

AUTONOMIE FÜR LÄNDER UND KOMMUNEN BEI DER EINKOMMENSTEUER

Argumente
zu Marktwirtschaft
und Politik

Nr. 126 | August 2014



Bernd Schulte



Inhaltsverzeichnis

Vorwort	03	
1	Einleitung: Die föderalen Finanzen als Dauerbaustelle	04
2	Die Einkommensteuer – eine Gemeinschaftsteuer von Bund, Ländern und Kommunen	05
	2.1 Aufkommenswirkungen	
	2.2 Die Zerlegung der Einkommensteuer auf die Länder	
	2.3 Die Verteilung der Einkommensteuer auf die Kommunen	
	2.4 Kritik am aktuellen System	
3	Eigenverantwortung und Wettbewerbsföderalismus als Prinzipien eines weiterentwickelten Finanzausgleichssystems?	08
4	Steuerautonomie der Kommunen	09
	4.1 Verfassungsrechtliche Vorgaben	
	4.2 Kommunale Selbstverwaltung und Finanzhoheit	
	4.3 Äquivalenz und Leistungsfähigkeit	
	4.4 Interkommunaler Wettbewerb und räumliche Streuung	
	4.5 Zusammenfassendes Ergebnis	
5	Steuerautonomie der Länder	11
	5.1 Vorgaben der Finanzverfassung	
	5.2 Finanzhoheit der Länder	
	5.3 Wettbewerb zwischen den Ländern	
	5.4 Zusammenfassendes Ergebnis	
6	Ausgestaltung der „dezentralen Einkommensteuer“	12
	6.1 Grundlegende Überlegungen	
	6.2 Konkrete materiell-rechtliche Ausgestaltung	
7	Zerlegung der neuen Einkommensteuer auf die Länder und Kommunen	16
8	Administrierbarkeit der neuen Einkommensteuer	16
	8.1 Sonderfall: Lohnsteuer	
	8.2 Sonderfall: Abgeltungsteuer	
9	Fazit	18
	Literatur	19
	Executive Summary	20

© 2014
Stiftung Marktwirtschaft
Charlottenstraße 60
10117 Berlin
Telefon: +49 (0)30 206057-0
Telefax: +49 (0)30 206057-57
www.stiftung-marktwirtschaft.de

ISSN: 1612 – 7072

Titelfotos: Reihe 1 Bild 1: © Marina Ignatova-Fotolia.com; Reihe 1 Bild 2: © AMzPhoto-Fotolia.com; Reihe 3 Bild 2: © Mapics-Fotolia.com;
alle anderen © Michael Eilfort.

Vorwort

Von Transparenz, Verständlichkeit und für den Bürger klar erkennbaren Zuständigkeiten sowie Verantwortlichkeiten kann im deutschen Steuersystem kaum die Rede sein. Ein besonders unrühmliches Beispiel dafür ist die mit Sonderregelungen überfrachtete und vor allem im Gerangel der föderalen Ebenen zu einem undurchschaubaren Gewirr verkommene Einkommensteuer.

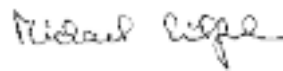
Vereinfachung tut not. Nachvollziehbarkeit und mehr Steuerautonomie für Länder und Kommunen steigern politisches Interesse, verbessern die Steuermoral der Bürger und nicht zuletzt die Handlungsfähigkeit der Landtage und Gemeindeparlamente. Steuerpolitik ist zu wichtig, um sie einigen wenigen Experten, der Verwaltung und den Hinterzimmern vorzubehalten. Große Sprünge sind indes nicht möglich, Bremswege und Übergangszeiträume nötig. In kleinen Schritten aber und gerade bei den immer streitanfälligen föderalen Finanzen kann und muss es vorangehen. Der Handlungsbedarf ist so offensichtlich wie die bisherige Handlungsblockade groß.

Zu der im Grundgesetz festgeschriebenen föderalen Ordnung einschließlich der verfassungsrechtlich verankerten Autonomie der Kommunen gehört auch eine entsprechende finanzielle Ausstattung als Voraussetzung für Handlungsfähigkeit in Ländern und Kommunen. Diese ist derzeit konjunkturell halbwegs, strukturell aber völlig unzureichend gegeben: So erzielt zwar die kommunale Ebene insgesamt in 2013 und vermutlich auch in 2014 wieder Finanzierungsüberschüsse. Allerdings trägt dieser positive Gesamteindruck – zu ungleich ist die Verteilung auf die einzelnen Kommunen. Trotz Rekordsteuereinnahmen

stellt sich die finanzielle Lage vieler Kommunen und auch einiger Länder als dramatisch dar.

Sie können selbst zu wenig gegen ihr eigenes Elend tun, weil die steuerpolitischen Handlungsspielräume gering sind. Länder und Kommunen vermögen – über die Bagatelsteuern hinaus – kaum selbstbestimmt weitere Einnahmen zu generieren. Und gelingt es ihnen doch, so verschwindet dieser Mehrertrag in der Regel gleich wieder über nivellierende Ausgleichsregeln in undurchsichtigen Verteilungstöpfen wie dem Länderfinanzausgleich oder dem kommunalen Finanzausgleich. Elan, Mehreinnahmen zu generieren, wird dadurch ausgebremst – und Veränderung auch dadurch erschwert, dass manch Betroffener sich lieber den berühmten „goldenen Zügel“ anlegen lässt, als die Chancen von Eigenverantwortung wahrnehmen zu wollen.

Umso wichtiger sind konkrete, nach und nach umsetzbare und jeweils überschaubare Reformvorschläge – im vorliegenden Fall für mehr Autonomie der Länder und Kommunen bei der Einkommensteuer. Über Interesse und Rückmeldungen freuen wir uns.



Prof. Dr. Michael Eilfort

Vorstand
der Stiftung Marktwirtschaft



Prof. Dr. Bernd Raffelhüschen

Vorstand
der Stiftung Marktwirtschaft

1 Einleitung: Die föderalen Finanzen als Dauerbaustelle

Kaum ein politisches Vorhaben funktioniert ohne Geld. Der Bund, die Länder und die Gemeinden müssen in Deutschland nicht nur die Durchführung staatlicher Aufgaben und Befugnisse unter sich aufteilen, sondern konkurrieren mindestens ebenso um die Verteilung der öffentlichen Mittel.¹

Die Regelung der finanziellen Ausstattung der einzelnen Gebietskörperschaft ist dabei nicht minder bedeutend als die Zuordnung von Aufgaben und Zuständigkeiten – befähigen doch erst selbstständige Einnahmen zu einem kraftvollen Tätigwerden. Entsprechend zählt „die Auf- und Zuteilung der stets knappen Finanzmasse zu einer der großen Herausforderungen föderaler Systeme“².

Durch immer neue „Reformen“ sind die Verflechtungen der Finanzströme zwischen der Bundes-, Länder- und Gemeindeebene seit Geltung der Finanzverfassung des Grundgesetzes zu einem schwer durchschaubaren Dschungel gewachsen. So steht etwa die Gewerbesteuer originär der Gemeinde zu, in der das Unternehmen eine Betriebsstätte hat. Durch die Gewerbesteuerumlage sowie die Anrechnungsmöglichkeit auf die Einkommensteuer hat die Gewerbesteuer aber auch auf andere Ebenen, durch Steuerumlagen auch auf andere Gemeinden erhebliche Auswirkungen. Niemand vermag mehr genau zu prognostizieren, welche Änderung im System zu welchen konkreten fiskalischen Auswirkungen für die einzelnen Gebietskörperschaften führt. Veränderungen werden so massiv erschwert.

Der bundesstaatliche Finanzausgleich, also die Summe sämtlicher Vorschriften zur Verteilung staatlicher Einnahmen und

Ausgaben, steht schon aus diesem Grund auf einem permanenten Prüfstand. Zusätzlicher Druck wird durch das Auslaufen der zentralen gesetzlichen Grundlagen des Länderfinanzausgleichs – des Finanzausgleichsgesetzes und des Maßstäbegesetzes – zum 31. Dezember 2019 erzeugt, ebenso durch den europäischen Fiskalpakt sowie die umfassende Geltung der Schuldenregel des Grundgesetzes auch für die Länder von dem Jahr 2020 an.

Der Finanzausgleich hat ein Transparenz- sowie ein Akzeptanzproblem – und die in einigen Jahren unvermeidbare Neuregelung seiner Systematik ist schon jetzt ein politisches Konfliktfeld. Ein zentraler Kritikpunkt des derzeitigen Systems ist die sehr begrenzte Einnahmenautonomie der Länder und Gemeinden. Während es dem Bundesgesetzgeber obliegt, die Höhe der ertragreichen Steuern, etwa der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer festzulegen³, bleiben den Ländern und Gemeinden nur zahlreiche „kleine“ Steuern zur selbstbestimmten Festlegung ihrer Einnahmen. Ihre Anteile an den großen Gemeinschaftsteuern werden ihnen ohne eigene Autonomie und auf intransparentem Wege zugewiesen. Bei den ihnen übertragenen Aufgaben, erst Recht bei eigenen Initiativen, fehlt ihnen mithin der finanzielle Gestaltungsspielraum.

Mit der vorliegenden Publikation soll am Beispiel der Einkommensteuer beleuchtet werden, wie und auf welchem Weg eine Stärkung der Steuerautonomie der Länder und Kommunen erreicht werden kann.

¹ So bereits *Hensel* (1926), *StuW*, S. 878 (879).

² *Hey* (2007), *VVDStRL* 66, S. 277 (279) m.w.N.

³ Art. 105 Abs. 2 GG.

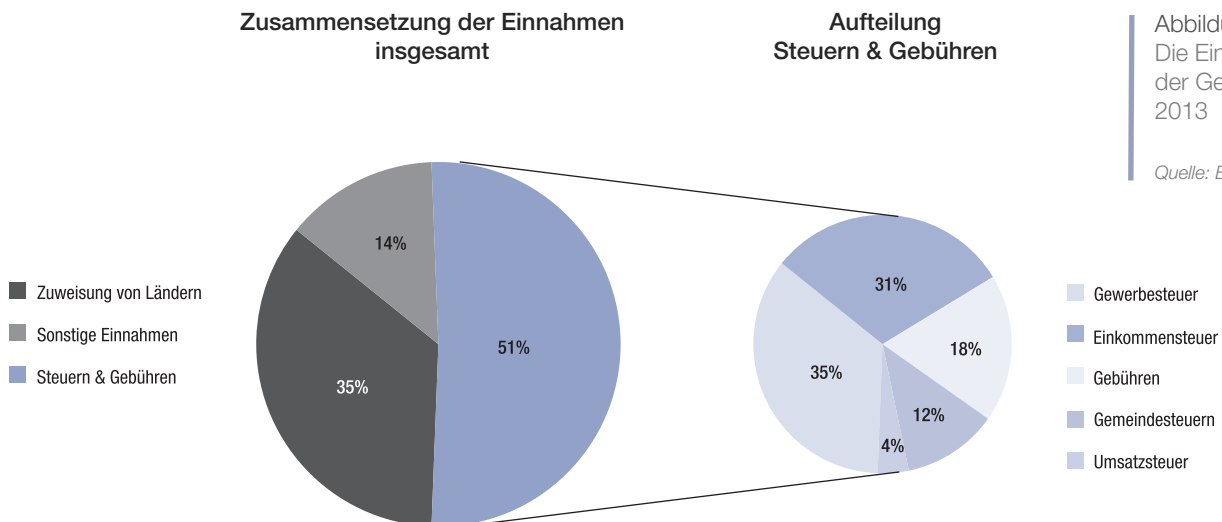
2 Die Einkommensteuer – eine Gemeinschaftsteuer von Bund, Ländern und Kommunen

Die Einkommensteuer ist aufgrund ihres Aufkommens und wegen der Spürbarkeit beim steuerpflichtigen Bürger – als direkte Steuer mindert sie sein tatsächliches Einkommen unmittelbar – neben der Umsatzsteuer die bedeutsamste Steuer in Deutschland. Als Ertragsteuer erfasst sie die in einem bestimmten Zeitraum vom Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte als Ausweis seiner Finanzkraft. Damit trägt sie dem Prinzip der Leistungsfähigkeit besonders Rechnung.⁴

Gemäß Art. 106 Abs. 3 S. 1, Abs. 5 Grundgesetz (GG) ist die Einkommensteuer eine Gemeinschaftsteuer, die dem Bund, den Ländern und den Gemeinden zusteht. Die Gesetzgebungskompetenz liegt beim Bund, vgl. Art. 105 Abs. 2 GG. Steuersubjekt der Einkommensteuer sind nur natürliche Personen (§ 1 Einkommensteuergesetz (EStG)). Die Bemessungsgrundlage ist das nach dem Einkommensermittlungsschema des § 2 EStG zu versteuernde Einkommen. Erhebungsformen der Einkommensteuer sind – neben der Veranlagung – der Steuerabzug unmittelbar an der „Quelle“ der Einkünfte (sog. Quellensteuern) als Vorauszahlung auf die Einkommensteuer. Zu den an der Quelle einbehaltenen Vorauszahlungen zählen vor allem die Lohnsteuer, die den wesentlichen Teil des Steueraufkommens ausmacht, die Abgeltungssteuer (vormals Kapitalertragsteuer), aber auch z. B. die Aufsichtsratssteuer oder die Bauabzugsteuer.

2.1 Aufkommenswirkungen

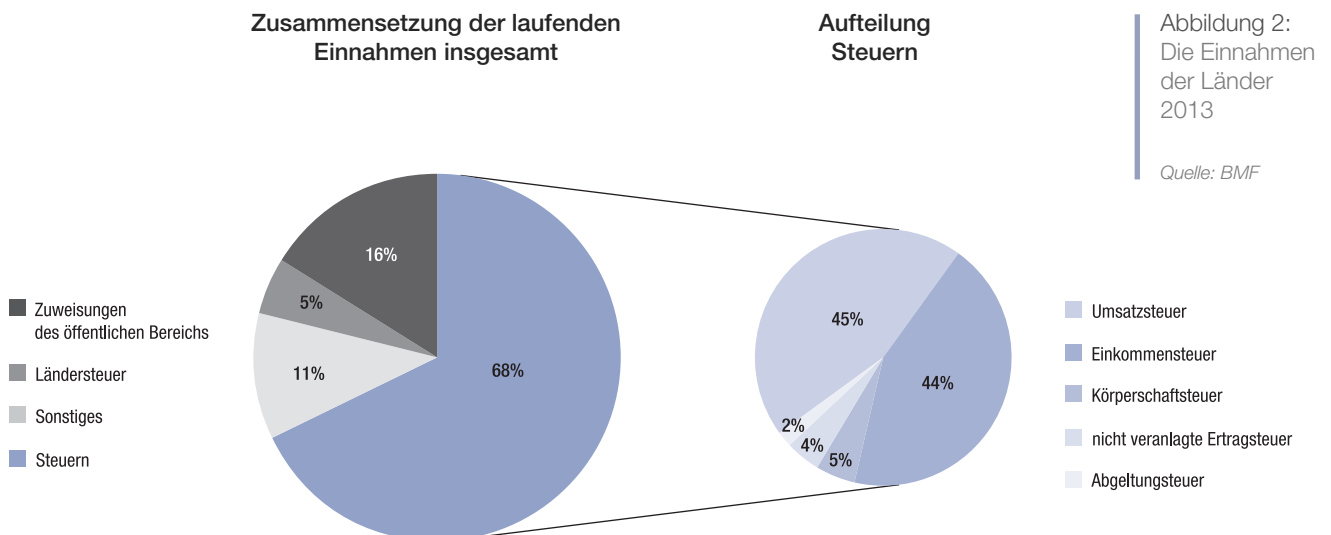
Die Gemeinden erhalten nach Art. 106 Abs. 5 S. 2 GG i.V.m. § 1 S. 1 des Gemeindefinanzreformgesetzes (GemFinRefG) derzeit 15% am Aufkommen der veranlagten Einkommen- und an der Lohnsteuer; zudem eine Beteiligung von 12% am Aufkommen der Kapitalertragsteuer.⁵ Der verbleibende Anteil am Einkommensteueraufkommen wird gem. Art. 106 Abs. 3 S. 2 GG hälftig zwischen Bund und Ländern geteilt, sodass diese jeweils mit 42,5% beteiligt sind. Im Jahr 2013 lagen die Einnahmen des Staates aus der Lohnsteuer und der veranlagten Einkommensteuer bei insgesamt rund 200,5 Mrd. €. Entsprechend erhielten der Bund und die Länder jeweils 85,2 Mrd. €, die Gemeinden etwa 30 Mrd. €. Zum Vergleich: Die Gesamtsumme der reinen Ländersteuern (insbes. Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer, Biersteuer, Feuerschutzsteuer) lag im gleichen Zeitraum bei lediglich etwa 15,7 Mrd. €; die Gesamtsumme der reinen Gemeindesteuern (Grund- und Gewerbesteuer sowie kommunale „Bagatelsteuern“) bei 56,5 Mrd. €. Der Einkommensteueranteil macht insgesamt sowohl bei den Ländern als auch den Gemeinden regelmäßig mehr als ein Drittel der steuerlichen Einnahmen aus.⁶



⁴ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes. Jeder soll nach Maßgabe seiner individuellen ökonomischen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung des Staates herangezogen werden.

⁵ Der geringere Anteil am Aufkommen aus dem Zinsabschlag bzw. der Kapitalertragsteuer gegenüber dem Anteil am Lohn- und Einkommensteueraufkommen ist damit zu erklären, dass körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen ebenfalls kapitalertragsteuerpflichtig sind, nach Art. 106 Abs. 5 GG aber nur ein Anteil am Aufkommen der Einkommensteuer für die Gemeinden vorgesehen ist. Die Gemeinden sollen nur insoweit am Aufkommen des Zinsabschlages bzw. der Kapitalertragsteuer beteiligt werden, wie dieses sich auf Einkommensteuerpflichtige bezieht. Dieser Anteil wurde auf 80% geschätzt, sodass die Kommunen nicht 15%, sondern entsprechend nur 12% am Aufkommen aus dem Zinsabschlag bzw. der Kapitalertragsteuer erhalten (*Hidien* (2009), § 1 Rn. 9).

⁶ Die Daten dieses Abschnitts sind entnommen aus: Statistisches Bundesamt (2014).



2.2 Die Zerlegung der Einkommensteuer auf die Länder

Die Verteilung des Steueraufkommens zwischen Bund und Ländern richtet sich nach dem Zerlegungsgesetz (ZerlG).⁷ Maßgabe ist das örtliche Aufkommen (vgl. Art. 107 Abs. 1 S. 1 GG). Die Steuer steht unmittelbar dem Bundesland zu, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat (§ 1 Abs. 1 S. 1 ZerlG). Auch die Aufteilung der Lohnsteuer richtet sich nach dem Wohnsitz des Arbeitnehmers, selbst wenn er in einem anderen Bundesland arbeitet. Dabei werden derzeit jeweils drei Jahre lang anhand des Lohnsteueraufkommens berechnete Zerlegungsanteile angewendet, vgl. § 7 ZerlG.

2.3 Die Verteilung der Einkommensteuer auf die Kommunen

Die Verteilung der Einkommensteuer auf die Kommunen erfolgt in drei Stufen: Zunächst wird der konkrete, in absoluten Zahlen bemessene Anteil aller Gemeinden von 15% des Einkommen-

steueraufkommens bundeseinheitlich ermittelt. Sodann folgt in einer zweiten Stufe die Zerlegung dieses Anteils aller Gemeinden im Bundesgebiet auf die Länder. Diese bemisst sich gemäß § 1 S. 2 GemFinRefG nach dem gleichen Maßstab wie die unter 2.2 beschriebene Zerlegung. Der Anteil der einzelnen Gemeinde richtet sich also zunächst nach den in dem Gebiet des jeweiligen Bundeslandes vereinnahmten Steuereinnahmen.

Im dritten Schritt erfolgt die Verteilung des Gemeindeanteils innerhalb der Länder auf die einzelnen Gemeinden.⁸ Dies hat gem. Art. 106 Abs. 5 S. 1 GG auf Grundlage der Steuerleistung der Einwohner zu erfolgen. Dazu werden gem. §§ 2, 3 GemFinRefG Schlüsselzahlen ermittelt⁹, die den Anteil der einzelnen Gemeinde am Steueraufkommen aller Gemeinden eines Landes widerspiegeln. Bei der Ermittlung der Schlüsselzahlen werden jedoch nur Steuererträge, die auf einem zu versteuernden Einkommen bis zu einem gewissen Höchstbetrag – derzeit 35.000 € (bzw. 70.000 € bei zusammen veranlagten Ehegatten) – beruhen, berücksichtigt. Dies führt dazu, dass Spitzensteuerzahler für die Verteilung nicht entsprechend ins Gewicht fallen und es zu einer Nivellierung zwischen den einzelnen Gemeinden kommt (vgl. § 3 Abs. 1 S. 4 GemFinRefG). Dieser Mechanismus soll einen gewissen Ausgleich zwischen Gemeinden mit besser verdienenden Einwohnern und Gemeinden mit einem hohen Anteil an Geringverdienern schaffen (häufig als sog. „Speckgürtel-

⁷ BGBl. I 1998, S. 1998.

⁸ Siehe auch *Hidien* (2009), § 1 Rn. 6.

⁹ Aufgrund der langen Fristen zur Einreichung einer Steuererklärung und der dementsprechenden Zeitverzögerungen bei der Veranlagung der Einkommensteuer können die Statistiken im Regelfall derzeit erst fünf Jahre nach dem Erhebungsjahr berücksichtigt werden. Dementsprechend wirken sich Entwicklungen der Steuerkraft einer Gemeinde – gleichwohl ob positiv oder negativ – erst mit deutlicher Verzögerung auf die Verteilung des Einkommensteueranteils aus.

problematik“ bezeichnet). Ein proportionaler Zusammenhang zwischen dem Einkommensteueraufkommen der Bürger einer Gemeinde und dem letztlich zugewiesenen Gemeindeanteil ist entsprechend nicht vollständig gegeben.¹⁰

2.4 Kritik am aktuellen System

Weder die Länder noch die Gemeinden können ihre Einnahmen aus der Einkommensteuer – einer ihrer wichtigsten Steuerquellen – autonom bestimmen. Dies ist Anlass stets wiederkehrender Kritik:¹¹ Gemeinden und Länder haben zwar bei der Einkommensteuer eine eigene, unmittelbare Ertragsberechtigung¹² – aber dennoch kann der Bund die Regelungen des Einkommensteuergesetzes und damit letztlich die Höhe des Steueraufkommens einschließlich des Anteils der Länder und Gemeinden durch Änderung des Tarifes und sonstige Vergünstigungen ohne direkte Mitwirkung der Kommunen modifizieren.¹³ Die Länder haben lediglich über den Bundesrat die Befugnis der Mitgestaltung¹⁴; sie können damit allerdings nur die bundesweit geltenden Regelungen des Tarifes modifizieren. Zudem erfolgt die Mitwirkung der Länder nur auf Ebene der Exekutive, nicht auf Ebene der gewählten Landesparlamente. Für eine Stärkung der Demokratie und der Bedeutung der Landesparlamente wäre eine Einbeziehung der Landesparlamente über eine eigene Gesetzgebungskompetenz von erheblicher Bedeutung.

Sowohl den Kommunen als auch den Ländern fehlt derzeit ein eigener Zugang zur steuerlichen Belastung ihrer Wohnbevölkerung. Stattdessen erhalten sie ihren Anteil am Einkommensteueraufkommen auf „verschlungenen Pfaden im Wege einer Zuweisung“.¹⁵ Diese komplexen Regelungen zur Zerlegung des jeweiligen Anteils am Einkommensteueraufkommen, verbunden

mit der Gesetzgebungskompetenz des Bundes, weichen die Beziehung zwischen dem steuerpflichtigen Bürger und dem Land bzw. der Gemeinde deutlich auf. Dem Bürger ist mangels gesondertem Ausweis auf dem Steuerbescheid nicht erkennbar und folglich wohl auch kaum bewusst, dass jeweils ein großer Teil seiner Einkommensteuerschuld seiner Wohnsitzgemeinde und seinem Bundesland zugutekommt.¹⁶

Zudem bedeutet die vorgehend beschriebene Verteilung der Einkommensteuer auf die Länder und Gemeinden keinesfalls, dass der jeweilige Anteil am Steueraufkommen den Gebietskörperschaften auch zur Finanzierung ihrer Aufgaben zur Verfügung steht. Denn umfassende Finanzausgleichsmechanismen – vertikal zwischen Bund und Ländern sowie Ländern und Kommunen, horizontal sowohl zwischen den Ländern als auch zwischen den Kommunen – führen zu einer erheblichen Umverteilung der Steuereinnahmen. Die damit einhergehende Verflechtung der Finanzströme wird durch steuerrechtliche Verrechnungen und Umlagen, etwa die Gewerbesteuerumlage oder die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG, noch zusätzlich verstärkt, die Intransparenz der Finanzbeziehungen erhöht.

Diese Kombination aus Verflechtung der Finanzbeziehungen, fehlender Transparenz und mangelnder Eigenverantwortlichkeit ist aufgrund ihrer Komplexität maßgebliche Ursache für den dringenden Reformbedarf und gleichzeitig Entflechtungsbedarf der Finanzausgleichsbeziehungen. Denn die quasi undurchschaubaren Zusammenhänge erschweren auch nachhaltig die Prognose, – welcher Reformschritt welche tatsächlichen fiskalischen Konsequenzen mit sich bringt – oder, einfach ausgedrückt: Niemand kann sicher vorhersagen, was genau passiert, wenn an einzelnen der vielen Stellschrauben des Finanzausgleichssystems gedreht wird – und jede Gebietskörperschaft hat deshalb Angst um mögliche Abstriche bei ihrer Finanzausstattung. Ein behutsames und schrittweises Vorgehen ist daher unumgänglich.

10 Die Höhe der Bemessungsgrenze ist dabei der ausschlaggebende Faktor für den Grad der Nivellierung. Aus diesem Grund ist die Festlegung dieser Kappungsgrenze Gegenstand ständiger politischer Auseinandersetzungen, in denen sowohl statistische Erwägungen als auch konkrete Interessen einzelner Gemeindegruppen eine gewichtige Rolle spielen.

11 So für den kommunalen Einkommensteueranteil etwa *Elsner* (1979), S. 18 f.; *Weiß* (2001), S. 26 (30) und 52 ff.; Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), (2006), S. 15; *Zimmermann* (2009), S. 166 f.

12 Statt vieler *Siekmann*, in: Sachs, GG, 6. Aufl., 2011, Art. 106 Rn. 12, 32 m.w.N.

13 *Hidien* (1999), S. 270 (271); *Maunz* (2013), in: ders./ Dürig, Grundgesetz, Art. 106 Rn. 80. Kritisch dazu *Schaden*, *Der Gemeindehaushalt 1997*, S. 205 ff.

14 Nach Art. 105 Abs. 2 GG hat der Bund die konkurrierende Gesetzgebung über die Einkommensteuer, da ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht. Nach Abs. 3 dieser Vorschrift bedürfen Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, jedoch der Zustimmung des Bundesrates.

15 So Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), (2006), S. 15. Von der Finanzverfassung als „Hort extremer Verflechtung“ spricht *Waldhoff* (2007), S. 216 (229).

16 So auch *Zimmermann* (2009), S. 166; *Elffort*, in: Lang/ders. (2013), S. 6.

3 Eigenverantwortung und Wettbewerbsföderalismus als Prinzipien eines weiterentwickelten Finanzausgleichssystems?

Insgesamt können die Länder wie auch die Gemeinden nur ein kleines Bruchstück ihrer Einnahmen selbst bestimmen. Der weitest- und größte Teil fließt ihnen als Anteil im Steuerverbund auf häufig selbst für politisch Verantwortliche, jedenfalls aber für den Steuerbürger, kaum im Einzelnen nachvollziehbaren Pfaden zu.

Der Spielraum der Politik in den Ländern und Kommunen, eigenverantwortlich Aufgaben und neue Projekte definieren und initiieren zu können, ist damit sehr gering. Denn die Finanzierung dieser Aufgaben ist oft nicht möglich: Finanzielle Spielräume können faktisch kaum eröffnet werden – und der Weg in die Kreditaufnahme ist zumindest dauerhaft im Regelfall versperrt. Denn angesichts zunehmender Herausforderungen bei der Konsolidierung öffentlicher Haushalte gilt die Schuldenregel des Grundgesetzes auch für die Länder, was auch Auswirkungen auf die Gemeindehaushalte impliziert.

Es sind daher neue Wege zu prüfen, wie Länder und Gemeinden eigenverantwortlich Einnahmen erzielen können. Dabei ist die schlichte Erhöhung ihrer Anteile an den Gemeinschaftsteuern nicht der optimale Weg. Denn auch der Bundeshaushalt ist zunehmenden Sparzwängen unterworfen. Die Wahl muss vielmehr auf eine transparente wie flexible Lösung fallen, in der Länder und Kommunen ihre Einnahmen vermehrt eigenverantwortlich und für den Bürger spürbar bestimmen und so auf politisch gewollte Aufgaben reagieren können. Eine solche Verknüpfung von Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft bringt den Vorteil mit sich, dass bewusste politische Entscheidungen, die zu Mehrausgaben füh-

ren – auf Landesebene etwa die Beitragsbefreiung des Studiums oder des Kindergartenbesuchs, auf kommunaler Ebene der Bau eines neuen Konzerthauses oder Schwimmbades –, unmittelbar quasi eine Verpflichtung der Politik nach sich ziehen, für diese Mehrausgaben auch zusätzliche finanzielle Mittel vereinnahmen zu müssen und für diese zu werben.

Der Wähler könnte auf diese Weise auch auf Landes- und Gemeindeebene bestimmen, wie viel „Staat“ er will: Mehr staatliche Leistungen und mehr Steuern – oder eben von beidem weniger. Dabei ist freilich zu beachten, dass der Wettbewerb unter Ländern bzw. Kommunen nicht zu einem „race to the bottom“ führen darf, in dem wirtschaftlich und fiskalisch „starke“ Gebietskörperschaften ihre „schwächeren“ Konkurrenten weiter abhängen und die Vernachlässigung der Daseinsfürsorge zugunsten geringer Steuersätze droht. Beispiele aus anderen Ländern zeigen, dass eine derartige Konsequenz nicht zu befürchten ist.¹⁷ Dennoch muss unbestritten auch weiterhin ein Länderfinanzausgleich gewährleistet sein.

Gleichzeitig ist die Entflechtung der Finanzbeziehungen ein erster, wichtiger Schritt, um Transparenz und Verständnis für die Interdependenzen im Föderalismus und damit letztendlich auch weiteren Reformwillen zu ermöglichen.

Vor diesem Kontext wird nachfolgend anhand verfassungs- und steuerrechtlicher, finanz- und politikwissenschaftlicher Kriterien erörtert, wie eine Autonomie der Gemeinden und Länder bei der Einkommensteuer zu bewerten ist. Dies ist – zunächst – losgelöst von einer konkreten Ausgestaltung in den Blick zu nehmen.

¹⁷ Nach *Feld et al.* (2013), S. 30 m.w.N., ist ein „race to the bottom“ etwa in der Schweiz, in der die Kantone ebenfalls eigenverantwortlich den Einkommensteuertarif festlegen können, bisher nicht beobachtet worden.

4 Steuerautonomie der Kommunen

Angesichts der verfassungsrechtlich ungleichen Stellung von Ländern und Gemeinden und ihrer unterschiedlichen Einnahmen- und Aufgabenstruktur sind die Erwägungen für oder wider eine Stärkung der Einnahmenautonomie der jeweiligen staatlichen Ebenen bei der Einkommensteuer getrennt voneinander zu betrachten.

4.1 Verfassungsrechtliche Vorgaben

Eine Gemeindeautonomie bei der Einkommensteuer ist im Grundgesetz bereits angelegt. Die Option des Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG, nach dem durch Bundesgesetz bestimmt werden kann, dass die Gemeinden Hebesätze für den Gemeindeanteil festsetzen, ist bislang jedoch nicht vom Bundesgesetzgeber „aktiviert“ worden. Eine solche Gemeindeautonomie wäre in verschiedenen Varianten mit dem Grundgesetz vereinbar und erfordert lediglich eine einfache Änderung der bundesrechtlichen Vorschriften. Der Begriff des Hebesatzrechtes in Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG ist dabei weit definiert und dem Bundesgesetzgeber im Rahmen der Norm überlassen.¹⁸

Auch in der Systematik der Finanzverfassung wäre eine kommunale Autonomie bei der Einkommensteuer ein optimaler Mittelweg zwischen einer Trennung der Einnahmequellen und einem Steuerverbund. Das Zusammenspiel der Art. 104a ff. GG erfordert, dass primäre, von den Gemeinden auszuschöpfende Finanzquellen einerseits sowie sekundäre Finanzquellen d.h. bloße Weiterleitungen von Zuweisungen, Zuschüssen und Anteilen aus dem Steuerverbund andererseits etwa gleichmäßig zur Gemeindefinanzierung beitragen. Dies ist derzeit jedoch nicht der Fall. Auch werden nach den Verteilungsregelungen im Steuerverbund nicht immer diejenigen Quoten gefunden, die den Aufgaben und Pflichten der einzelnen Gemeinden angemessen sind. Hier kann mehr Eigenverantwortung der Gemeinden bei ihrer Einnahmgestaltung helfen.

4.2 Kommunale Selbstverwaltung und Finanzhoheit

Für eine echte kommunale Selbstverwaltung im Sinne von Art. 28 Abs. 2 GG erscheint es unumgänglich, die Gemeinden mit einer weiteren, autonom bestimmbaren und flexiblen Einnahmequelle als Zugang zur Besteuerung ihrer Wohnbevölkerung aus-

zustatten. Denn die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG – die Garantie der kommunalen Selbstverwaltung in ihrer Ausprägung als Gewährleistung der kommunalen Finanzautonomie sowie einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle mit Hebesatzrecht – sind mit dem jetzigen Kommunalfinanzsystem nur unzureichend erfüllt: Die Kommunen können bislang über die Grund- und die Gewerbesteuer nur 20–25% ihrer Einnahmen unmittelbar beeinflussen. Sie benötigen daher eine weitere aufkommensstarke Steuerquelle, deren Steuerhöhe sie eigenverantwortlich festlegen können. Nur so können sie selbstständig bestimmen, welche Einnahmen sie benötigen und diese flexibel an den sich wandelnden Finanzbedarf anpassen, nur so können sie aber auch für finanzielle Fehlentwicklungen verantwortlich gemacht werden. Zwar lässt sich aus Art. 28 Abs. 2 GG kein rechtliches Gebot entnehmen, die gemeindliche Finanzautonomie auszuweiten. Die Gemeinden bekämen aber neuen Gestaltungsspielraum. Das stärkt die Selbstverwaltung – was wiederum dringend erforderlich ist. Im Übrigen ist auch die Einkommensteuer als „wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle“ gemäß Art. 28. Abs. 2 S. 3, 2. Hs. GG anzusehen.

4.3 Äquivalenz und Leistungsfähigkeit

Wirtschaft und Bürger sollten bei der Finanzierung kommunaler Aufgaben gleichermaßen spürbar in Anspruch genommen werden. Nach dem Äquivalenzprinzip¹⁹ sollen zudem nach Möglichkeit die Profiteure und Nutzer staatlicher Leistungen zu ihrer Finanzierung herangezogen werden, wie es über Gebühren und Beiträge geschieht.

Im Steuerrecht findet dieser Grundsatz neben dem dominierenden Leistungsfähigkeitsprinzip, wonach vor allem die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Maßstab der steuerlichen Belastung sein sollte – mit Ausnahme der Kommunalfinzen – so gut wie keinen Raum. Dem Grundgedanken einer weit gefassten Äquivalenz folgend ist bei der Gestaltung des kommunalen Steuersystems jedoch zu beachten, dass die Infrastruktur der Gemeinden einerseits von Unternehmen, andererseits aber auch von der Gesamtheit der Einwohner genutzt wird. Entsprechend muss auch die Wohnbevölkerung von den Kommunen direkt steuerlich in Anspruch genommen werden können. Dies sollte „merklich“ geschehen, um Selbstverwaltung, also eine Aktivierung der Beteiligten für ihre eigenen Angelegenheiten durch Transparenz, Sensibilisierung für die Finanzierung des Gemeinwesens und damit letztendlich Demokratie zu unterstützen. Da-

¹⁸ Schulte (2014), S. 118 ff. m.w.N.

¹⁹ Zum Äquivalenzprinzip bzw. Nutzenprinzip statt vieler Hansjürgens (2001) sowie Hey (2011), S. 133 (134 ff.).

für spricht auch der Grundsatz der institutionellen Kongruenz: Zahler und Nutzer einer öffentlichen Leistung sollten mit stimmberechtigter Bevölkerung übereinstimmen.

Die Kommunen nehmen ohnehin in der Regel solche Aufgaben wahr, die „nah beim Bürger“ liegen und sich damit vergleichsweise konkret zuordnen lassen. Der Grundsatz des Äquivalenz- oder Nutzenprinzips bzw. des Interessenausgleichs kommt damit bei kommunalen Steuern neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip in einem weiten Sinn zur Geltung.

Die Aussagen des steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips müssen parallel berücksichtigt werden. Dies könnte über einen proportionalen sowie durch einen progressiven Tarif²⁰ erreicht werden, da beide Alternativen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen – wenn auch in unterschiedlichem Umfang – berücksichtigen.²¹

4.4 Interkommunaler Wettbewerb und räumliche Streuung

Der durch eine Gemeindeautonomie bei der Einkommensteuer entstehende interkommunale Wettbewerb um niedrige Steuersätze und gute Infrastruktur setzt unbestritten positive Anreize. Er kann damit Motor für die Qualität des Standortes Deutschland sein. Gleichzeitig kann – bei entsprechender Ausgestaltung – das Interessenband zwischen Kommunen, Wohnbevölkerung und örtlicher Wirtschaft gestärkt werden, indem die Beziehung zwischen politischen Entscheidungen, kommunalen Leistungen und ihrem Finanzier intensiviert wird.

Unterschiedliche Steuersatzgestaltungen in einzelnen Gemeinden können zu einer unterschiedlichen Höhe der Steuerbelastung und der Steuereinnahmen und damit letztlich zu einer

unterschiedlichen Intensität der öffentlichen Aufgabenerfüllung führen. Das bisherige System wirkt hier aufgrund der flächendeckend gleichen Steuerhöhe und der entsprechenden Verteilungs- und Finanzausgleichsmechanismen im Steuerverbund stabilisierend – aber damit eben auch so nivellierend, dass Verantwortlichkeiten verwischt werden.

Das Ziel einer weitgehenden Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse im Bundesgebiet ist im Blick zu behalten und mit der Autonomie der Länder und Gemeinden in Einklang zu bringen. Dabei kann diese Autonomie auch als Korrektiv dienen: Denn das vermeintliche „Idealbild“ eines annähernd gleich hohen Pro-Kopf-Aufkommens der Steuer setzt ausgewogene räumliche Strukturen voraus, die faktisch nicht bestehen.

Im Ergebnis hängt die Intensität der räumlichen Streuung einer „dezentralen Einkommensteuer“ insbesondere von ihrer Ausgestaltung ab: Wird auf einen progressiven Tarif verzichtet, ggf. die Bemessungsgrundlage gekappt und/oder nur ein bestimmter Korridor für den Hebesatz festgelegt, kann eine räumliche Streuung deutlich reduziert werden, sodass die positiven Aspekte des Steuerwettbewerbs deutlich überwiegen.

4.5 Zusammenfassendes Ergebnis

Eine Gemeindeautonomie hinsichtlich des kommunalen Einkommensteueranteils wäre nicht nur verfassungsrechtlich realisierbar, sondern auch unter Berücksichtigung der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie, der Systematik der Finanzverfassung und des Äquivalenz- wie des Leistungsfähigkeitsprinzips steuerpolitisch ein entscheidender Schritt zu einer Stärkung der Gemeinden und ihrer Finanzhoheit und würde zu mehr Transparenz im Finanzgefüge beitragen.

20 Bei einem proportionalen Steuertarif ist der Steuersatz ein feststehender Prozentsatz (etwa bei der Körperschaftsteuer oder der Gewerbesteuer). Die steuerliche Belastung ist damit in absoluter Hinsicht bei höheren Erträgen größer, in relativer Hinsicht ist sie identisch.

Bei einem progressiven Steuertarif steigt der Steuersatz indes mit der Höhe der Erträge (so etwa bei der Einkommensteuer). Die steuerliche Belastung ist damit bei höheren Erträgen nicht nur in absoluter, sondern auch in relativer Hinsicht größer.

21 Statt vieler *Tipke* (2000), S. 403, 480.

5 Steuerautonomie der Länder

5.1 Vorgaben der Finanzverfassung

Anders als das Hebesatzrecht der Gemeinden, welches die Finanzverfassung bereits vorsieht, ist eine Länderautonomie bei der Einkommensteuer nicht ausdrücklich im Grundgesetz angelegt. Das bedeutet jedoch nicht, dass sie verfassungsrechtlich unzulässig wäre. Es stellt sich die Frage, ob eine Autonomie der Länder bei der Einkommensteuer – wie für die Gemeinden in Form eines Hebesatzrechtes gemäß Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG – ausdrücklich verfassungsrechtlich verankert werden muss. Denn der Bund kann im Rahmen seiner konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz für die Einkommensteuer nach Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG Raum für eine Länderautonomie lassen, indem er für diesen Bereich von seiner Kompetenz keinen Gebrauch macht und damit die Gesetzgebungskompetenz für etwaige Hebe- oder Zuschlagsätze gemäß Art. 72 Abs. 1 GG bei den Ländern belässt. Alternativ kann er die Festsetzung von Zuschlagsätzen in Ausübung seiner Kompetenz ausdrücklich auf die Länder delegieren.²²

5.2 Finanzhoheit der Länder

Aus Art. 28 Abs. 1 GG folgt, dass die Länder ihr Eigenleben innerhalb der vom Bund gesetzten Normativbestimmungen frei gestalten können. Solange keine bundesverfassungsrechtliche Vorschrift eingreift, sind die Länder in ihrer Eigenständigkeit und Eigenstaatlichkeit unberührt.²³ Entsprechend steht ihnen auch eine eigene Finanzhoheit zu. Die Ausgabenverantwortung findet in Art. 104a Abs. 1 GG ihre verfassungsrechtliche Fundierung.

Hinsichtlich der Einnahmenverantwortung erfährt die Finanzautonomie der Länder bislang indes erhebliche Einschränkungen: Die Gesamteinnahmen der Länder (einschließlich Extrahaushalte)

lagen im Jahr 2013 bei rund 329 Mrd. €; davon waren 244 Mrd. € Steuereinnahmen. Nur knapp 16 Mrd. € davon, also nur 4,8% der Gesamteinnahmen, entfallen auf die reinen Landessteuern, von denen die Länder faktisch wiederum nur die Grunderwerbsteuer selbst beeinflussen können.²⁴ Bei den „großen“ Einnahmepositionen, insbesondere dem Länderanteil an der Umsatz-, der Einkommen- und der Körperschaftsteuer sowie sonstigen Ertragsteuern haben die Länder nur ein eingeschränktes Mitspracherecht über den Bundesrat. Sie befinden sich damit in dem Dilemma, für ihre Ausgaben auf Basis der ihnen zugewiesenen wie der freiwilligen Aufgaben selbst verantwortlich zu sein, gleichzeitig gemäß Art. 143d Abs. 1 S. 3 i.V.m. Art. 109 Abs. 3 S. 5, S. 1 GG bis zum Jahr 2020 nach der Schuldenregel des Grundgesetzes einen strukturell ausgeglichenen Haushalt aufweisen zu müssen²⁵, aber kaum eigene Einnahmen generieren zu können.²⁶ Faktisch kann die Landespolitik damit keine neuen Aufgaben, die mit größeren Ausgaben einhergehen, beschließen, da ihr die Möglichkeit der Finanzierung verwehrt bleibt.

Eine Autonomie der Länder bei der Einkommensteuer wäre hier ein wesentlicher und gleichzeitig vergleichsweise einfach zu realisierender Lösungsansatz.

5.3 Wettbewerb zwischen den Ländern

Auch der föderale Wettbewerb würde durch eine Autonomie der Länder bei der Einkommensteuer Aufwind erfahren. Der Steuersatz wäre eine zusätzliche Stellschraube, mit der die Länder Anreize für die Ansiedlung von Unternehmen und Einwohnern setzen könnten. Gleichzeitig bestünde eine direkte Verbindung zwischen Einnahmen- und Ausgabenverantwortung, sodass die Ergebnisse einer fiskalisch erfolgreichen Landespolitik unmittelbar für den Bürger spürbar wären. Letztlich wird damit der Einfluss des Wählers auf den Landeshaushalt größer und die Demokratie gestärkt.

²² Zu diesem Komplex ausführlich *Feld / Kube* (2013), S. 49 ff., m.w.N. So führt das Bundesverfassungsgericht aus: „Eine Aussparung der Bundeskompetenz zugunsten der Länder ist im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung des Bundes zulässig [...] Gerade im Bereich der konkurrierenden Gesetzgebung ist der Regelungsvorbehalt zugunsten des Landesgesetzgebers ein übliches Mittel der Gesetzgebungstechnik [...]“ (BVerfGE 35, 65 (73 f.)).

Wird das Erfordernis einer expliziten verfassungsrechtlichen Verankerung dennoch bejaht, bleibt die rechtlich mögliche aber politisch schwierige Möglichkeit einer entsprechenden Änderung der Finanzverfassung. Möglich wäre etwa, in Art. 106 Abs. 3 GG einen zusätzlichen, mit Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG vergleichbaren Satz einzufügen. Dies ist vor dem Kontext zu sehen, dass die Finanzverfassung – anders etwa als die zuvor zitierte Garantie der kommunalen Selbstverwaltung und anders als die Grundrechte – lediglich Ausdruck von Verfassungsprinzipien ist, aber kein Prinzip an sich. (Vgl. auch *Hey* (2002), S. 314 (317) m. Verweis auf *Tipke* (1993), S. 1088 ff., insbes. 1093 ff.). Der Ordnungsrahmen der Finanzverfassung enthält eigene, die bundesstaatliche Struktur prägende Wertungsentscheidungen – er könnte jedoch in einzelnen Punkten angepasst werden, ohne dass diese Grundaussagen verschieben. Erforderlich dazu ist die verfassungsändernde Mehrheit des Art. 79 Abs. 2 GG, also die Zustimmung von zwei Dritteln der Mitglieder des Bundestages und zwei Dritteln der Stimmen des Bundesrates.

²³ Statt vieler *Scholz*, in: Maunz / Dürig, Grundgesetz – Kommentar, 70. EL 2013, Art. 28 Rn. 2.

²⁴ Statistisches Bundesamt (2014).

²⁵ Diese Regelung beinhaltet für sämtliche Länder – auch für die nicht in Art 143d Abs. 2 GG aufgeführten – einen abstrakt verbindlichen Abbaupfad. Die Länder sind somit schon jetzt verpflichtet, ihre Haushalte so aufzustellen, dass sie spätestens 2020 das Ziel einer „strukturellen Null“ erreichen. Vgl. a. *Schlief / Schulte* (2013), S. 125 (129 f.).

²⁶ Siehe auch *Feld / Kube* (2013), S. 18, 28 f.

5.4 Zusammenfassendes Ergebnis

Anders als für den Gemeindeanteil in Art. 106 Abs. 5 S. 3 ist eine Länderautonomie bei der Einkommensteuer im Grundgesetz bislang nicht verankert. Dennoch hat der Bund im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz die Möglichkeit, den Ländern die Kompetenz für die Festlegung von Zu- oder Abschlägen zu belassen.

Es ist überdies von Vorteil, den Ländern eine solche Autonomie einzuräumen. Denn die Optionen für eine – dringend erforderliche – Stärkung der Eigenverantwortlichkeit bei der Einnahmenerzielung in den Ländern sind rar gesät. Die Einkommensteuer ist dabei der beste Ansatzpunkt, um die Bürgerinnen und Bürger eines Landes spürbar an den Kosten für die öffentliche Aufgabenerfüllung zu beteiligen. Aus diesen Gründen ist eine Länderautonomie bei der Einkommensteuer in den letzten Jahren weiter in den Vordergrund der politischen Debatte gerückt.²⁷

6 Ausgestaltung der „dezentralen Einkommensteuer“

6.1 Grundlegende Überlegungen

Bei der konkreten Ausgestaltung der reformierten „dezentralen Einkommensteuer“ sind verschiedene Alternativen zur bisherigen Rechtslage – einer faktisch schlichten Weiterleitung eines Anteils am Einkommensteueraufkommen an die Gemeinden und Länder – denkbar. Sämtliche dieser Alternativen sehen vor, dass lediglich die bestehenden Anteile an der Einkommensteuer – 42,5% Bundesanteil, 42,5% Länderanteil und 15% Gemeindeanteil – möglichst belastungsneutral weiterentwickelt werden sollen. Es soll weder eine neue Steuer mit zusätzlichen Belastungen eingeführt, noch einer Gebietskörperschaft ihr Steueranteil gekürzt oder gar gestrichen werden.

Im Sinne von mehr Transparenz und Fühlbarkeit für den Steuerpflichtigen ist in einem ersten Schritt ein gesonderter Ausweis der Anteile von Bund, Ländern und Gemeinden auf dem Einkommensteuerbescheid vorzunehmen. In einem zweiten Schritt könnte dann ein Hebesatzrecht zugunsten von Ländern und Gemeinden eingeräumt werden.

Der Begriff des „Hebesatzrechtes“, wie es in Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG für die Gemeinden bereits vorgesehen ist, verschafft dem Bundesgesetzgeber einen weiten Spielraum.²⁸ Vorgabe ist nur, dass er die Regelungen zur Ermittlung eines Steuermessbetrags als Bemessungsgrundlage einheitlich festzulegen hat; jedes Land und jede Kommune kann dann einen eigenen Hebesatz als Steuersatz festlegen, aus dessen Anwendung sich die

konkrete Steuerlast ergibt. Dabei wäre ein einheitlicher, proportionaler Hebesatz ebenso möglich wie eine progressive Ausgestaltung. Der Unterschied zur bestehenden Steuer liegt also lediglich darin, dass die Bestimmung des Steuersatzes bzw. des Tarifverlaufs nicht auch von Seiten des Bundesgesetzgebers, sondern individuell von der einzelnen Gebietskörperschaft festgelegt wird.

Der Steuermessbetrag sollte dabei an der bisherigen (Bundes-)Einkommensteuer anknüpfen, um den zusätzlichen administrativen Aufwand zu minimieren. In Betracht kommen die Summe oder der Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG), das Einkommen (§ 2 Abs. 4 EStG) oder das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 EStG), ebenso die tarifliche oder festzusetzende Einkommensteuerschuld (§ 2 Abs. 6 EStG). Je nach Anknüpfungspunkt könnte diese Bemessungsgrundlage über Freibeträge oder Beitragsbemessungsgrenzen ebenso wie über eine Kappung und weitere Modalitäten des Tarifs für die Kommunen und/oder Länder aber noch modifiziert werden. Dabei sind die vorgenannten Kriterien, insbesondere die Administrierbarkeit, Vereinfachung und Handhabbarkeit, aber auch die steuer- und verfassungsrechtliche Systematik sowie finanzwissenschaftliche Überlegungen zu berücksichtigen.

Die denkbaren Alternativen zur bisherigen Rechtslage sind also vielfältiger Natur, die Grenzen zwischen den einzelnen Ausgestaltungsmöglichkeiten fließend. Allen Varianten ist jedoch gemein, dass sie den Ländern und Kommunen erweiterte Regelungs- und Mitsprachebefugnisse bei der Einkommensteuer zugestehen. Auch würde der Anteil des Bundes in seiner bishe-

²⁷ Siehe etwa aus der Wissenschaft *Feld / Kube* (2013), und die entsprechende politische Forderung der FDP-Fraktionen in den Landtagen von Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, FAZ v. 23.11.2012, <http://www.faz.net/aktuell/politik/inland/laenderfinanz-ausgleich-fdp-fuer-geringere-einkommenssteuer-11969570.html>; aus der Politik die Forderung des Ministerpräsidenten von Baden-Württemberg, Kretschmann, Badische Zeitung vom 23.10.2013, <http://www.badische-zeitung.de/suedwest-1/kretschmann-will-an-die-finanzen-ran--76410027.html>.

²⁸ Zu Einzelheiten *Schulte* (2014), S. 118 ff. m.w.N.

rigen Form ebenso wie die bisherige Aufteilung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden (42,5% / 42,5% / 15%) nicht berührt.

Damit die Länder und insbesondere die Gemeinden auch die Früchte ihrer Steuerpolitik ernten können, ist jedoch erforderlich, die bisherigen nivellierenden Verteilungsregelungen im Steuerverbund – insbesondere bei der Verteilung zwischen den Gemeinden – durch eine trennscharfe Aufteilung des Einkommensteueraufkommens nach der Steuerleistung der jeweiligen Wohnbevölkerung zu ersetzen und so eine Entflechtung herbeizuführen.

6.2 Konkrete materiell-rechtliche Ausgestaltung

Die „dezentrale Einkommensteuer“ mit Länder- und Gemeindeautonomie ist in mehreren Ausgestaltungsvarianten denkbar und bietet einen breiten Gestaltungsspielraum für den Gesetzgeber. Dabei sind verschiedene Aspekte wie Praktikabilität, Transparenz, Umsetzbarkeit, Systematik und finanzwissenschaftliche Erkenntnisse gegeneinander abzuwägen.

Sowohl für den Länder- als auch den Gemeindeanteil gilt, dass das Steuersubjekt entsprechend § 1 Abs. 1 S. 1 EStG natürliche Personen, Steuerobjekt die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten sein sollten. Eine eigenständige Ermittlung der Bemessungsgrundlage dürfte wegen der damit verbundenen Umstände nicht in Betracht kommen. Im Übrigen erscheint sachgerecht, bei den Überlegungen zwischen Ländern und Kommunen zu differenzieren:

6.2.1 Ausgestaltung des Länderanteils

Hinsichtlich des Länderanteils ist die praktikabelste und auch systematisch wenig kritikwürdige Variante, den Ländern ein prozentuales Zu- oder Abschlagsrecht²⁹ auf ihren Anteil an der abschließend berechneten, festzusetzenden Einkommensteuerschuld nach § 2 Abs. 6 EStG einzuräumen. Denn in jeder anderen Konstellation müssten sämtliche Tarifmerkmale der Einkommensteuer gesondert sowohl für die Länder als auch für die Gemeinden geregelt werden, was größeren administrativen Aufwand mit sich bringen dürfte.

Dabei soll jedes Bundesland seinen – nach den bisherigen Maßstäben (vgl. 2.2) ermittelten – Einkommensteueranteil für seinen Bereich durch Zu- oder Abschläge modifizieren können.

Sämtliche Anrechnungen, Abzugsbeträge etc., die das Einkommensteuerrecht vorsieht, wären damit auch im Länderanteil enthalten; die Anknüpfung an die bisherige Einkommensteuer wäre entsprechend so eng wie möglich.

Bei einem Zuschlag von 0% würde sich an der Verteilung nach der geltenden Rechtslage nichts ändern; bei einem Zuschlag von 20% würde sich die Steuerlast des Einzelnen um 8,5% (nicht: 8,5 Prozentpunkte!) erhöhen, bei einem Abschlag von 20% um 8,5% verringern.³⁰ Die Mehreinnahmen durch einen Zuschlag bzw. Mindereinnahmen durch einen Abschlag würden ausschließlich dem Land zugerechnet.

Entsprechend wäre dem Länderanteil auch nach wie vor der progressive Tarif der bisherigen Einkommensteuer inhärent. Dies wäre unter Verteilungsaspekten auch folgerichtig. Für die Berechnung der Kirchensteuer und des (ggf. zukünftig in die Einkommensteuer zu integrierenden) Solidaritätszuschlages als Zuschlagsteuern nach § 51a EStG dürfte kein Zu- oder Abschlag zugrunde gelegt werden, sodass sich auch hier keine Änderung ergeben würde.

6.2.2 Ausgestaltung des Gemeindeanteils

Die Prämisse bei der Einnahmenautonomie der Gemeinden ist eine andere: Soll durch eine Gemeindeautonomie die unmittelbare Beziehung zwischen Steuerbürger und kommunaler Gebietskörperschaft gestärkt werden, spricht unter systematischen Gesichtspunkten einiges dafür, die Gemeindeeinkommensteuer etwas mehr von der „staatlichen“ Einkommensteuer von Bund und Ländern zu entkoppeln.³¹

In einer ersten Alternative könnte die Gemeindeeinkommensteuer losgelöst von der staatlichen Einkommensteuerschuld erhoben werden. Als Bemessungsgrundlage würde sich das zu versteuernde Einkommen nach § 2 Abs. 5 EStG anbieten. Damit wäre nicht nur eine Parallele zur staatlichen Steuer hergestellt, sondern auch ein proportionaler Tarifverlauf möglich: Bei einem proportionalen kommunalen Steuersatz wäre die räumliche Streuung bei unterschiedlichen Durchschnittseinkünften in den einzelnen Gemeinden deutlich geringer als bei einem die Unterschiede verstärkenden progressiven Tarif.

Innerhalb der Einkommensteuer müsste damit – auf einheitlicher Bemessungsgrundlage – zwischen einem „kommunalen“ und einem „staatlichen“ Tarif unterschieden werden. Der bisherige Steuertarif würde entsprechend „aufgespalten“. Das bedeutet, dass der staatliche Steuersatz bei proportionalem kommunalen

²⁹ Die Terminologie insbesondere bzgl. der Begriffe „Hebesatz“ und „Zuschlag“ und ihrer Bedeutung ist in der einschlägigen steuerrechtlichen Fachliteratur und den Reformvorschlägen wenig kohärent (vgl. dazu nur *Otten* (2005), S. 126 ff. mit entsprechenden Nachweisen).

In dieser Publikation ist ein Steuerzu- bzw. Steuerabschlag als der Spezialfall des Hebesatzrechtes zu verstehen, dessen Bemessungsgrundlage bzw. Messbetrag eine abschließend festgesetzte Steuer ist.

³⁰ Die 8,5% ergeben sich, indem 20% vom Länderanteil von 42,5% ermittelt werden.

³¹ So statt vieler auch *Mössner*, in: *Lang/Eilfort* (2013), S. 433 f.

Tarifverlauf bei proportionalem Gemeindeanteil

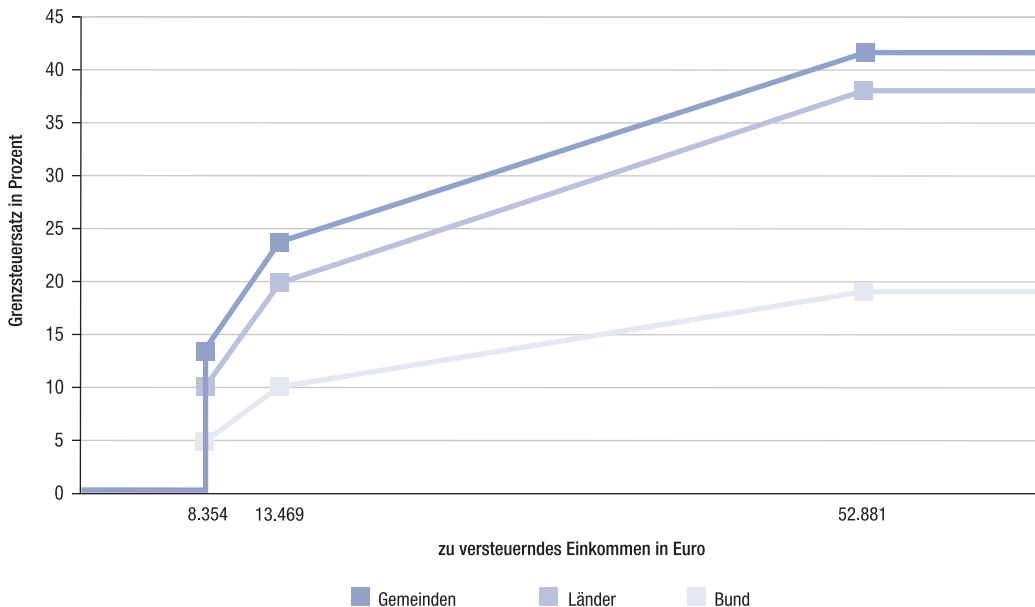


Abbildung 3:
Tarifverlauf bei
proportionalem
Gemeindeanteil

Quelle:
Eigene Berechnung

Tarif linear um etwa vier Prozentpunkte³² gesenkt werden müsste, sodass der Eingangssteuersatz entsprechend statt bisher 14% (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG) nunmehr 10% betragen würde. Der reguläre Spitzensteuersatz würde von 42% (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG) auf 38% sinken, der Tarif der sogenannten Reichensteuer von 45% (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 5 EStG) auf 41%.³³ Der Steuersatz der Gemeinde läge dann zunächst bei etwa 4% und könnte dann entsprechend erhöht und gesenkt werden. Die Progression als elementare sozialstaatliche Komponente würde damit faktisch nicht verringert, sondern lediglich auf den Anteil von Bund und Ländern ausgelagert, bei dem sie dann entsprechend „verdichtet“ gelten würde.

Eine Loslösung von der „staatlichen“ Einkommensteuer hätte den Vorteil, dass nicht nur der Tarif, sondern auch die Bemessungsgrundlage kommunale Belange berücksichtigen könnte. Der Grundfreibetrag, der Familienleistungsausgleich, das Ehe-

gattensplitting sowie zusätzliche Altersvorsorge sollten auch bei der „kommunalen Einkommensteuer“ berücksichtigt werden. Die beim Familienleistungsausgleich nach §§ 31, 32 EStG und der „Riester-Förderung“ nach § 10a EStG erforderliche Günstigerprüfung sollte dabei vollumfänglich auf die staatliche Steuer ausgelagert werden. Im Gegenzug wäre der Kinderfreibetrag bzw. der Sonderausgabenabzug – ähnlich wie bei der Kirchensteuer und dem Solidaritätszuschlag – stets bei der kommunalen Steuer zu berücksichtigen. Einige andere Tarifmerkmale der Einkommensteuer, wie die Abzüge für Parteispenden oder für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen, sollten indes bei der kommunalen Steuer keine Berücksichtigung finden. Denn diese Steuerermäßigungen beruhen nicht auf systematischen Überlegungen, sondern stellen rein politische Wertungsentscheidungen dar, deren fiskalische Konsequenz nicht den Kommunen aufgebürdet werden sollte.

³² Die Absenkung des Tarifs muss in Höhe des bisherigen Anteils der Gemeinden an der Einkommensteuer von 15% (vgl. oben, 2.1) erfolgen. Wird die „kommunale Einkommensteuer“ mit einem proportionalen Tarif erhoben, würde eine relative Absenkung des Tarifs um 15% zwar eine Aufkommensneutralität gewährleisten, aber gegen das Kriterium der Belastungsneutralität verstoßen: Die Gesamtbelastung von kommunaler und staatlicher Einkommensteuer würde im unteren Tarifverlauf zunehmen, im oberen Tarifverlauf abnehmen. Entsprechend kommt hier nur eine in absoluter Hinsicht gleichmäßige Absenkung des Tarifs der staatlichen Einkommensteuer in Betracht. Das würde dazu führen, dass der Anteil der kommunalen Einkommensteuer an der Gesamt-Einkommensteuer im unteren Einkommensbereich deutlich höher ist als im oberen Einkommensbereich, was zwischen einkommensstarken und einkommensschwachen Gemeinden ausgleichend wirken würde; im Durchschnitt müsste er aber dem bisherigen Anteil von 15% entsprechen, um Aufkommensneutralität zu gewährleisten. Modellrechnungen der Stiftung Marktwirtschaft folgend kommt dazu eine Absenkung um vier Prozentpunkte in Betracht (vgl. Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), (2006), S. 16 f.).

³³ Es müssten jedoch auch weitere, außerordentliche Einkommensteuersätze entsprechend gesenkt werden, wenn die jeweiligen Einkünfte in die Bemessungsgrundlage der kommunalen Steuer einfließen und somit die Senkung des Steuertarifs der staatlichen Steuer durch die Erhebung der „kommunalen Einkommensteuer“ in etwa kompensiert wird. Der Katalog des § 32a Abs. 1 S. 2 EStG nennt hier die §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c EStG. Zudem sind Pauschsteuersätze bei der Lohnsteuer zu bedenken. Darauf soll hier im Einzelnen nicht eingegangen werden.

Tarifverlauf bei progressivem Gemeindeanteil

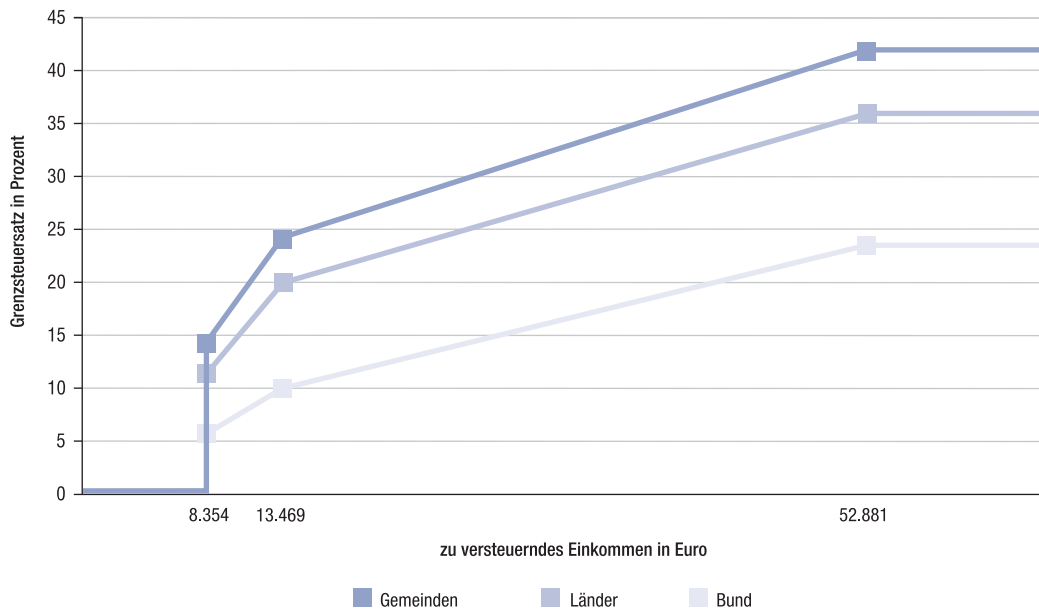


Abbildung 4:
Tarifverlauf bei
progressivem
Gemeindeanteil

Quelle:
Eigene Berechnung

Die Gewerbesteuer müsste jedoch aus systematischen Gründen weiterhin – wie derzeit in § 35 EStG vorgesehen – auch auf die „kommunale Einkommensteuer“ anrechenbar sein, sofern sie nicht durch eine rechtsformneutrale kommunale Unternehmenssteuer ersetzt wird. Aus systematischer Sicht wäre der Verzicht der Anwendung des § 35 EStG sowie im Gegenzug eine Herausrechnung der gewerblichen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage des Gemeindeanteils zwar eine interessante Alternative. Allerdings würde diese „kommunale Einkommensteuer“ zu weit von der staatlichen Einkommensteuer abkoppeln, was systematisch wie administrativ problematisch wäre; auch sind die Aufkommenswirkungen unklar.³⁴

Diese Ausgestaltungsvariante ist systematisch schlüssig und flexibel, jedoch sehr komplex, und aus Vereinfachungsaspekten und Administrierbarkeitsgesichtspunkten sehr weitgehend. Dies gilt erst Recht, wenn gleichzeitig mit der Gemeindeautonomie auch die zuvor vorgeschlagene Länderautonomie realisiert wird. Eine in diesem Kontext im Ergebnis vorzugswürdige Alternative ist die Ausgestaltung als Zuschlag auf die Steuerschuld, der bereits ein progressiver Tarif inhärent ist. Dies mag, nimmt man lediglich die räumliche Streuung, das Äquivalenzprinzip und die höhere Konjunkturreaktivität³⁵ in den Blick, gegenüber der ersten

Variante zwar systematisch nicht optimal sein. Bei einer Gesamtbetrachtung, wäre ein solcher Steuerzuschlag jedoch zu bevorzugen, um eine einfach umsetzbare, transparente und praktikable Reform zu erreichen.

Ausgestaltet wie der unter 6.2.1 erörterte Länderzuschlag wäre der Gemeindezuschlag deutlich einfacher zu administrieren und entsprechend mit erheblich weniger Aufwand verbunden. Zudem entfielen die Ermittlung einer zweiten steuerlichen Bemessungsgrundlage; es bliebe bei der bisherigen, einheitlichen Einkommensteuer. Die „dezentrale Einkommensteuer“ würde damit für Länder und Kommunen parallel laufen. Sämtliche Bestandteile des Einkommensteuertarifs wären in den Anteilen von Bund, Ländern und Kommunen enthalten. Auch könnte dem erwarteten Gegenargument vorgebeugt werden, ein proportionaler Tarifverlauf in den Kommunen wäre sozial unverträglich, weil Gutverdiener in steuerstarken Gemeinden gegenüber Geringverdienern in steuerschwachen Kommunen nicht entlastet werden dürften.

Ein Zuschlagsrecht auch beim kommunalen Einkommensteueranteil ist damit im Kontext einer Reform, die auch die Länderautonomie einschließt, die praktikabelste, aus Vereinfachungsgründen vorzugswürdige und damit am besten um- und durchsetzbare Lösung.

³⁴ Zu Einzelheiten und bzgl. der materiell-rechtlichen Ausgestaltung einer „kommunalen Einkommensteuer“ vgl. statt vieler ausführlich *Schulte* (2014), S. 187 ff. m.w.N.
³⁵ Unter Konjunkturreaktivität versteht man die Anfälligkeit des Steueraufkommens bzgl. konjunktureller Schwankungen.

7 Zerlegung der neuen Einkommensteuer auf die Länder und Kommunen

Der Länderanteil an der Einkommensteuer sollte – wie bisher – nach dem Wohnsitz verteilt werden. Dies entspricht der Natur der Einkommensteuer als Steuer, deren Subjekt natürliche Personen sind. Eine anteilige Verteilung nach Betriebsstätten – insbesondere bei gewerblichen Einkünften – wäre auch eine Alternative. Insbesondere wenn die Gewerbesteuer und damit auch ihre Anrechnung auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG entfallen würde.

Für den Anteil der Gemeinden gilt Gleiches: Er sollte – sofern keine Änderungen im weiteren Kommunalsteuersystem erfolgen

– streng nach dem Wohnsitzprinzip verteilt werden. Mögliche Probleme hinsichtlich der räumlichen Streuung können weitgehend durch entsprechende Mechanismen der Ausgestaltung vermieden werden; denkbar wäre etwa, das Hebe- bzw. Zuschlagsrecht nur bis zu einer gewissen Höhe der Bemessungsgrundlage bzw. der Steuerschuld anzuwenden und für darüber hinausgehende Werte einen pauschalierten Satz zugrunde zu legen. So könnten Verwerfungen bei Spitzenverdienern verringert werden. Im Übrigen bleibt eine gewisse Streuung gewolltes Ziel und notwendiges Ergebnis des intendierten Steuerwettbewerbs.

8 Administrierbarkeit der neuen Einkommensteuer

Die Administrierbarkeit der „neuen Einkommensteuer“ steht ihrer Umsetzung keinesfalls entgegen. Zwar bleibt einzuräumen, dass eine Autonomie der Länder und Gemeinden bei der Einkommensteuer zwangsläufig zu einem gewissen Mehraufwand hinsichtlich der Administrierbarkeit führt – teilweise für den Steuerpflichtigen, in jedem Fall aber für die Finanzverwaltung. Auf der Gegenseite würden aber zumindest die komplizierten Verteilmechanismen des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer entfallen. Zudem lassen sich die wesentlichen Probleme aufgrund der zunehmenden Digitalisierung der Datenverarbeitung in der Steuerverwaltung kompensieren. So zeigt etwa das Beispiel der Schweiz, dass eine Einkommensteuer mit kommunalen, kantonalen und Bundessteuersätzen administrierbar sein kann.³⁶

Die enge Anknüpfung an die staatliche Einkommensteuer würde ferner Synergien schaffen: Die sachliche Zuständigkeit hinsichtlich Steuerfestsetzung, Zahlung und Rechtsbehelfsverfahren liegt bei den Finanzämtern, die örtliche Zuständigkeit richtet sich nach §§ 8, 17 ff. AO. Gesetzlicher Regelfall ist die Erhebung im Veranlagungsverfahren, Vorauszahlungen sind – ggf. unter Verwendung pauschalierter Zuschlagsätze – dabei problemlos möglich. Dabei sollte der Steuerpflichtige einen einheitlichen Steuerbescheid für die gesamtstaatliche „dezentrale Einkommensteuer“ von Bund, Ländern und Gemeinden bekommen, der den jeweiligen Zu- bzw. Abschlag des Bundeslandes und der Wohnsitzgemeinde gesondert ausweist.

Die Einführung der „dezentralen Einkommensteuer“ ist schließlich grundsätzlich und unabhängig von ihrer konkreten Ausgestaltung bei einem im Übrigen in seinen wesentlichen Zügen nicht geänderten Steuersystem möglich. Eine Reform wäre

entsprechend als gesondert abgrenzbarer und weitgehend unabhängiger Teilbereich einer umfassenden Steuerreform isoliert umsetzbar. Eine Änderung, die ausschließlich auf den Einkommensteueranteil von Bund und Ländern zielt, würde aber nur einige der Probleme des bundesstaatlichen Finanzausgleichs wie kommunalen Einnahmensystemen beheben können. Insbesondere mit Blick auf die Gewerbesteuer ist eine umfassende Reform angebracht.

8.1 Sonderfall: Lohnsteuer

Häufigster Fall der Einkommensteuererhebung ist der Quellenabzug bei der Lohnsteuer. Auch diese Erhebungsform ließe sich mit einem Ab- oder Zuschlagsrecht der Länder und Gemeinden vereinbaren. Seit Einführung der Elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM, § 39e EStG) werden die für die Lohnsteuererhebung erforderlichen Daten beim Bundeszentralamt für Steuern elektronisch gespeichert; der Arbeitgeber, der die steuerliche Identifikationsnummer (IdNr.) des Arbeitnehmers kennt, kann diese dann zur Berechnung der abzuführenden Steuer elektronisch abrufen, vgl. § 39e Abs. 4 EStG.

Entsprechend könnte auch der Gemeindegemeinschaftsschlüssel sowie der Ab- oder Zuschlagsatz der Wohnsitzgemeinde des Arbeitnehmers elektronisch hinterlegt und vom Arbeitgeber mit den anderen Merkmalen abgerufen werden; ebenso der Länderschlüssel mit entsprechendem Ab- oder Zuschlagsatz. Der Arbeitgeber müsste dann entsprechend für jeden Steuerpflichtigen die ab-

³⁶ Das Schweizer System ist dabei teilweise sogar komplexer als die hier vorgeschlagene Länder- und Gemeindeautonomie; so können die Kantone etwa nicht nur die Steuersatzgestaltung, sondern auch Freibeträge und Abzugstatbestände individuell festlegen. Entsprechend ist die Steuererhebung des Bundes weitgehend von der kantonalen Erhebung auch administrativ getrennt; die Gemeindesteuer ist indes ähnlich einem Zuschlag auf die kantonale Steuer konzipiert.

zuführende Einkommensteuer auf Basis des jeweiligen Lohns und unter Zugrundelegung der verschiedenen Ab- bzw. Zuschlagsätze individuell berechnen. Die Vorgaben des § 39b EStG wären entsprechend auch für den Länder- bzw. Gemeindeanteil zu berücksichtigen. Die „dezentrale Einkommensteuer“ würde dann – ähnlich wie die Kirchensteuer – zusammen mit der staatlichen Einkommensteuer an das Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Abs. 1 Nr. 1 EStG) abgeführt, welches dann den kommunalen Anteil an die Wohnsitzgemeinde und den Länderanteil ggf. an das Bundesland weiterleitet. Da es möglich erscheint, dass bei vielen Steuerpflichtigen im Nachhinein keine Veranlagung erfolgt, kann für die Kirchensteuer und den Solidaritätszuschlag eine Regelung wie in § 51a Abs. 2a EStG gelten.

Diese Verwaltung erfordert unbestritten einen gewissen Mehraufwand, dürfte jedoch aufgrund der elektronischen Durchführung einfach realisierbar sein.

8.2 Sonderfall: Abgeltungsteuer

Lediglich im Rahmen der Abgeltungsteuer sind Abstriche aufgrund der (bislang) fehlenden verwaltungstechnischen Umsetzbarkeit zu machen. Bereits im Rahmen des Steuerabzugs ist die Berücksichtigung der Ab- bzw. Zuschlagsätze der Länder und Gemeinden kaum realisierbar: Die vom Schuldner der Kapitalerträge einbehaltene Abgeltungsteuer wird an die Finanzbehörden weitergeleitet. Die Finanzbehörden haben zwar die Möglichkeit, über an das Bundeszentralamt für Steuern gemeldete Daten sowie die von den Banken ausgestellten Bescheinigungen die Abgeltungsteuer dem einzelnen Steuerpflichtigen zuzuordnen – die Abführung der Steuer erfolgt jedoch pauschal und anonymisiert.

Theoretisch könnte in Erwägung gezogen werden, auch hier die Abführung ähnlich wie die der Kirchensteuer zu gestalten: Die Kirchensteuer wird zusammen mit der Abgeltungsteuer einge-

zogen, getrennt von ihr gebucht und, zwar pauschal und anonym, aber spezifisch als Kirchensteuer deklariert und trennscharf aufgeteilt nach den jeweiligen Religionsgemeinschaften an die Finanzbehörden weiter geleitet, welche diese dann an die Kirchen überweisen. Bei der „dezentralen Einkommensteuer“ müssten die Banken dann letztlich jedoch für jede einzelne Gemeinde und jedes Bundesland die einbehaltene Steuer gesondert buchen und schließlich an die Kommunen und Länder – ggf. mit einem Umweg über die Finanzbehörden – weiterleiten. Dies mag bei regionalen Sparkassen oder Genossenschaftsbanken mit lokal begrenztem Kundenkreis womöglich noch denkbar sein – bei Großbanken ist der administrative Mehraufwand indes wohl nicht handhabbar.

Als Alternative wäre denkbar, die Ab- und Zuschlagsätze der Länder und Gemeinden unberücksichtigt zu lassen und den jeweiligen Anteil der Abgeltungsteuer – vergleichbar mit der geltenden Rechtslage – nach einem zu bestimmenden Schlüssel auf die einzelnen Länder und Gemeinden zu verteilen. Dieser könnte sich nach dem Schlüssel zur Verteilung des Umsatztsteueraufkommens richten. Werden die Kapitaleinkünfte im Rahmen der Veranlagung dem individuellen Steuersatz unterworfen, könnte hingegen die „dezentrale Einkommensteuer“ berücksichtigt werden.

Eine sachgerechtere Lösung ist bei der Abgeltungsteuer nicht in Sicht. Eventuell kann die zunehmende computergestützte Verwaltung hier Vereinfachungen bringen. Allerdings könnte die Zeit das Problem lösen: Die Abgeltungsteuer könnte sich, sobald dies aufgrund der Fortentwicklung des automatischen Informationsaustausches möglich ist, auf mittlere Sicht als Auslaufmodell erweisen, zumal steuerpolitisch zunehmend eine Diskussion um eine Privilegierung der Einkünfte aus Kapitalvermögen geführt wird. Eine Rückkehr zu einer synthetischen Einkommensbesteuerung wäre nicht nur in systematischer Hinsicht zur begrüßen, sondern würde vorgenannte Problematik der Berücksichtigung der Länder- und Gemeindezuschläge ebenso lösen können.

9 Fazit

Die „dezentrale Einkommensteuer“ – eine Weiterentwicklung des Einkommensteuerrechts hin zu einer autonomen Festlegung der jeweiligen steuerlichen Belastung ihrer Wohnbevölkerung und damit auch der Höhe des eigenen Aufkommens durch die Länder und Kommunen – wäre ein idealer Weg, die Einnahmeautonomie und damit die finanzielle Eigenverantwortung der Gemeinden und Länder zu stärken. So kann ihnen auch in Zeiten fiskalischer Engpässe eine kraftvolle Betätigung ermöglicht werden. Gleichzeitig werden auch die Bürgerinnen und Bürger für das Zusammenspiel von Aufgaben, Ausgaben und Einnahmen der öffentlichen Hand sensibilisiert und damit in ihrer demokratischen Mitbestimmung gestärkt.

Nach rechtlichen, steuersystematischen, ökonomischen wie politischen Kriterien würde eine solche „dezentrale Einkommensteuer“ den Anforderungen an das Finanzausgleichssystem insbesondere mit Blick auf eine Förderung der Eigenverantwortung besser Rechnung tragen als die derzeitigen Regelungen. Die verfassungsrechtlichen Vorgaben, insbesondere in Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG, lassen eine Gemeindeautonomie bereits zu; für eine Länderautonomie bleibt ebenfalls im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes Raum.

Der Zugang der Länder und Gemeinden zur Einkommensbesteuerung ihrer Wohnbevölkerung sollte sich aus Praktikabilitätsgründen eng an die bisherige, „staatliche“ Einkommensteuer des Bundes anlehnen und daher als einfaches Zu-

bzw. Abschlagsrecht auf die festzusetzende, nach bisherigem Recht berechnete Einkommensteuerschuld ausgestaltet sein, sodass sämtliche Hinzurechnungen, Freibeträge, Ermäßigungen etc. bereits enthalten wären. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer wären auf Basis pauschalierter Sätze zu berechnen.

Die Verteilung der „dezentralen Einkommensteuer“ sollte sich ausschließlich nach dem Wohnsitzprinzip richten. Bedenken bezüglich der Administrierbarkeit und den möglichen räumlichen Auswirkungen können bei einer solchen Ausgestaltung weitgehend ausgeräumt werden. Die „dezentrale Einkommensteuer“ sollte ausschließlich durch die Finanzbehörden verwaltet werden. Angesichts der Einführung der Elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale wäre auch eine Erhebung im Quellenabzugsverfahren bei der Lohnsteuer problemlos; lediglich bei der Abgeltungsteuer müsste mit Pauschalierungen oder einer Ausnahmeregelung gearbeitet werden.

Die Einführung einer Autonomie der Länder und Gemeinden an der Einkommensteuer in Form eines Zu- und Abschlagsrechtes ist somit nicht nur eine wesentliche, wichtige Etappe auf dem Weg zu einem den Anforderungen genügenden Kommunalfinanz- und Finanzausgleichssystem, sondern auch ein praktikabler und realisierbarer Schritt hin zu mehr Transparenz, Beteiligung und Gerechtigkeit in der Selbstverwaltung der Kommunen und der Finanzautonomie der Länder.

Literatur

- Elsner, Hermann** (1979), Das Gemeindefinanzsystem. Geschichte, Ideen, Grundlagen, Köln 1979.
- Feld, Lars P. / Kube, Hanno / Schnellenbach, Jan** (2013), Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs, 2013.
- Hansjürgens, Bernd** (2001), Äquivalenzprinzip und Staatsfinanzierung, Berlin 2001.
- Henneke, Hans-Günter** (Hrsg.) (2008), Kommunen in den Föderalismusreformen I und II. Professorengespräch des Deutschen Landkreistages am 4./5. März 2008 im Kreis Segeberg, Stuttgart 2008.
- Hensel, Albert** (1926), Der Finanzausgleich. Zu dem Artikel von Staatssekretär Prof. Dr. Johannes Popitz im Handwörterbuch der Staatswissenschaften 4. Aufl. (Band 3 Seite 1017–1042), in: *StuW* 1926, S. 878–886.
- Hey, Johanna** (2011), Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung, in: Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2011, S. 133.
- Hey, Johanna** (2007), Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen, in: Bundesstaat und Europäische Union zwischen Konflikt und Kooperation, *WVDStRL*, Bd. 66, Berlin 2007, S. 277.
- Hey, Johanna** (2002), Kommunale Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zugleich ein Beitrag zur Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Ausgestaltung kommunaler Steuern, in: *StuW* 2002, S. 314.
- Hidien, Jürgen W.** (2009), Kommentar zum Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzreformgesetz – GFRG), 2009, in: Das Deutsche Bundesrecht. Systematische Sammlung der Gesetze und Verordnungen mit Erläuterungen, Band VII E, 15, Loseblattsammlung, Baden-Baden.
- Hidien, Jürgen W.** (1999), Rechtsprobleme des Gemeindefinanzanteils an der Einkommensteuer, in: *ZKF* 1999, S. 270–273.
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler** (Hrsg.) (2002), Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Heft 94, Wiesbaden 2002.
- Kirchhof, Paul** (2002), Die Reform der kommunalen Finanzausstattung, in: *NJW* 2002, S. 1549.
- Lang, Joachim / Eilfort, Michael** (2013), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern. Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, München 2013.
- Maunz, Theodor / Dürig, Günter** (Begr.) (2013): Grundgesetz. Kommentar, 7 Bände, Loseblattsammlung, München, Stand: 70. EL 2013.
- Otten, Geelke** (2005), Die Grundmodelle der Alternativen zur Gewerbesteuer: Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz und Europarecht, Aachen 2005.
- Sachs, Michael** (Hrsg.) (2011), Grundgesetz. Kommentar, 6. Auflage, München 2011.
- Schaden, Michael** (1997), Warum eigentlich tragen die Gemeinden die Lasten der Steuervergünstigungen des Einkommensteuerrechts?, in: *Der Gemeindehaushalt* 1997, S. 205–208.
- Schlieff, Ludger / Schulte, Bernd** (2013), Anmerkungen zur innerstaatlichen Umsetzung des Fiskalvertrages, *ZG* 2013, S. 125.
- Schulte, Bernd** (2014), Kommunale Einkommensbesteuerung, Berlin 2014.
- Statistisches Bundesamt** (2014), Fachserie 14, Reihe 4, Finanzen und Steuern – Steuerhaushalt 2013, Wiesbaden 2014.
- Stiftung Marktwirtschaft** (Hrsg.) (2006), Kommission Steuergesetzbuch, Bericht der AG Kommunalsteuern, Berlin 2006.
- Tipke, Klaus** (2000), Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Auflage 2000.
- Tipke, Klaus** (1993), Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993, Köln.
- Waldhoff, Christian** (2007), Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen, in: Bundesstaat und Europäische Union zwischen Konflikt und Kooperation, *WVDStRL* Bd. 66, Berlin 2007, S. 216.
- Weiß, Wolfgang** (2001), Finanzverfassung und kommunale Einnahmen, insbesondere aus der Einkommen- und Umsatzsteuer, Teil I, in: *ZKF* 2001, S. 26 / S. 52.
- Zimmermann, Horst** (2009), Kommunalfinanzen. Eine Einführung in die finanzwissenschaftliche Analyse der kommunalen Finanzwirtschaft, 2. Aufl., Berlin 2009.

Executive Summary

Die Finanzbeziehungen zwischen den staatlichen Ebenen brauchen eine neue Ordnung – hin zu mehr Entflechtung, mehr Transparenz und mehr Eigenverantwortung. Die Einkommensteuer bietet einen Ansatzpunkt, diese Ziele voranzutreiben. Als Gemeinschaftsteuer von Bund, Ländern und Gemeinden lässt sich an ihr exemplarisch verdeutlichen, welche Reformschritte notwendig sind.

Der offene Ausweis der Anteile von Bund, Land und Gemeinde auf dem Steuerbescheid ermöglicht in einem ersten Schritt auch für den Steuerpflichtigen ein erhöhtes Maß an Transparenz. Sodann kann den Ländern und Gemeinden ein Zu- und Abschlagsrecht eingeräumt werden. Auf diese Weise erhalten Länder und Gemeinden die dringend erforderliche Autonomie, um eigenverantwortlich Projekte initiieren und finanzieren zu können. Es werden nicht nur Selbstverwaltung und Finanzautonomie, sondern auch die Mitbestimmungsmöglichkeit des Steuerbürgers gestärkt, da er über seine Wahlentscheidung auf die Steuerpolitik Einfluss nehmen kann. Letztlich erfährt die Demokratie damit eine Aufwertung.

Eine solche „dezentrale Einkommensteuer“ ist in zahlreichen Varianten ausgestaltbar. Häufig ist die aus steuersystematischen oder finanzwissenschaftlichen Gesichtspunkten

„richtige“ Form nicht diejenige, die gleichzeitig auch die praktikabelste, am einfachsten zu realisierende oder mit Blick auf die Steuerbelastung „sozial gerechteste“ ist. Angesichts der Schwierigkeiten umfassender Strukturreformen ist hier der Durchsetzbarkeit und der Vereinfachung stets der Vorzug zu geben.

Danach sollte die „dezentrale Einkommensteuer“ als Zu- und Abschlag auf die wie bisher berechnete und zwischen Bund, Ländern und Kommunen aufgeteilte individuell festzusetzende Einkommensteuerschuld konzipiert sein. Die Länder und Gemeinden können ihren, streng nach der Einkommensteuerleistung ihrer Wohnbevölkerung bemessenen Einkommensteueranteil, der quantitativ auch ihrem bisherigen Anteil am Steueraufkommen entspricht, somit für ihren Bereich erhöhen oder mindern. Entsprechend steigt oder verringert sich auch die steuerliche Belastung ihrer Wohnbevölkerung.

Die so entstehende räumliche Streuung sowie der erforderliche administrative Mehraufwand hindert die Umsetzung dieser Reform nicht. Vielmehr ist der Wettbewerb zwischen den Gebietskörperschaften gewolltes Ziel einer Reform, die angesichts des technischen Fortschrittes in der Finanzverwaltung administrativ problemlos umzusetzen ist.