grunde. Rechtsprechung, Literatur und Zahlenmaterial sind ebenfalls bis zu diesem Zeitpunkt berücksichtigt.

Soweit für die Untersuchung der geltenden Rechtslage die Heranziehung landesrechtlicher Vorschriften erforderlich ist, beschränkt sich diese Arbeit weitgehend auf das Recht des Landes Nordrhein-Westfalen.

Einführung: Reformbedarf bei den Kommunalfinanzen

„Das deutsche Steuerrecht ist zu einem Monstrum herangewachsen, das Gerechtigkeit, Transparenz, Glaubwürdigkeit und damit in letzter Konsequenz die Demokratie beschädigt.“¹

„Im heutigen deutschen Föderalismus bezahlt jeder für jeden. (...) Daher hat jeder einen Anreiz, auf Kosten des anderen zu leben.“²

„2010 war finanziell ein schwarzes Jahr für die Kommunen. Sie sind so tief in die roten Zahlen gerutscht wie noch nie seit Bestehen der Bundesrepublik. Fast 10 Milliarden Euro Defizit müssen die Politik in Bund und Ländern aufrütteln.“³

Drei Aussagen – der aktuelle Kommentar in der Tagespresse, der Auszug aus einem Standardwerk der Finanzwissenschaft sowie die Verlautbarung des Deutschen Städtetages – seien hier nur exemplarisch angeführt. Doch verdeutlichen diese drei Zitate aus drei verschiedenen Kontexten und mit drei unterschiedlichen Aussagen die im Kern ihrer Analyse quasi unbestrittene Ausgangsposition für die nachfolgende Untersuchung bereits nahezu vollumfänglich: Das intransparente, daher ungerechte, wenig glaubwürdige und demokratieschädliche deutsche Steuerrecht hat schlechterdings eine besondere Ausprägung in der schier unauflösbaren Verflechtung der Finanzströme zwischen den Gebietskörperschaften sowie der finanziellen Not der Gemeinden.

I. Strukturelle Defizite im Kommunalfinanzsystem

Letzterer der vorgenannten Aspekte – die finanzielle Belastung der Kommunen in Deutschland – ist der in der Praxis wohl am deutlichsten als defizitär fühlbare. Die gemeindliche Finanznot stellt jedoch kein Novum dar. Sie entwickelt sich vielmehr zu einer permanent wiederkehrenden Problematik. Die Analyse der Symptome wie der Ursachen erfreut sich dabei einer großen Bandbreite: Steigende Aus-

¹ *Haverkamp*, Liste des Muts, in: Der Tagesspiegel v. 29.6.2011, S. 1.

² *Blankart*, Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 8. Aufl. 2011, S. 627.

³ Siehe die Pressemitteilung des Deutschen Städtetages v. 14.2.2011, [http://www.staedte-tag.de/10/pressecke/pressedienst/artikel/2011/02/14/00767/index.html](http://www.staedte-tag.de/10/presseecke/pressedienst/artikel/2011/02/14/00767/index.html), abgerufen am 18.2.2011.

gaben, höhere Standards, vor allem im sozialen Bereich⁴, zusätzliche Aufgaben und nicht vollumfänglich verwirklichte Konnexität von Aufgaben- und Ausgabenverantwortung, ebenso aber das zunehmend komplexe, steuersystematisch kritikwürdige und gleichheitsrechtlich problematische kommunale Finanz- und Steuersystem⁵, welches keine zuverlässige Finanzausstattung und nur wenig finanzielle Autonomie gewährleistet, lassen die Kommunen immer tiefer in finanzielle Nöte geraten.

Die Gesamteinnahmen der Kommunen in Deutschland beliefen sich im Jahr 2010 auf 173 Mrd. €; die Gesamtausgaben lagen bei 183 Mrd. €. ⁶ Insgesamt sind die Gemeinden mit 119,4 Mrd. € verschuldet. ⁷ Wenngleich der Verschuldungsgrad von Bund und Ländern in quantitativer Hinsicht deutlich problematischer einzustufen ist, stehen die Gemeindefinanzen am Scheideweg. Insbesondere der hohe Anteil der Kassenkredite sollte für die Gemeindefinanzierung die Alarmglocken schellen lassen: Diese – eigentlich nur zur kurzfristigen Überbrückung finanzieller Engpässe gedacht – belaufen sich nunmehr auf inzwischen 44,3 Mrd. €. ⁸ Allein diese Tatsache ist als Signal zu werten, dass es vielen Kommunen immer schwerer fällt, ihre Tätigkeiten zu finanzieren. ⁹

Die grundlegende Ursache dieser Kommunalfinanzkrise kann nicht mit vorübergehenden konjunkturbedingten Problemen erklärt werden. Auch kann nicht von einer grundsätzlichen, allgemeinen, strukturellen Unterfinanzierung die Rede sein. ¹⁰ Vielmehr liegt der Grund offensichtlich im System: Zum einen ist die Kon-

⁴ Siehe nur BMF, Eckdaten zur Entwicklung und Struktur der Kommunal финанzen 2000–2009, Stand: Mai 2010, S. 19 ff. Nach Darstellung von *Kuban*, FR 2010, S. 978, stiegen die kommunalen Soziallasten im Jahr 2009 erstmals über 40 Mrd. € und sind damit fast doppelt so hoch wie nach der Wiedervereinigung.

⁵ Nach *Hey*, VVDStRL 66 (2007), S. 277 (321) m. w. N. verstößt „das geltende System der Gemeindefinanzierung [...] gegen nahezu jeden Grundsatz eines rationalen dezentralen Steuersystems.“

⁶ Statistisches Bundesamt, Fachserie 14 Reihe 10 – 2010, Schulden der öffentlichen Haushalte, Wiesbaden 2011.

⁷ Stand: 31.12.2010. Statistisches Bundesamt, Fachserie 14 Reihe 10 – 2010, Schulden der öffentlichen Haushalte, Wiesbaden 2011.

⁸ Deutscher Städtetag, Aktuelle Finanzlage der Städte – Rückblick auf 2011 und Prognose für 2012, S. 2. Demnach sind die Kassenkredite seit Beginn der Finanzmarktkrise (Ende des Jahres 2008) um etwa 14,5 Milliarden Euro gewachsen, das entspricht einem Zuwachs von nahezu 50 % in drei Jahren. Indessen stellt sich – wie am Beispiel der Kassenkredite deutlich wird, die Situation in den einzelnen Ländern unterschiedlich dar; so entfallen (Stand: 2009) 90 % der Kassenkredite auf die Kommunen in Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Hessen und dem Saarland. Vgl. dazu die Darstellung bei *Deubel*, Durch mehr kommunale Selbstverwaltung aus der Krise, in: FS Lang, 2011, S. 423 ff.

⁹ Siehe zur differenzierten Betrachtung dieser Frage auch *Wölte*, Wege aus der Kommunalverschuldung, 2012, S. 19 ff.

¹⁰ Siehe die Analyse von *Brügelmann/Fuest*, Reform der Gemeindefinanzen, 2011, S. 14 ff. Danach haben die Kommunen im dort untersuchten Zeitraum von 1993 bis 2009 gar bei einer Abgrenzung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen insgesamt 7,6 Mrd. Euro erwirtschaftet.

nexität kommunaler Einnahmen, Aufgaben und Ausgaben nicht hinreichend berücksichtigt. Zum anderen gewährleistet das kommunale Finanzsystem auch bei einer isolierten Betrachtung keine verlässlichen Einnahmen. Einzelne Jahre mit ‚sprudelnden Steuerquellen‘ sind kein Lichtblick, sondern vielmehr Symptom eines grundlegenden Problems: Das Kommunalfinanzsystem basiert in wesentlichen Teilen nicht auf stetigen, sondern auf volatilen, immens konjunkturabhängigen Einnahmequellen. Von Planbarkeit und Zuverlässigkeit kann keine Rede sein: Die Kommunen können nur schwerlich mit sicheren Einnahmen rechnen.¹¹

Hinzu kommt, dass der Autonomiegehalt der gemeindlichen Einnahmenstruktur zu wünschen übrig lässt: Der größte Teil ihrer Einnahmen fließt den Gemeinden ohne eigenes Mitbestimmungsrecht und ohne klare Zuordenbarkeit, sondern vielmehr auf „verschlungenen Pfaden“¹² zu. Der einzelne Bürger erkennt deshalb nicht, was mit seinen Abgaben passiert. Das Interesse an Kommunalpolitik ist entsprechend häufig nur marginal, die Wahlbeteiligung bei Gemeinderats- oder Bürgermeisterwahlen gering, das Anspruchsdenken gegenüber den Gemeinden hingegen oft hoch, das Verständnis für die Finanzierung öffentlicher Güter klein – es könnte gar von einem Demokratiedefizit gesprochen werden. Der Begriff der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie des Grundgesetzes wird vor dem Hintergrund solcher Tendenzen vielerorts von den Verantwortlichen als Worthülse empfunden.

Der breite Konsens, dass sich angesichts dieser Entwicklungen etwas ändern muss, wird nicht bestritten und ist nicht erst seit jüngerer Zeit gegeben – doch bereits bei dieser Frage des ‚ob‘ findet dieser Konsens seine Grenze: Zuletzt blieben in den Jahren 2002/2003 und 2010/2011 mit großen Erwartungen eingesetzte Gemeindefinanzreformkommissionen ohne nennenswerte Ergebnisse. Während auf Seiten der Wissenschaft wie auch der Wirtschaft hinsichtlich der Notwendigkeit einer umfassenden, strukturellen Reform der Kommunalfinanzen weitgehend Einigkeit besteht¹³, verhindern politische Kräfte, insbesondere die durch große, gewerbestarke Städte dominierten kommunalen Spitzenverbände, durch das Klammern an bekannte und vermeintlich ertragreiche Steuerquellen den möglichen ‚großen Wurf‘.¹⁴ Statt dessen werden Probleme mit zusätzlichem Geld ge-

¹¹ So ergibt sich aus der Analyse von *Brügelmann/Fuest*, Reform der Gemeindefinzen, 2011, S. 14 ff. auch, dass sich im dort untersuchten Zeitraum von 1993 bis 2009 Jahre mit deutlich positiven und deutlich negativen Finanzierungssalden gegenüber standen. Dabei ist die Volatilität der Einnahmen größer als die der Ausgaben.

¹² Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), Kommission Steuergesetzbuch, Bericht der AG Kommunalsteuern, 2006, S. 15.

¹³ Dies wird im weiteren Verlauf der Untersuchung im Einzelnen noch dargelegt. Vgl. hier nur *Brügelmann/Fuest*, Reform der Gemeindefinzen, 2011, S. 5 sowie Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2010/11, BT-Drucks. 17/3700, Tz. 393 ff.

¹⁴ Kritisch zum Scheitern der Gemeindefinanzreform 2010/2011 etwa der Kommentar von *Schäfers*, Ungenügend, FAZ v. 15.6.2011, S. 11: „Die Städte halten an ihr (der Gewerbesteuer, d. Verf.) fest, auch wenn schwer zu verstehen ist, warum. Die Einnahmen sind schwer kalku-