

Ergänzungsbericht

des Arbeitskreises "Administrierbarkeit" vom 07.10.2010

für die 3. Sitzung der Arbeitsgruppe "Kommunalsteuern"

1	Auftrag des Arbeitskreises	3
2	Vermeidung der Einnahmeausfälle des Prüfmodells.....	4
2.1	Familienleistungsausgleich	4
2.1.1	Existenzminimum von Kindern	4
2.1.2	Problem und Prüfauftrag	5
2.1.3	Kommunales Kindergeld	5
2.1.3.1	Vorüberlegungen.....	5
2.1.3.2	Vorschlagsbeschreibung	6
2.1.3.3	Auswirkungen auf die Finanzverteilung	7
2.1.4	Günstigerprüfung	7
2.1.4.1	Gemeinsame Günstigerprüfung für Einkommensteuer und Kommunalzuschlag	8
2.1.4.2	Einführung einer zweiten Günstigerprüfung beim Familienleistungsausgleich	9
2.1.5	Administrierbarkeit	10
2.1.6	Lastentragung	11
2.2	Riesterförderung	12
2.3	Solidaritätzuschlag	12
2.3.1	Problem und Prüfauftrag	12
2.3.2	Kommunalzuschlag als Bemessungsgrundlage für den Solidaritätzuschlag	12
2.3.2.1	Allgemeines.....	12
2.3.2.2	Rechtliche Aspekte	13
2.3.3	Anpassung der Zuschlagsätze oder der Bemessungsgrundlage	13
2.3.4	„Folgeproblematik“ bei der Kirchensteuer	14
2.4	Weitere Einnahmeausfälle durch das Prüfmodell.....	14
3	Vermeidung von interkommunalen Aufkommensverschiebungen.....	15
3.1	Problem und Prüfauftrag	15
3.2	Aufteilungsmodell.....	15
3.3	Anrechnungsmodell	20
3.4	Aufteilung der Bemessungsgrundlage bei Personenunternehmen	25
3.5	Behandlung von Selbständigen und Land- und Forstwirten	26
3.6	Administrierbarkeitsprüfung der Modelle	27
3.6.1	Grundsätzliches	27
3.6.2	Durchführung auf Unternehmens-/Gesellschaftsebene	28
3.6.3	Mehrere Betriebstätten.....	29
3.6.4	Behandlung beim Unternehmer/Gesellschafter.....	30
3.6.5	Berücksichtigung von Änderungen.....	31
3.6.6	Zusammenwirken mit anderen Vorschriften	32

4	Vermeidung von Ausweichreaktionen	32
4.1	Gespaltener Hebesatz	32
4.1.1	Problem und Prüfauftrag	32
4.1.2	Grundsätzliche Beurteilung	33
4.1.3	Anwendung des gespaltenen Hebesatzes	33
4.1.3.1	Natürliche Personen.....	33
4.1.3.2	Körperschaften.....	34
4.2	Einbeziehung beschränkt Steuerpflichtiger	34
4.2.1	Problem und Prüfauftrag	34
4.2.2	Vorüberlegungen.....	35
4.2.3	Zuständigkeitsregeln der AO.....	35
4.2.4	Normierter Zuschlag.....	36
4.2.5	Besonderheiten	36

1 Auftrag des Arbeitskreises

Der Arbeitskreis Administrierbarkeit hat von der Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“ den Auftrag erhalten, Vorschläge für die Zukunft der Gewerbesteuer hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf Verwaltungsabläufe bei der öffentlichen Verwaltung und bei den Steuerpflichtigen zu prüfen. Zudem soll eine Abschätzung des Bürokratieaufwands vorgenommen werden.

Wesentlicher Untersuchungsgegenstand des Zwischenberichts für die Sitzung der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern am 17.06.2010 war das sog. „Prüfmodell“ als Ersatz für die heutige Gewerbesteuer. Es beruht auf dem von der Bundesregierung erteilten Arbeitsauftrag an die Gemeindefinanzkommission, nach dem der vollständige Ersatz der Gewerbesteuer durch einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatzrecht und einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer geprüft werden soll.

Die Arbeitsgruppe Kommunalsteuern hat in ihrer Sitzung am 17.06.2010 Änderungen an diesem Modell angeregt, die in ihrem Zwischenbericht vom 01.07.2010 enthalten sind und die die Gemeindefinanzkommission in ihrer Sitzung am 08.07.2010 aufgegriffen hat. Danach soll das Prüfmodell insbesondere unter folgenden Aspekten weiterentwickelt werden:

- Vermeidung der festgestellten Einnahmeausfälle durch systemimmanente Sicherstellung der Aufkommensneutralität (keine Entlastung der Einkommensteuerzahler und der Unternehmen), z. B. durch Überprüfung der bisher vom Arbeitskreis Administrierbarkeit vorgesehenen Behandlung des Familienleistungsausgleichs und der Altersvorsorgezulage hinsichtlich des Kommunalzuschlags.
- Vermeidung von erheblichen Aufkommensverschiebungen zu Lasten der Betriebstättenkommunen und zugunsten der Wohnsitzkommunen und mittelbar hiermit zusammenhängender denkbarer Wohnsitzverlagerungen, z. B. durch Einräumung der Heberechtigung der Betriebstättenkommune auf die Einkommensteuer auf Gewinneinkünfte.
- Vermeidung von Ausweichreaktionen durch tatsächliche oder gestalterische Wohnsitzverlegungen auch ins Ausland, z. B. durch Zulassung eines gespaltenen Hebesatzrechtes auf Steuern auf Gewinneinkünfte einerseits und übrige Einkünfte andererseits sowie Einbeziehung beschränkt Steuerpflichtiger in den Kommunalzuschlag.

Nachfolgend werden mögliche Lösungsansätze, die der Arbeitskreis Administrierbarkeit entwickelt hat, dargestellt und hinsichtlich ihrer Umsetzungsfähigkeit und des damit verbundenen Aufwandes untersucht. Mögliche Übergangsprobleme waren nicht Gegenstand der Untersuchung.

Über die vorstehenden Bereiche hinaus hat die Arbeitsgruppe Kommunalsteuern weitere Prüf- und Arbeitsaufträge erteilt, die im Wesentlichen in die Zuständigkeit des Arbeitskreises Quantifizierung fallen. Dazu gehören Veränderungen beim Verteilungsschlüssel für den Umsatzsteueranteil der Kommunen, die Ermittlung von Auswirkungen für den kommunalen Finanzausgleich und im Länderfinanzausgleich sowie die Quantifizierung des Reformmodells der kommunalen Spitzenverbände.

Weiterhin soll geprüft werden, ob Module des Modells der Stiftung Marktwirtschaft berücksichtigt werden können. Dabei geht es insbesondere darum, ob im Prüfmodell an Stelle der Zuweisung eines zusätzlichen Umsatzsteueranteils an die Kommunen diese eine Zuweisung am örtlichen Lohnsteueraufkommen erhalten können. Auch diese Frage ist vorrangig aus quantitativer Sicht zu beantworten.

Soweit im Folgenden (finanz-)verfassungsrechtliche und europarechtliche Aspekte angesprochen werden, wird darauf hingewiesen, dass diese vom Arbeitskreis Administrierbarkeit nicht abschließend geprüft worden sind.

2 Vermeidung der Einnahmeausfälle des Prüfmodells

2.1 Familienleistungsausgleich

2.1.1 Existenzminimum von Kindern

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts muss das Existenzminimum von Kindern steuerfrei gestellt werden. Dabei muss auch der Bedarf für Betreuung, Erziehung und Ausbildung eines Kindes berücksichtigt werden. Die Höhe dieses Betrags ist zuletzt mit dem Existenzminimumbericht 2009 ermittelt und in Höhe von insgesamt 6.024 € festgestellt worden. Die weitere Anhebung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 EStG auf 7.008 € ab 2010 erfolgte als ein Element der weiteren Entlastung von Familien mit Kindern. Allerdings werden sich aller Voraussicht nach beim Existenzminimum von Kindern Änderungen durch die verfassungsrechtlich notwendige Neufestlegung der Regelsätze im Sozialrecht ergeben. Soweit es danach zu einer Anhebung der Regelsätze kommt, würde auch das steuerlich mindestens zu berücksichtigende Existenzminimum steigen. Absehbar werden die sozialhilferechtlichen Anpassungen keine weitere Erhöhung der Kinderfreibeträge über das ab 2010 geltende Niveau hinaus erforderlich machen.

Die steuerliche Freistellung des Existenzminimums von Kindern im unteren und mittleren Einkommensbereich wird im geltenden Recht bereits durch das Kindergeld gewährleistet. Um die vom Bundesverfassungsgericht vorgeschriebene Freistellung des Existenzminimums von Kindern auch bei Beziehern höherer Einkommen vollumfänglich sicherzustellen, wird im Rahmen

des Familienleistungsausgleichs im geltenden Recht eine Vergleichsrechnung (Günstigerprüfung) zwischen dem Kindergeld und der steuerlichen Entlastung durch die Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen durchgeführt und die ggf. erforderliche zusätzliche Entlastung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung gewährt.

Weil das Kindergeld aus dem Lohnsteueraufkommen gezahlt wird, sind die Gemeinden bisher sowohl daran als auch an den Entlastungswirkungen durch die Kinderfreibeträge über den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer in Höhe von 15 % finanziell beteiligt.

2.1.2 Problem und Prüfauftrag

Im Prüfmodell wäre nach der bisherigen Untersuchung in den Arbeitskreisen als Folge des Wegfalls des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer auch die Beteiligung der Kommunen am Kindergeld entfallen und das Kindergeld ausschließlich von Bund und Ländern getragen worden.

Die notwendige Steuerfreistellung des Existenzminimums von Kindern beim Kommunalzuschlag sollte im Prüfmodell durch die generelle Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gewährleistet werden (wie beim Solidaritätszuschlag und der Kirchensteuer). Zu weiteren Einzelheiten vgl. unter 2.6.2 des Zwischenberichts.

Bei Familien, bei denen der Familienleistungsausgleich bislang ausschließlich über das Kindergeld erfolgte, käme es bei dem vorgeschlagenen Verfahren zu einer zusätzlichen Entlastung beim Kommunalzuschlag. Wie die Berechnungen des Arbeitskreises Quantifizierung ergeben haben, führt dies zu Steuermindereinnahmen in einer Größenordnung von 3 Mrd. €¹ jährlich.

Der Arbeitskreis Administrierbarkeit hat folgende Möglichkeiten für eine aufkommensneutrale Lösung für den Familienleistungsausgleich beim Kommunalzuschlag untersucht.

2.1.3 Kommunales Kindergeld

2.1.3.1 Vorüberlegungen

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist das Existenzminimum eines Kindes steuerfrei zu stellen. Zukünftig müsste es im Ergebnis auch "kommunalzuschlagfrei" gestellt werden.

¹Unter Berücksichtigung von gegenläufigen Tarifeffekten verringert sich der Ausfall auf rd. 2,25 Mrd. €.

Wird – abweichend vom Prüfmodell in seiner Ausgangsform – auf die generelle Berücksichtigung des Kinderfreibetrags beim Kommunalzuschlag verzichtet und stattdessen bei geringen und mittleren Einkommen in Folge des Ergebnisses der Günstigerprüfung die Freistellung des Existenzminimums ausschließlich über das Kindergeld bewirkt, stellt sich zunächst die Frage, ob die Kommunen entsprechend der heutigen Finanzverfassungsrechtslage dann auch an den Ausgaben für das Kindergeld beteiligt werden müssen.

Die Beteiligung der Kommunen folgt heute daraus, dass das Kindergeld aus dem Lohnsteueraufkommen bestritten wird, das Bund, Ländern und Kommunen anteilig zusteht. Künftig würde das Einkommensteueraufkommen dagegen nur noch zwischen Bund und Ländern verteilt. Ohne gesonderte Regelung wären die Kommunen nicht mehr an den Kindergeldkosten, sondern nur noch an den Kosten der Gewährung der Kinderfreibeträge beteiligt.

Es erscheint fraglich, ob die Freistellung des Existenzminimums beim Kommunalzuschlag im unteren und mittleren Einkommensbereich durch ein Kindergeld geschehen kann, das ausschließlich von Bund und Ländern gewährt wird. Es müsste deshalb geprüft und bewertet werden, ob es zulässig wäre, das steuerrechtliche Kindergeld in der Form umzuwidmen, dass es sowohl einen Ausgleich für die Einkommensteuer als auch für den Kommunalzuschlag bietet.

Darüber hinaus ist nicht abschließend geklärt, ob es finanzverfassungsrechtlich ein Gebot gibt, durchgängig alle drei Ebenen (Bund, Länder und Kommunen) an den Kosten des Familienleistungsausgleichs zu beteiligen.

2.1.3.2 Vorschlagsbeschreibung

Beide Probleme stellen sich nicht, wenn eine einfachgesetzliche Regelung geschaffen wird, welche die Kommunen auch künftig an den Kosten des Kindergeldes beteiligt.

Eine solche kommunale Beteiligung könnte in der Einführung eines „kommunalen Kindergeldes“ bestehen. Zwar sind die kommunalen Anteile bereits heute im Kindergeld immanent enthalten. Ein „kommunales Kindergeld“ müsste aber durch grundlegende Neuregelungen gesetzlich ausgestaltet werden. Die bisherigen Regelungen beschränken sich auf das „Bund-Länder-Kindergeld“. Für das kommunale Kindergeld sind insbesondere Höhe, Anspruchsberechtigte, Leistungsverpflichtete und administrative Umsetzung zu regeln. Insoweit müsste auch geprüft werden, ob die heute zuständigen Familienkassen als Bundesbehörden auch das Kommunalkindergeld verwalten können oder ob insoweit eine anderweitige Verwaltungslösung geschaffen werden muss.

Bei einer kommunalen Beteiligung in Höhe von 15 % ergeben sich folgende Beträge:

	Aktuelles Kindergeld (in €)		Aktueller Kommunalanteil (15 %) = kommunales Kindergeld (in €)	
	monatlich	jährlich	monatlich	jährlich
1. Kind	184	2.208	27,60	331,20
2. Kind	184	2.208	27,60	331,20
3. Kind	190	2.280	28,50	342,00
ab 4. Kind	215	2.580	32,25	387,00

2.1.3.3 Auswirkungen auf die Finanzverteilung

Das kommunale Kindergeld wird von der jeweiligen Wohnsitzgemeinde der Eltern (bzw. der Kinderfreibetragsberechtigten) getragen. Es würde deshalb regelmäßig zu einer abweichenden Lastenverteilung gegenüber dem geltenden Recht kommen, insbesondere weil Kommunen, in denen überdurchschnittlich viele Anspruchsberechtigte wohnen, künftig entsprechend höhere finanzielle Belastungen hinnehmen müssten. Die Gesamtausgaben aller Kommunen würden weiterhin dem geltenden Anteil des aus dem Lohnsteueraufkommen geleisteten Kindergeldes entsprechen. Die ergänzenden Regelungen zur Herstellung der vorgesehenen Lastentragung beim Familienleistungsausgleich in Höhe von 74 % durch den Bund und 26 % durch Länder und Kommunen könnten weitgehend unverändert beibehalten werden.

Allerdings ergäbe sich im Prüfmodell – im Vergleich zu seiner bisherigen Ausgestaltung – ein höherer kommunaler Ausgleichsbedarf (z.B. durch einen höheren Kommunalanteil an der Umsatzsteuer) in Milliardenhöhe im Zuge des Wegfalls der Gewerbesteuer, weil die Städte und Gemeinden weiterhin an den Kindergeldausgaben beteiligt wären. Dieser zusätzliche Ausgleich wird bei Bund und Ländern kompensiert durch den Wegfall der vollständigen Übernahme der Kindergeldkosten im ursprünglichen Prüfmodell.

2.1.4 Günstigerprüfung

Unabhängig von der Frage, ob die Kommunen am Kindergeld zu beteiligen sind, reicht es in seiner derzeitigen Gesamthöhe von 184 € bis 215 € monatlich bei höheren Einkommen nicht vollständig zur Steuerfreistellung des Existenzminimums einschließlich des Zusatzbedarfs für Betreuung, Erziehung und Ausbildung aus. Deshalb muss die steuerliche Berücksichtigung des vollen Existenzminimums beim Kommunalzuschlag bei Besserverdienern durch die Gewährung steuerlicher Freibeträge erfolgen. Dazu kommen mehrere Lösungen in Betracht.

2.1.4.1 Gemeinsame Günstigerprüfung für Einkommensteuer und Kommunalzuschlag

Die notwendige Vergleichsrechnung zwischen insgesamt gewährtem Kindergeld und der steuerlichen Entlastung aufgrund der Kinderfreibeträge könnte unter Einbezug des Kommunalzuschlags erfolgen. Die Vergleichsrechnung ist nach geltendem Recht für jedes Kind gesondert durchzuführen.

Ob der Kinderfreibetrag im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer und zum Kommunalzuschlag zu gewähren ist (und das Kindergeld zurückzuzahlen ist) oder ob kein Freibetrag abzuziehen ist (und es bei der Kindergeldauszahlung bleibt), entscheidet sich nach dem Gesamtergebnis aus folgender Differenzberechnung:

(Einkommensteuer + Kommunalzuschlag auf zu versteuerndes Einkommen ohne Kinderfreibetrag)

./. (Einkommensteuer + Kommunalzuschlag auf zu versteuerndes Einkommen nach Kinderfreibetrag)

- Ist die steuerliche Entlastung aus Einkommensteuer und Kommunalzuschlag höher als das Kindergeld, kommt es bei der Einkommensteuerveranlagung zum Abzug des Kinderfreibetrags; die sich hiernach ergebende (tarifliche) Einkommensteuer ist Bemessungsgrundlage für den Kommunalzuschlag, und das ausbezahlte Kindergeld ist zurückzuzahlen.
- Ist die o. a. Entlastung niedriger als das Kindergeld, unterbleibt bei der Einkommensteuerveranlagung der Abzug des Kinderfreibetrags; die sich hiernach ergebende (tarifliche) Einkommensteuer ist Bemessungsgrundlage für den Kommunalzuschlag, und das ausbezahlte Kindergeld verbleibt dem Steuerpflichtigen.

Beispiel 1 zur gemeinsamen Günstigerprüfung ohne kommunales Kindergeld:

Ehepaar mit einem Kind und einem zu versteuernden Einkommen in 2010 von 80.000 €. Der Kinderfreibetrag einschließlich des Zusatzbedarfs für Betreuung, Erziehung und Ausbildung beträgt insgesamt 7.008 €. Es wird ein monatliches Kindergeld von 184 € gewährt

	Geltendes Recht	Gemeinsame Günstigerprüfung im Prüfmodell
Zu versteuerndes Einkommen ohne KFB	80.000	80.000
ESt darauf	18.014	(85%) 15.312
KomZ darauf (17,65 %)		2.702
ESt auf zvE nach KFB	15.540	(85%) 13.209
KomZ darauf (17,65 %)		2.331

ESt-Vorteil KFB	2.474	2.103
Vorteil KomZ durch KFB		371
Gesamtwirkung KFB		2.474
Vergleichsgröße Kindergeld	2.208	2.208
Die Günstigerprüfung im geltenden Recht führt ebenso wie die gemeinsame Günstigerprüfung im Prüfmodell zu dem Ergebnis, dass der Ansatz der Freibeträge günstiger ist. Das Kindergeld wird auf den Steuervorteil bei der Einkommensteuer angerechnet. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung wird das volle Kindergeld zurückgefordert, obwohl in die Vergleichsrechnung der Einkommensteuer nur ein Teilbetrag (85 %) eingeht. Ein solcher „Anrechnungsüberschuss“ entsteht systembedingt, weil eine Anrechnung auf den Kommunalzuschlag in dieser Lösungsvariante nicht vorgesehen ist. Im geltenden Recht wie in dieser Modellvariante erhält der Steuerpflichtige im Beispielsfall eine Gesamtentlastung von 2.474 €.		

2.1.4.2 Einführung einer zweiten Günstigerprüfung beim Familienleistungsausgleich

Insbesondere bei Einführung eines kommunalen Kindergeldes kommen getrennte Günstigerprüfungen hinsichtlich der Einkommensteuer und des Kommunalzuschlags in Betracht. In die einkommensteuerliche Günstigerprüfung würden dann nur noch 85 % des heutigen Kindergeldes einfließen. Wegen des Vergleichs mit dem auf 85 % abgesenkten Einkommensteuertarif bleibt der Schnittpunkt gegenüber dem heutigen Recht unverändert.

Beim Kommunalzuschlag könnte eine vollständige zweite Günstigerprüfung eingeführt werden. Hier würde die Wirkung der maßgebenden Kinderfreibeträge beim Kommunalzuschlag mit dem kommunalen Kindergeld (bzw. alternativ mit einem 15 %-igen Anteil des Kindergeldes) verglichen. Falls die Berücksichtigung der Kinderfreibeträge zu einer höheren Entlastung führt als das kommunale Kindergeld, erfolgt eine Anrechnung des kommunalen Kindergeldes auf den Kommunalzuschlag.

Beispiel 2 zur zweiten Günstigerprüfung mit kommunalem Kindergeld:

Ehepaar mit einem Kind und einem zu versteuernden Einkommen in 2010 von 80.000 €. Der Kinderfreibetrag einschließlich des Zusatzbedarfs für Betreuung, Erziehung und Ausbildung beträgt insgesamt 7.008 €. Es wird ein monatliches Kindergeld von 156,40 € sowie ein kommunales Kindergeld von 27,60 € gewährt.

	Geltendes Recht	Zweifache Günstigerprüfung im Prüfmodell
Zu versteuerndes Einkommen ohne KFB	80.000	80.000
ESt darauf	18.014	(85%) 15.312
KomZ darauf (17,65 %)		2.702
ESt auf zvE nach KFB	15.540	(85%) 13.209
KomZ darauf (17,65 %)		2.331
ESt-Vorteil KFB	2.474	2.103
Vergleichsgröße Kindergeld	2.208	1.877
Vorteil KomZ durch KFB		371
Vergleichsgröße kommunales Kindergeld		331
Die Günstigerprüfung im geltenden Recht führt ebenso wie die beiden Günstigerprüfungen im Prüfmodell zu dem Ergebnis, dass der Ansatz der Freibeträge günstiger ist. Das Kindergeld wird auf den Steuervorteil bei der Einkommensteuer angerechnet. Im Prüfmodell wird zusätzlich das kommunale Kindergeld auf den Freibetragsvorteil beim Kommunalzuschlag angerechnet. Im geltenden Recht wie in dieser Modellvariante erhält der Steuerpflichtige im Beispielsfall eine Gesamtentlastung von 2.474 €. Abweichungen in der Gesamtentlastung im Vergleich zum geltenden Recht ergeben sich, wenn der Kommunalzuschlagsatz nicht dem angenommenen Zuschlagssatz von 17,65 % entspricht.		

2.1.5 Administrierbarkeit

Die vom Arbeitskreis Administrierbarkeit bisher für das Prüfmodell vorgeschlagene Lösung hatte ihren Grund in der leichteren Handhabbarkeit für die Besteuerungspraxis.

Durch die generelle Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen beim Kommunalzuschlag könnte auf eine zusätzliche Günstigerprüfung bzw. auf eine Verkomplizierung der Günstigerprüfung verzichtet werden. Dies hat allerdings erhebliche Steuermindereinnahmen zur Folge (vgl. hierzu bereits unter 2.1.2).

Bei der gemeinsamen Günstigerprüfung muss vor der abschließenden Entscheidung, ob ein Freibetrag zum Abzug kommt, die hierfür notwendige Vergleichsrechnung unter Einbezug des Kommunalzuschlags durchgeführt werden. Hierbei ist die Höhe des insgesamt zu entrichtenden Kommunalzuschlags (jeweils in den Varianten mit und ohne Kinderfreibetrag bei der Ein-

kommensteuer) unter Ansatz der jeweils maßgebenden gemeindeindividuellen Hebesätze auf den jeweiligen kommunalen Anteil an der Bemessungsgrundlage zu ermitteln.

Bei dem Ansatz mit einer zweiten Günstigerprüfung muss für den Kommunalzuschlag mit seinen gemeindeindividuellen Zuschlagsätzen eine gesonderte Günstigerprüfung mit dem kommunalen Kindergeld bzw. einem Anteil des Kindergeldes durchgeführt werden.

Beide Verfahren sind nach Einschätzung des Arbeitskreises nur mit umfassender Automationsunterstützung grds. administrierbar. In weiten Teilen kann dabei auf die bereits bestehenden Strukturen des heutigen Familienleistungsausgleichs zurückgegriffen werden. Sie führen jedoch zu erheblichem Mehraufwand und verringern die Transparenz des ohnehin komplizierten Familienleistungsausgleichs weiter.

Alternativ könnten zur Vereinfachung pauschale Kommunalzuschläge beim Familienleistungsausgleich berücksichtigt werden. Dies führt jedoch dazu, dass die Freistellung des kindbedingten Existenzminimums nicht in allen Fällen gewährleistet wird. Diese Variante dürfte somit aus verfassungsrechtlicher Sicht bedenklich sein.

2.1.6 Lastentragung

Eine einheitliche Lastentragung durch die Gebietskörperschaften kann nur bei einer kommunalen Beteiligung am Kindergeld erreicht werden. Andernfalls hängt die Lastentragung (jeweilige Gemeinde oder Gesamtheit Bund/Länder) allein vom Ergebnis der Günstigerprüfung ab. Im obigen Beispiel 1 greift die Günstigerprüfung, so dass der Kinderfreibetrag volle Wirkung zu Lasten des Kommunalzuschlags entfaltet. Führt die Günstigerprüfung hingegen nicht zu einer über den Kindergeldbetrag hinausgehenden Entlastung, erfolgt keinerlei Beteiligung der Kommune am Familienleistungsausgleich. Im Grenzfall kann es deshalb auch dazu kommen, dass sich der Kommunalzuschlag für eine Gemeinde verringert, wenn sie ihren Hebesatz erhöht.

Bei Einführung eines kommunalen Kindergeldes sind die Kommunen hingegen in allen Fällen gleichmäßig an der Finanzierung des Familienleistungsausgleichs beteiligt. Die Aufspaltung würde jedoch zu einer weiteren erheblichen Verkomplizierung führen. Zudem könnte sich in Gemeinden mit hohen Hebesätzen der Förderanteil des Kindergeldes bei Familien mit unteren und mittleren Einkommen bzw. mit mehreren Kindern reduzieren, umgekehrt bei Gemeinden mit niedrigen Hebesätzen erhöhen. Darüber hinaus würde eine Aufspaltung des Kindergeldes dem Ziel der Bundesregierung einer Harmonisierung der familienpolitischen Leistungen zuwider laufen.

In allen vorgenannten Modellen würden jedoch – entsprechend dem Auftrag der Kommission – die mit dem ursprünglichen Prüfmodell verbundenen Entlastungswirkungen für einkommensteuerpflichtige Familien nicht eintreten und die dadurch verursachten Steuermindereinnahmen gegenüber dem geltenden Recht vermieden.

2.2 Riesterförderung

Bei der Riesterförderung entspricht die im Zwischenbericht des Arbeitskreises vom 02.06.2010 unter 2.6.3 bisher vorgeschlagene Lösung der Behandlung beim Familienleistungsausgleich. Auch hier treten dadurch Entlastungen und somit Steuermindereinnahmen ein, deren Größenordnung jedoch deutlich geringer ist. Falls dies als nicht hinnehmbar angesehen wird, könnte das Prüfmodell entsprechend der vorstehend zum Familienleistungsausgleich entwickelten Vorschläge angepasst werden. Auch hier würde es jedoch zu einer deutlichen Verkomplizierung und zu den beschriebenen Problemen bei der Lastentragung kommen.

2.3 Solidaritätszuschlag

2.3.1 Problem und Prüfauftrag

Nach dem bisherigen Prüfmodell kommt es zu einer Senkung des Einkommensteuertarifs über den gesamten Tarifverlauf um 15 % und zu einer Anhebung des Körperschaftsteuersatzes auf 24,29 %. Die sich hiernach ergebende tarifliche Einkommen- und Körperschaftsteuer ist Bemessungsgrundlage für den als Annexsteuer ausgestalteten Kommunalzuschlag. Diese Vorgehensweise führt beim Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuer zu einer Minderung an Aufkommen, da Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag insoweit die dann niedrigere Einkommensteuer ist. Daraus ergeben sich Entlastungswirkungen für natürliche Personen. Beim Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer entsteht der umgekehrte Effekt, der allerdings im bisherigen Prüfmodell volumenmäßig die Entlastungen nicht ausgleicht.

Entlastungen und Aufkommensminderungen sollen laut Auftrag der Kommission möglichst vermieden werden. Es ist deshalb zu prüfen, ob als Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag die Einkommen- und Körperschaftsteuer zuzüglich Kommunalzuschlag angesetzt werden kann.

2.3.2 Kommunalzuschlag als Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag

2.3.2.1 Allgemeines

Bezogen auf die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag (§ 3 SolzG) erscheint es technisch machbar, eine entsprechende Gesetzesanpassung vorzunehmen und diese administrativ umzusetzen.

Dabei ist folgerichtig eine derartige Gesetzesänderung nicht nur bezogen auf den Kommunalzuschlag auf die Einkommensteuer, sondern auch bezogen auf den Kommunalzuschlag auf die Körperschaftsteuer als Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag auszugestalten.

2.3.2.2 Rechtliche Aspekte

Vorgreiflich ist aber die Frage zu klären, ob ein Solidaritätszuschlag, dessen Bemessungsgrundlage die Einkommen- und Körperschaftsteuer zuzüglich Kommunalzuschlag ist, eine Abgabe im Sinne des geltenden Solidaritätszuschlaggesetzes wäre.

Nach dem Solidaritätszuschlaggesetz wird eine Ergänzungsabgabe nur zur Einkommen- und Körperschaftsteuer erhoben. Der Kommunalzuschlag im Sinne des Prüfmodells ist als Annexsteuer ausgestaltet, d.h. er ist eine gesonderte, den Kommunen zustehende Steuer. Diese müsste gesondert in Art. 106 Grundgesetz (GG) aufgeführt werden. Sie ist – auch hinsichtlich des Zuschlags zur Einkommensteuer – nicht von Art. 106 Abs. 5 GG gedeckt. In diesem Sinne müsste eine gesetzliche Normierung eines „neuen“ geänderten Solidaritätszuschlags erfolgen.

Ergänzend ist zu beachten, dass ein solcher neuartiger Solidaritätszuschlag keine Ergänzungsabgabe wäre, die von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gedeckt wäre. Hiernach steht die Ertragshoheit einer Ergänzungsabgabe auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer dem Bund zu. Soll eine Ergänzungsabgabe geschaffen werden, die auch auf den Kommunalzuschlag erhoben wird, ist Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG entsprechend zu ändern mit Folgewirkungen für das Solidaritätszuschlaggesetz. In diesem Zusammenhang ist dann auch die Frage zu klären, ob dem Bund überhaupt die Ertragshoheit für eine Ergänzungsabgabe zu einer Kommunalsteuer zustehen kann.

2.3.3 Anpassung der Zuschlagsätze oder der Bemessungsgrundlage

Um die vorstehende Neukonzeption des Solidaritätszuschlaggesetzes und die notwendige Grundgesetzänderung zu vermeiden, könnte alternativ der Zuschlagsatz von derzeit 5,5 % angepasst werden, damit die im bisherigen Prüfmodell dadurch verursachten Steuerminderungen nicht eintreten.

Falls aber kein gesonderter Solidaritätszuschlagssatz für Körperschaften und Einkommensteuerpflichtige erwogen werden sollte, würden sich Belastungsverschiebungen gegenüber dem geltenden Recht ergeben. Alternativ wäre es auch denkbar, die Bemessungsgrundlage pauschal zu modifizieren (bei der Einkommensteuer pauschale Erhöhung um 3/17, entsprechend bei der Körperschaftsteuer eine Verminderung um 9,29/24,29).

Im letzteren Fall würde sich die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag weiter als heute von den geltenden Grundsätzen der Ermittlung der Einkommensteuer abkoppeln. Eine derartige Abkopplung erscheint finanzverfassungsrechtlich möglich, betritt aber gleichwohl finanzverfassungsrechtliches Neuland.

2.3.4 „Folgeproblematik“ bei der Kirchensteuer

Durch die Senkung des Einkommensteuertarifs im Prüfmodell sinkt auch die Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer (sie wird regelmäßig nach § 51a EStG ermittelt). Bei Einbeziehung des Kommunalzuschlags in die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag wäre folgerichtig ebenfalls die Einkommensteuer zuzüglich Kommunalzuschlag als Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer zu normieren.

Eine Änderung des Grundgesetzes (Art. 140 GG in Verbindung mit Art. 137 Abs. 6 Weimarer Verfassung) wäre hierzu nicht notwendig. Da § 51a EStG und die Kirchensteuergesetze der Länder (vgl. z.B. § 4 KiStG NRW) die Erhebung der Kirchensteuer als Zuschlag zur Einkommensteuer vorgeben, wären jedoch bei einem Einbezug des Kommunalzuschlags § 51a EStG und die Landeskirchensteuergesetze (letztere durch die Landesparlamente) zu ändern.

Alternativ wären auch hier Anpassungen der Kirchensteuersätze bzw. der Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer (vgl. 2.3.3) denkbar.

2.4 Weitere Einnahmeausfälle durch das Prüfmodell

Die übrigen Steuermindereinnahmen im Prüfmodell entstehen im Wesentlichen durch den Wegfall der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und den Wegfall der Überhänge bei der Anrechnung der Gewerbesteuer für Personenunternehmen.

Ein zielgenauer Ersatz der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen, die im geltenden Recht auch dem Zweck dienen, eine Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland zu erschweren², ist im Prüfmodell bereits vom Grundansatz ausgeschlossen. Falls die darauf entfallenden Einnahmeausfälle dennoch ausgeglichen werden sollen, könnte eine Anhebung der Kommunalzuschlagsätze erwogen werden.

Nachfolgend wird unter 3.3 ein Anrechnungsmodell für einen betriebsstättenbezogenen Kommunalzuschlag für Personenunternehmen untersucht. Bei einer derartigen Modifikation des Prüfmodells würden die Einnahmeausfälle aus dem Wegfall der Gewerbesteueranrechnungsüberhänge zu einem nicht unerheblichen Teil kompensiert.

² vgl. BT-Drs. 16/4841 v. 27.3.2007

3 Vermeidung von interkommunalen Aufkommensverschiebungen

3.1 Problem und Prüfauftrag

Die Analyse der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern und der Arbeitskreise Quantifizierung und Strukturanalyse hat ergeben, dass das Prüfmodell zu einer erheblichen Verschiebung von kommunalem Steueraufkommen zulasten der Betriebstättengemeinden führen dürfte, die bisher die Gewerbesteuer der Personenunternehmen erhalten haben.

Nach der bisherigen Ausgestaltung des Prüfmodells fließt das Aufkommen aus dem Kommunalzuschlag für Personenunternehmen den Wohnsitzgemeinden zu. Bei Körperschaften ist dagegen eine Anknüpfung des Zuschlagsrechts an den Ort der Betriebstätte vorgesehen. Der Arbeitskreis Administrierbarkeit hat geprüft, ob das Modell dahingehend modifiziert werden kann, dass der Kommunalzuschlag bei Gewinneinkünften auch bei Personenunternehmen der Betriebstättengemeinde zusteht.

Der Arbeitskreis hat hierzu zwei verschiedene Umsetzungsvorschläge erarbeitet und sie auf ihre Durchführbarkeit hin untersucht.

3.2 Aufteilungsmodell

- Ziel ist die Zuweisung der Heheberechtigung für den Kommunalzuschlag auf betriebliche Einkünfte von Personenunternehmen an die Betriebstättenkommunen. Dazu wird die Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage für den darauf entfallenden Kommunalzuschlag auf mehrere Kommunen aufgeteilt, falls sich der Betrieb nicht am Wohnort des Betriebsinhabers / Gesellschafters befindet oder wenn sich eine Betriebstätte über das Gebiet mehrerer Kommunen erstreckt (sog. mehrgemeindliche Betriebstätte)
- Der Kommunalzuschlag wird, soweit er auf Gewinneinkünfte entfällt, den Betriebstättenkommunen und, soweit er auf die übrigen Einkünfte entfällt, der Wohnsitzkommune zugewiesen.
- Erfasst werden **Gewinneinkünfte** im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG: Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit. Veräußerungsgewinne nach den §§ 16 und 17 EStG sind nicht betroffen.
- **Bemessungsgrundlage** für den Kommunalzuschlag insgesamt ist die tarifliche Einkommensteuer. D.h. die Betriebstättenbezogenheit an sich beeinflusst nicht das Volumen des Kommunalzuschlags, sondern nur die (evtl. anteilige) Heheberechtigung hinsichtlich der Gewinneinkünfte.
- Die **Aufteilung** der Bemessungsgrundlage erfolgt über drei Ebenen:
 - auf die Bereiche der Gewinneinkünfte und der übrigen Einkünfte (erste Ebene),

- auf die einzelnen Betriebe innerhalb der Gewinneinkünfte (zweite Ebene) und
- auf die einzelnen Betriebstätten innerhalb der einzelnen Betriebe (dritte Ebene).
- **Maßstäbe** für die Aufteilung der Bemessungsgrundlage:
 - Auf der ersten Ebene wird die tarifliche Einkommensteuer im Verhältnis der positiven Summe der Gewinneinkünfte zur positiven Summe der übrigen Einkünfte aufgeteilt.
 - Das Ergebnis für die Gewinneinkünfte aus der ersten Ebene wird auf der zweiten Ebene im Verhältnis der positiven Einkünfte der einzelnen Betriebe zueinander aufgeteilt.
 - Das Ergebnis für den einzelnen Betrieb aus der zweiten Ebene wird nach den Grundsätzen der §§ 28 ff GewStG (im Regelfall nach Arbeitslöhnen) auf die Betriebstätten des Betriebs aufgeteilt.

Behandlung bei Personengesellschaften als Mitunternehmerschaften

- Die Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer **Personengesellschaft** (Mitunternehmerschaft) zählen zu den Gewinneinkünften des Gesellschafters. Sie gehen in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und damit seiner tariflichen Einkommensteuer ein. Sie haben so Auswirkung auf die Höhe des Kommunalzuschlags des Gesellschafters. Das weitere Vorgehen ist davon abhängig, ob die Beteiligung im Betriebs- oder im Privatvermögen gehalten wird:
- Beteiligung ist Betriebsvermögen eines bestehenden Betriebs:
 - Bei der Ermittlung der auf die Gewinneinkünfte entfallenden positiven Summe der Einkünfte wird auch der Gewinnanteil aus der Personengesellschaft berücksichtigt.
 - Der Gewinnanteil/Verlustanteil aus der Personengesellschaft erhöht/verringert die positiven Einkünfte des Betriebs, zu dessen Betriebsvermögen die Beteiligung an der Personengesellschaft gehört.
 - Die auf den Betrieb, in dessen Betriebsvermögen sich die Beteiligung an der Personengesellschaft befindet, entfallende Einkommensteuer wird nach den Grundsätzen der §§ 28ff. GewStG auf die Betriebstätten dieses Betriebs und falls abweichend auf die Betriebstätte(n) der Personengesellschaft aufgeteilt.
- Beteiligung ist kein Betriebsvermögen eines bestehenden Betriebs:
 - Die Beteiligung gilt als eigenständiger Betrieb. Die anteilig auf den Gesellschafter entfallenden Aufteilungsgrundlagen der Gesellschaft werden auf Ebene des Gesellschafters nachvollzogen, d.h. die Bemessungsgrundlage wird über alle drei Ebenen anteilig aufgeteilt.

Beispiel Aufteilungsmodell:

Der alleinstehende Steuerpflichtige X, wohnhaft in A, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 100.000 € aus einem Einzelbetrieb im Heimatort und aus einer 1/3-Beteiligung an einer Personengesellschaft Einkünfte in Höhe von 150.000 €. Die Personengesellschaft hat Betriebstätten in B und C, auf die sich die Arbeitslöhne gleichmäßig verteilen.

Ebenfalls an der Gesellschaft zu 2/3 beteiligt ist der alleinstehende Steuerpflichtige Y mit Wohnsitz in B. Seine Einkünfte aus der Personengesellschaft betragen 300.000 €. Zudem erzielt er aus Vermietung und Verpachtung einen Verlust von 20.000 € und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 50.000 €.

Weitere Gesellschafter hat die Personengesellschaft nicht. Bei beiden Gesellschaftern entspricht die Summe der Einkünfte dem zu versteuernden Einkommen. Die Kommunalzuschläge betragen in A und C 15 % und in B 20 %.

Ermittlung ESt und KomZ für X

Einzelbetrieb	100.000
Beteiligung	150.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	250.000
pos. Summe der Gewinneinkünfte	250.000
pos. Summe der übrigen Eink.	0
Summe der Einkünfte = zVE	250.000
pos. Summe der Eink.	250.000

Einkommensteuer im Prüfmodell = Bemessungsgrundlage Kommunalzuschlag

(Tarif 2010: 96.828 x 85 %) 82.303

Aufteilung der Bemessungsgrundlage Kommunalzuschlag (ESt) auf die Gemeinden

- Erste Ebene (Aufteilung der Einkommensteuer nach pos. Summe der Gewinneinkünfte zu pos. Summe der übrigen Eink.):
 - Gewinneinkünfte:
pos. Summe der Gewinneinkünfte / pos. Summe der Eink.
250.000 / 250.000 100 %
 - Übrige Einkünfte:
pos. Summe der übrigen Eink. / pos. Summe der Eink.
0 / 250.000 0 %

- Zweite Ebene (Aufteilung der auf Gewinneinkünfte entfallenden ESt auf einzelne Betriebe mit pos. Eink.):
 - Einzelbetrieb
100.000 / 250.000 (pos. Summe der Gewinneink.) 40 %
 - Beteiligung
150.000 / 250.000 60 %
- Dritte Ebene (Aufteilung der auf den einzelnen Betrieb entfallenden ESt auf mehrere Betriebstätten):
 - Einzelbetrieb
Keine Aufteilung da nur Betriebstätte in Gemeinde A
 - Beteiligung
Aufteilung auf Betriebstätten in Gemeinde B und C nach Arbeitslöhnen
jeweils zu 50 %

Auf die Gemeinde A entfallen damit

ESt 82.304 x 100 % (erste Ebene) x 40 % (zweite Ebene) x 100 % = 32.921

Auf die Gemeinde B entfallen damit

ESt 82.304 x 100 % (erste Ebene) x 60 % (zweite Ebene) x 50 % (dritte Ebene) = 24.691

Auf die Gemeinde C entfallen damit

ESt 82.304 x 100 % (erste Ebene) x 60 % (zweite Ebene) x 50 % (dritte Ebene) = 24.691

Kommunalzuschlag

Gemeinde A (15 % x 32.921) 4.938

Gemeinde B (20 % x 24.691) 4.938

Gemeinde C (15 % x 24.691) 3.703

Ermittlung ESt und KomZ für Y

Beteiligung	300.000
pos. Summe der Gewinneinkünfte	300.000
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	50.000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	./20.000
pos. Summe der übrigen Eink.	30.000
Summe der Einkünfte = zvE	330.000
Pos. Summe der Einkünfte	330.000

Einkommensteuer im Prüfmodell = Bemessungsgrundlage Kommunalzuschlag

(Tarif 2010 $132.806 \times 85 \%$)

112.885

Aufteilung auf die Gemeinden

- Erste Ebene (Aufteilung der Einkommensteuer nach pos. Summe der Gewinneinkünfte zu pos. Summe der übrigen Eink.):
 - Gewinneinkünfte:
 $300.000 / 330.000$ 91 %
 - Übrige Einkünfte:
 $30.000 / 330.000$ 9 %
- Zweite Ebene (Aufteilung der auf Gewinneinkünfte entfallenden ESt auf einzelne Betriebe mit pos. Eink.):
 - Beteiligung
 $300.000 / 300.000$ (pos. Summe der Gewinneink.) 100 %
- Dritte Ebene (Aufteilung der auf den einzelnen Betrieb entfallenden ESt auf mehrere Betriebstätten):
 - Beteiligung
Aufteilung auf Betriebstätten in Gemeinde B und C nach Arbeitslöhnen
jeweils zu 50 %

Auf die Gemeinde B entfallen damit

ESt $112.885 \times 9 \%$ (erste Ebene) 10.159

ESt $112.885 \times 91 \%$ (erste Ebene) $\times 100 \%$ (zweite Ebene) $\times 50 \%$ (dritte Ebene) = 51.362

Auf die Gemeinde C entfallen damit

ESt $112.885 \times 91 \%$ (erste Ebene) $\times 100 \%$ (zweite Ebene) $\times 50 \%$ (dritte Ebene) = 51.362

Kommunalzuschlag

Gemeinde B ($20 \% \times (10.159 + 51.362)$) 12.304

Gemeinde C ($15 \% \times 51.362$) 7.704

3.3 Anrechnungsmodell

- Auf die Gewinne von Personenunternehmen wird ein **gesonderter Kommunalzuschlag** erhoben, der sog. betriebliche Kommunalzuschlag.
- Zum **Anwendungsbereich** gehören alle Gewinneinkünfte, d.h. neben gewerblichen Betrieben auch freiberuflich Tätige und sonstige Selbständige sowie Betriebe der Land- und Forstwirtschaft. Veräußerungsgewinne nach den §§ 16 und 17 EStG werden nicht beim gesonderten Kommunalzuschlag, sondern nur beim Wohnsitzzuschlag einbezogen.
- **Steuerschuldner** des betrieblichen Kommunalzuschlags ist das Einzelunternehmen bzw. die Gesellschaft.
 - Die Festsetzung erfolgt bei am Wohnort belegenen Einzelbetrieben am Wohnort im Rahmen der Einkommensteuererklärung.
 - Bei (einheitlich und) gesondert festgestellten Gewinnen von Personenunternehmen erfolgt die Festsetzung im Rahmen der Feststellungserklärung.

Die Bemessungsgrundlage und der festgesetzte Betrag des Kommunalzuschlags für den Betrieb sind an das Finanzamt der Wohnsitzgemeinde des Unternehmers bzw. der Gesellschafter zu übermitteln.
- Der Zuschlag knüpft als **Annexsteuer an eine „fiktive“ Einkommensteuerbelastung** des Steuerpflichtigen durch den Betrieb in Höhe von 24,29 % des Gewinns an (entspricht im Prüfmodell dem Einkommensteuersatz für thesaurierte Gewinne sowie dem Körperschaftsteuersatz).
- Der **Zuschlagsatz** entspricht dem Zuschlagsatz auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer im Prüfmodell (rechnerisch durchschnittlich 17,65 %).
- Der Zuschlag steht der jeweiligen **Betriebstättengemeinde** zu.
 - Soweit ein Betrieb über mehrere Betriebstätten verfügt, Betriebstätten Gemeindegrenzen überschreiten oder der Betriebssitz unterjährig verlegt wird, ist die Bemessungsgrundlage für den betrieblichen Kommunalzuschlag auf die verschiedenen Betriebstätten (ggf. Betriebstättenteile) aufzuteilen.
 - Die Aufteilung erfolgt nach den entsprechenden Regeln der § 28 ff GewStG, d.h. grds. nach Arbeitslöhnen.
- **Verluste** werden für den betrieblichen Kommunalzuschlag gesondert vor- und zurückgetragen.
 - Die Ausgestaltung orientiert sich an den geltenden Regelungen des § 10d EStG.
 - Die Verlustfeststellung erfolgt im Rahmen der Feststellungserklärung bzw. bei Einzelbetrieben im Zusammenhang mit der Einkommensteuerveranlagung.
 - Ein überbetrieblicher Verlustausgleich ist nicht vorgesehen.
 - Bei Einführung des Systems der Kommunalzuschläge erfolgt die Ermittlung der vortragsfähigen Verluste gesondert für jeden Betrieb auf Basis der bei der Einkommen-

steuerveranlagung bzw. bei der (einheitlichen und) gesonderten Feststellung erfassten Einkünfte (z.B. bezogen auf Zeiträume ab 2010; Ermittlung durch Rückgriff auf die im Feststellungsverfahren [FEin] bzw. in der Einkommensteuer-Festsetzung gespeicherten Werte). Hilfsweise könnten auch die bestehenden gewerbsteuerlichen Verlustvorträge der Personenunternehmen in die Bemessungsgrundlage für den betrieblichen Kommunalzuschlag überführt werden.

- Zur Vereinfachung und zur Vermeidung von Belastungen für Kleinbetriebe erscheint die Einführung eines betriebsbezogenen **Freibetrags** in einer Größenordnung von 25.000 € sinnvoll; die Gewinneinkünfte unterliegen insoweit ausschließlich dem kommunalen Hebesatz der Wohnsitzgemeinde.
- Bei **mehrstöckigen Personenunternehmen** sind Doppelbelastungen, aber auch „Nichtbelastungen“ zu vermeiden. Gewinne/Erträge bzw. Verluste/Aufwand, die ein Personenunternehmen oder eine Körperschaft aus der Beteiligung an einem anderen Personenunternehmen erzielt, sind aus der Bemessungsgrundlage für den betrieblichen Kommunalzuschlag herauszurechnen (technische Kürzung/Hinzurechnung).

Anrechnung auf den Zuschlag zur Einkommensteuer

- Die **Ermittlung des wohnsitzabhängigen Kommunalzuschlags** erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen des Prüfmodells. Günstigerprüfungen etc. erfolgen ausschließlich auf dieser Ebene.
- Auf den festgesetzten Kommunalzuschlag zur Einkommensteuer wird der betriebliche Kommunalzuschlag in **tatsächlicher Höhe** angerechnet.
- Die Anrechnung erfolgt in Anlehnung an die Regelungen zur heutigen Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG.
 - Bei Mitunternehmerschaften richtet sich der jeweilige Anteil eines Gesellschafters am Kommunalzuschlag nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel.
 - Die Anrechnung ist begrenzt auf den (möglicherweise niedrigeren) Zuschlagsatz zur persönlichen Einkommensteuer (die Begrenzung wird für jeden Betrieb geprüft, bei mehreren Betriebstätten geht der durchschnittliche, gewichtete Zuschlag des Gesamtbetriebs in die Vergleichsrechnung ein).
 - Im zweiten Schritt erfolgt eine Anrechnungsbegrenzung auf den auf die Gewinneinkünfte tatsächlich entfallenden Kommunalzuschlag zur Einkommensteuer, abhängig vom persönlichen Einkommensteuersatz und vom Anteil der Gewinneinkünfte am Gesamtbetrag der Einkünfte (Aufteilung im Verhältnis der positiven Gewinneinkünfte zur Summe der positiven Einkünfte).

Beispiel Anrechnungsmodell (Sachverhalt wie beim Aufteilungsmodell):

Der alleinstehende Steuerpflichtige X, wohnhaft in A, erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 100.000 € aus einem Einzelbetrieb im Heimatort und aus einer 1/3-Beteiligung an einer Personengesellschaft Einkünfte in Höhe von 150.000 €. Die Personengesellschaft hat Betriebstätten in B und C, auf die sich die Arbeitslöhne gleichmäßig verteilen.

Ebenfalls an der Gesellschaft zu 2/3 beteiligt ist der alleinstehende Steuerpflichtige Y mit Wohnsitz in B. Seine Einkünfte aus der Personengesellschaft betragen 300.000 €. Zudem erzielt er aus Vermietung und Verpachtung einen Verlust von 20.000 € und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 50.000 €.

Weitere Gesellschafter hat die Personengesellschaft nicht. Bei beiden Gesellschaftern entspricht die Summe der Einkünfte dem zu versteuernden Einkommen. Die Kommunalzuschläge betragen in A und C 15 % und in B 20 %.

Ermittlung der betrieblichen Kommunalzuschläge

Einzelbetrieb

Gewinn	100.000	
Freibetrag	25.000	
Verbleiben	75.000	
Fiktive ESt 24,29 %		18.217
Betrieb hat nur eine Betriebstätte in A, deshalb Zuweisung zu 100 %		
Betrieblicher Kommunalzuschlag Gemeinde A (15 %)		2.732

Personengesellschaft

Gewinn	450.000	
Freibetrag	25.000	
Verbleiben	425.000	
Fiktive ESt 24,29 %		103.232

Aufteilung auf Betriebstätten in Gemeinde B und C
nach Arbeitslöhnen jeweils zu 50 %

Gemeinde B	51.616
Gemeinde C	51.616

Kommunalzuschlag

Betrieblicher Kommunalzuschlag Gemeinde B (20 %)	10.323
Betrieblicher Kommunalzuschlag Gemeinde C (15 %)	7.742
Gesamt	18.065

Nachrichtlich:

Verteilung von Bemessungsgrundlage (BMG) und betrieblichem KomZ
auf die Gesellschafter nach allgemeinem Gewinnverteilungsschlüssel

BMG fiktive ESt

Anteil X	$1/3 \times 103.232$	34.410
Anteil Y	$2/3 \times 103.232$	68.821

Betrieblicher KomZ

Anteil X	$1/3 \times 18.065$	6.021
Anteil Y	$2/3 \times 18.065$	12.043

Ermittlung ESt und KomZ für X

Gewinneinkünfte = Positive Gewinneinkünfte	250.000
Summe der Einkünfte = Summe der pos. Einkünfte = zvE	250.000
Einkommensteuer im Prüfmodell (Tarif 2010: $96.828 \times 85 \%$)	82.303

Kommunalzuschlag zur Einkommensteuer (Wohnsitz-)Gemeinde A, Zuschlagsatz 15 %	12.345
--	--------

Anrechnung des betrieblichen Kommunalzuschlags

Stufe 1 (Anrechnungsbegrenzung auf Zuschlagsatz d. Wohnsitzgemeinde):

Betrieblicher Kommunalzuschlag Einzelunternehmen	2.732
Bemessungsgrundlage	18.217
Zuschlagsatz am Wohnsitz	15 %
Max. Anrechnungsbetrag	2.732

Betrieblicher Kommunalzuschlag Personengesellschaft

Anteil betrieblicher Kommunalzuschlag Personengesellschaft	6.021
Anteil Bemessungsgrundlage (s.o.)	34.410
Zuschlagsatz am Wohnsitz	15 %
Max. Anrechnungsbetrag	5.161
Nach Stufe 1 maximal anrechenbarer Betrag ($2.732 + 5.161$)	7.893

Stufe 2 (Anrechnungsbegrenzung auf den auf Gewinneinkünfte entfallenden KomZ-Anteil):

Verhältnis der positiven Gewinneinkünfte zur Summe der positiven Einkünfte

250.000 : 250.000 = 100 %

auf Gewinneinkünfte entfallender tatsächlicher KomZ

12.345 x 100 % 12.345

In Stufe zwei erfolgt damit keine weitere Anrechnungsbeschränkung.

→ Verbleibender Kommunalzuschlag X (Gemeinde A) 4.452

Ermittlung ESt und KomZ für Y

Gewinneinkünfte = Positive Gewinneinkünfte 300.000

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ./20.000

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 50.000

Summe der pos. Einkünfte 350.000

Summe der Einkünfte = zVE 330.000

Einkommensteuer im Prüfmodell

(Tarif 2010: 132.806 x 85 %) 112.885

Kommunalzuschlag zur Einkommensteuer

(Wohnsitz-)Gemeinde B, Zuschlagsatz 20 % 22.577

Anrechnung des betrieblichen Kommunalzuschlags

Stufe 1 (Anrechnungsbegrenzung auf Zuschlagssatz d. Wohnsitzgemeinde):

Betrieblicher Kommunalzuschlag Personengesellschaft

Anteil betrieblicher Kommunalzuschlag Personengesellschaft 12.043

Anteil Bemessungsgrundlage (s.o.) 68.821

Zuschlagsatz am Wohnsitz 20 %

Max. Anrechnungsbetrag 13.764

Nach Stufe 1 maximal anrechenbarer Betrag 12.043

Stufe 2 (Anrechnungsbegrenzung auf den auf Gewinneinkünfte entfallenden KomZ-Anteil):

Verhältnis der positiven Gewinneinkünfte zur Summe der positiven Einkünfte

300.000 : 350.000 = 85,71 %

auf Gewinneinkünfte entfallender tatsächlicher KomZ

22.577 x 85,71 % 19.351

In Stufe zwei erfolgt damit keine weitere Anrechnungsbeschränkung.

→ Verbleibender Kommunalzuschlag Y (Gemeinde B) 10.534

Hinweis:

Die Ausgestaltung des betrieblichen Kommunalzuschlags als Annexsteuer auf eine fiktive betriebliche Einkommensteuer wurde insbesondere gewählt, um eine einheitliche Systematik des Prüfmodells für alle Unternehmen zu gewährleisten (Rechtsformneutralität beim Kommunalzuschlag). Nach Auffassung einiger Mitglieder des Arbeitskreises handelt es sich beim Kommunalzuschlag in dieser Variante nicht mehr um eine Annexsteuer, sondern um eine gesonderte Betriebsteuer für Personenunternehmen, die gesondert finanzverfassungsrechtlich zu verankern wäre.

Zur Lösung dieses Problems könnte rechtssystematisch für Personenunternehmen eine eigene betriebliche Kommunalsteuer mit Hebesatzrecht eingeführt werden. Bei einem Satz von durchschnittlich $(24,29 \% \times 17,65 \% =) 4,29 \%$ entspricht die Belastung wirtschaftlich dem zuvor dargestellten Modell. In diesem Fall sollte jedoch der Kommunalzuschlag zur Körperschaftsteuer im Prüfmodell ebenfalls durch eine kommunale Betriebsteuer für Körperschaften mit gleichem Satz ersetzt werden. Auch hier wären die wirtschaftlichen Ergebnisse weitgehend identisch.

3.4 Aufteilung der Bemessungsgrundlage bei Personenunternehmen

Soweit ein Betrieb mehrere Betriebstätten bzw. eine mehrgemeindliche Betriebstätte hat oder seinen Betriebssitz während eines Wirtschaftsjahres verlegt, ist die Bemessungsgrundlage für den betrieblichen Kommunalzuschlag (Anrechnungsmodell) bzw. für den Kommunalzuschlag auf Gewinneinkünfte (Aufteilungsmodell) auf die verschiedenen hebeberechtigten Gemeinden aufzuteilen. Die Aufteilung sollte dabei nach den bei der Zerlegung des Gewerbesteuer-Messbetrags nach §§ 28 ff GewStG geltenden Grundsätzen vorgenommen werden. Hierfür hat sich der Arbeitskreis auch im Zusammenhang mit der erforderlichen Aufteilung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für den Kommunalzuschlag ausgesprochen (vgl. Tz. 2.3.3 des Zwischenberichts des Arbeitskreises Administrierbarkeit). Aufteilungsmaßstab sind hiernach grundsätzlich die Arbeitslöhne. Soweit die Zerlegung nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führt oder eine mehrgemeindliche Betriebstätte vorliegt, ist ein besonderer Zerlegungsmaßstab anzuwenden (etwa die Netzlänge bei Versorgungsunternehmen).

Nach Auffassung des Arbeitskreises erscheint es fraglich, ob der im geltenden Recht bei der Zerlegung des Gewerbesteuer-Messbetrags für den Unternehmer bzw. die Gesamtheit der Mitunternehmer nach § 31 Abs. 5 GewStG anzusetzende „Arbeitslohn“ in Höhe von 25.000 € (fiktiver Unternehmerlohn) noch als angemessen angesehen werden kann. Dies gilt insbesondere für Selbständige. Um Ungleichgewichte zwischen dem Umfang bzw. der Wichtigkeit der Summe der Löhne abhängig Beschäftigter und dem fiktiven Lohn des Unternehmers zu

entschärfen, sollte daher der fiktive Unternehmerlohn erhöht werden. Denkbar wäre auch, bei Personengesellschaften vertraglich vereinbarte Vergütungen für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft, die zu Sonderbetriebseinnahmen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führen, als Arbeitslohn festzulegen.

Während die Verteilung der Bemessungsgrundlage für den betrieblichen Kommunalzuschlag auf die einzelnen Kommunen im Anrechnungsmodell auf Ebene der einzelnen betrieblichen Einheit (Einzelunternehmen bzw. Mitunternehmerschaft) erfolgt (betriebsbezogene Aufteilung), wird die Verteilung für den Kommunalzuschlag auf Gewinneinkünfte im Aufteilungsmodell im Rahmen der dritten Ebene beim Einzelunternehmer bzw. beim endbeteiligten Mitunternehmer vorgenommen (einkunftsquellenbezogene Aufteilung).

Im Falle von mehrstöckigen Strukturen (insbesondere doppelstöckige Personengesellschaften) ergibt sich daher im Aufteilungsmodell das Erfordernis, die bei den einzelnen Mitunternehmerschaften maßgebenden Aufteilungsgrundlagen (hebeberechtigte Gemeinden, maßgebender Aufteilungsmaßstab) auf Ebene des Schlussgesellschafters in einem einheitlichen Verfahren zusammenzuführen und einen gemeinsamen Aufteilungsmaßstab für die unmittelbare und die mittelbare(n) Beteiligung(en) zu bestimmen.

Dies ist, soweit die Aufteilung auf jeder Stufe nach Arbeitslöhnen erfolgt, grundsätzlich möglich, da die Arbeitslöhne quotale nach dem jeweiligen Beteiligungsumfang an die Mitunternehmer weitergeleitet werden können. Wird dagegen bei einer Mitunternehmerschaft ein besonderer Zerlegungsmaßstab berücksichtigt, wären dessen Maßstäbe entsprechend anteilig auf die jeweiligen Mitunternehmer weiterzuleiten, was das Verfahren administrativ erheblich erschwert.

Im Anrechnungsmodell ergibt sich insoweit aufgrund der dort vorgesehenen betriebsbezogenen Zerlegung keine vergleichbare Problematik.

3.5 Behandlung von Selbständigen und Land- und Forstwirten

Der Arbeitskreis ist bei beiden Modellen von einer Gleichbehandlung aller Gewinneinkünfte und damit auch einer Einbeziehung von freiberuflich Tätigen und sonstigen Selbständigen sowie von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ausgegangen. Dafür sprechen steuersystematische Gründe, weil Abgrenzungsprobleme zwischen den Einkunftsarten wegfallen. Die Entscheidung darüber kann aber letztlich nur auf politischer Ebene getroffen werden. Dabei ist zu bedenken, dass die Zahl der Steuerpflichtigen, die durch das Aufteilungs- bzw. Anrechnungsverfahren betroffen sind und die erforderlichen Erklärungsangaben zur Verteilung der Bemessungsgrundlage für den betrieblichen Kommunalzuschlag bzw. für den Kommunalzu-

schlag auf Gewinneinkünfte machen müssen, durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs auf alle Gewinneinkünfte – auch im Vergleich zum heutigen Gewerbesteuerrecht – erheblich steigt. Bei der Frage der Einbeziehung der Land- und Forstwirtschaft wird auch deren Belastung mit der ertragsbezogenen Grundsteuer A zu berücksichtigen sein.

Sollte eine Entscheidung zur Einbeziehung von freiberuflich Tätigen und sonstigen Selbständigen sowie der Land- und Forstwirte erfolgen, so müssten auch für diese Gruppen Aufteilungsmaßstäbe entwickelt werden. Die bisherigen Zerlegungsgrundsätze der §§ 28 ff GewStG erfassen nur Fallgestaltungen von Gewerbetreibenden. Es stellt sich daher die Frage, ob diese Zerlegungsgrundsätze ganz oder teilweise auf die Fälle aus den Bereichen selbständige und land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit übertragen werden können.

Der Arbeitskreis hält dies aus steuersystematischen Gründen für wünschenswert. Andernfalls würden die Vorteile, die aus der steuerlichen Gleichbehandlung der Gewinneinkünfte resultieren, wieder aufgegeben.

Bei Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und sonstiger selbständiger Arbeit bestehen hiergegen keine Bedenken.

Bei Land- und Forstwirten treten jedoch Besonderheiten auf. Wenn sich ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb auf das Gebiet verschiedener Gemeinden erstreckt, ist für Aufteilungszwecke die Vorfrage zu klären, ob das jeweilige dem Betrieb dienende Flurstück als feste Geschäftseinrichtung und damit als Betriebsstätte anzusehen ist. Unabhängig davon werden aber Arbeitslöhne regelmäßig nur am Ort der Betriebsleitung anfallen. Folglich wäre in diesen Fällen auch nur die Kommune heheberechtigt, in welcher sich die Betriebsleitung befindet. Bei Sonderkulturen (z.B. Gemüsefeld, Obstfeld oder Weinberg) würden sich hingegen vielfach die tatsächlich auf die Flurstücke entfallenden Arbeitslöhne ermitteln lassen, weil hier im Wesentlichen Arbeitslöhne während der Ernte auf dem Flurstück anfallen. Eine Aufteilung erscheint hier möglich.

Nach Auffassung des Arbeitskreises lässt sich damit auch bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus der sinngemäßen Anwendung der Regelungen der §§ 28 ff GewStG ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab ermitteln.

3.6 Administrierbarkeitsprüfung der Modelle

3.6.1 Grundsätzliches

Im Vergleich zum ursprünglichen Prüfmodell führen sowohl das Aufteilungsmodell wie auch das Anrechnungsmodell durch die betriebsstättenbezogene Ausgestaltung des Kommunalzu-

schlags für Personenunternehmen bzw. für den Kommunalzuschlag auf Gewinneinkünfte zu einem erheblichen Zusatzaufwand und einer zusätzlichen Verkomplizierung.

Während im ursprünglichen Prüfmodell bei Personenunternehmen selbst kein Kommunalzuschlag erhoben und beim Unternehmer/Gesellschafter ein einheitlicher Kommunalzuschlag auf die Einkommensteuer festgesetzt werden sollte, müsste im Aufteilungsmodell die Einkommensteuer als Grundlage für die Anwendung der gemeindespezifischen Kommunalzuschläge aufgeteilt werden. Dies unterbleibt zwar im Anrechnungsmodell. Im Gegenzug erfolgt hier aber die Einführung eines eigenständigen betrieblichen Kommunalzuschlags auf Unternehmensebene, der beim Inhaber bzw. Gesellschafter wieder angerechnet wird.

Hinzu kommt dass bei beiden Modellen die nachfolgende Aufteilung auf Betriebstätten/Betriebstättenteile Mehraufwand auslöst. Bei dieser Aufteilung kann für Gewerbebetriebe zwar auf entsprechende Zerlegungsgrundlagen zurückgegriffen werden, bei Land- und Forstwirten und Selbständigen müssten diese aber zunächst entsprechend sachgerecht festgelegt werden.

Die administrativen Schwierigkeiten ergeben sich insbesondere bei großen, ggf. mehrstöckigen Personengesellschaften mit vielen Gesellschaftern und/oder Betriebstätten. Der Schwerpunkt der nachstehenden Prüfung ist deshalb auf die Betrachtung von Mitunternehmerschaften gelegt worden. Als Vergleichsmaßstab hat der Arbeitskreis die geltende Rechtslage und das Verfahren bei der heutigen Gewerbesteuer für Personenunternehmen gewählt.

3.6.2 Durchführung auf Unternehmens-/Gesellschaftsebene

Derzeit obliegt der Mitunternehmerschaft die Verpflichtung zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung. Diese Verpflichtung entfällt sowohl im Aufteilungsmodell als auch im Anrechnungsmodell.

Im Anrechnungsmodell ist jedoch die Erklärung zur Abgabe der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen um Angaben zu technischen Hinzurechnungen und Kürzungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften sowie zur Verlustverrechnung zu ergänzen.

Die Angaben zur Verlustverrechnung stellen im Anrechnungsmodell die Grundlagen dar, um auf Ebene der Mitunternehmerschaft eine Verlustfeststellung für Zwecke des betrieblichen Kommunalzuschlags durch das Betriebstättenfinanzamt durchführen zu können. Das Aufteilungsmodell sieht eine entsprechende Verlustfeststellung nicht vor.

Nur im Anrechnungsmodell kommt es auf Unternehmensebene zu einer Festsetzung und Erhebung eines betrieblichen Kommunalzuschlags für Personenunternehmen. Abweichend von der bisherigen Gewerbesteuer übernimmt die Finanzverwaltung die Aufgabe der Festsetzung und Erhebung des Kommunalzuschlags von den Gemeinden.

3.6.3 Mehrere Betriebstätten

In beiden Modellen ist von der Mitunternehmerschaft bei Vorliegen mehrerer Betriebstätten eine Erklärung über die Grundlagen für die Aufteilung der Bemessungsgrundlage abzugeben, die im Grundsatz der heutigen Zerlegungserklärung nach §§ 28 ff GewStG entspricht.

Dem Aufteilungsmodell liegt keine gesellschaftsbezogene, sondern eine gesellschafterbezo- gene Betrachtungsweise zugrunde. Deshalb ist die Bemessungsgrundlage für den Gesamt- Kommunalzuschlag bei mehreren Betriebstätten auf Ebene jedes Mitunternehmers durch das Wohnsitzfinanzamt auf die jeweils heheberechtigten Gemeinden aufzuteilen. Auf betrieblicher Ebene werden nur die Aufteilungsgrundlagen festgestellt. Dies sind insbesondere die Feststel- lung der Betriebstättengemeinden und die dort gezahlten Arbeitslöhne (oder ein besonderer Aufteilungsmaßstab) gemäß den Regelungen der §§ 28 ff GewStG.

Zusätzlich ist nach Auffassung des Arbeitskreises die Abgabe einer persönlichen Erklärung zu den Aufteilungsgrundlagen durch jeden Mitunternehmer bei seinem Wohnsitzfinanzamt erfor- derlich. Dies kann für den einkommensteuererklärungspflichtigen Mitunternehmer ein Problem darstellen, weil er auf die Weitergabe von Informationen durch die Mitunternehmerschaft im Vorfeld der eigenen Erklärungsabgabe angewiesen ist und in vielen Fällen allenfalls Schät- zungen für die Aufteilung möglich sein werden.

Zwar erscheint auch ein Verzicht auf eine Erklärungspflicht für den einzelnen Mitunternehmer grds. denkbar. Stattdessen könnte auf die im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Fest- stellung der Aufteilungsgrundlagen mitgeteilten Werte zurückgegriffen werden.

Dies würde aber dazu führen, dass der Kommunalzuschlag erst nach erfolgter Feststellung und Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen durch das Betriebstättenfinanzamt für jede ein- zelne Beteiligung des Zuschlagspflichtigen festgesetzt und erhoben werden könnte.

Aufgrund des zeitlich stark auseinanderfallenden Abgabeverhaltens bei der persönlichen Ein- kommensteuererklärung der Zuschlagspflichtigen und der Feststellungserklärungen der Mitun- ternehmerschaften würde dies zu einer erheblichen Verzögerung bei der Bearbeitung und Festsetzung des Kommunalzuschlags führen. Selbst mit umfangreicher automationstechni- scher Unterstützung könnte nur der Informationsfluss nach Abgabe der Feststellungserklärung durch die Mitunternehmerschaft beschleunigt werden.

In jedem Fall hat das Betriebstättenfinanzamt im Aufteilungsmodell dem Wohnsitzfinanzamt jedes Mitunternehmers die betrieblichen Aufteilungsgrundlagen mitzuteilen. Aufgrund der Fülle der durch die Betriebstättenfinanzämter mitzuteilenden Daten (Hebeberechtigte Gemeinden, Hebesätze, Aufteilungsmaßstab für die Aufteilung der Bemessungsgrundlage) ist das Wohnsitzfinanzamt für die Ermittlung und Festsetzung des Kommunalzuschlags auf einen entsprechenden elektronischen Zugriff angewiesen. Ein solcher elektronischer Zugriff ist im Verfahren über die Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen bislang nicht möglich. Aufgrund des dafür notwendigen Programmieraufwands und der erforderlichen Erweiterung der technischen Kapazitäten ist mit einer weiteren Verzögerung – über den bereits im Zwischenbericht dargestellten zeitlichen Rahmen hinaus – bei der Einführung eines derart modifizierten Prüfmodells zu rechnen.

3.6.4 Behandlung beim Unternehmer/Gesellschafter

In beiden Modellen wird auf die Einkommensteuer des Gesellschafters ein Kommunalzuschlag erhoben. Im Aufteilungsmodell wird die Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage zusätzlich in mehreren Ebenen aufgeteilt.

In beiden Modellen obliegt die Festsetzung und Erhebung der Kommunalzuschläge dem Wohnsitzfinanzamt jedes Mitunternehmers. Beim Aufteilungsmodell kommt hinzu, dass durch das Wohnsitzfinanzamt die Festsetzung und Erhebung der Kommunalzuschläge nicht nur für die Wohnsitzkommune, sondern auch für alle Betriebstättenkommunen erfolgen muss.

Da das Anrechnungsmodell das bisherige System aus Gewerbesteuererhebung und Anrechnung auf die persönliche Einkommensteuer des Mitunternehmers nachbildet, ist dort eine Anrechnung des auf den einzelnen Gesellschafter entfallenden betrieblichen Kommunalzuschlags der Mitunternehmerschaft auf den persönlichen Kommunalzuschlag des jeweiligen Mitunternehmers vorgesehen.

Zu diesem Zweck ist das Wohnsitzfinanzamt jedes Mitunternehmers durch das Betriebstättenfinanzamt der Mitunternehmerschaft über die maßgebenden Anrechnungsgrößen – entsprechend den heutigen Regelungen zur Gewerbesteueranrechnung – zu informieren. Zu zusätzlichem Aufwand führen die vorgesehenen Anrechnungsbeschränkungen. Sie tragen jedoch zu einer teilweisen Verhinderung der im Prüfmodell auftretenden Steuermindereinnahmen aus dem Wegfall der Gewerbesteueranrechnungsüberhänge bei.

Hinweis:

Soweit eine Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, erfolgt keine Anrechnung auf den Kommunalzuschlag zur Körperschaftsteuer. Um eine Doppelbelastung bei der Körperschaft zu vermeiden, müsste der Gewinn- bzw. Verlustanteil aus der Beteiligung bei der Ermittlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für Zwecke des Kommunalzuschlags gekürzt bzw. hinzugerechnet werden. Hierfür sind zusätzliche Erklärungsangaben durch die Körperschaft erforderlich.

Weitere Einzelheiten zu den Modellen können der als Anhang beigefügten tabellarischen Übersicht entnommen werden.

3.6.5 Berücksichtigung von Änderungen

Im Falle von Änderungen der Besteuerungsgrundlagen bei Gewinneinkünften ergeben sich in beiden Modellen Folgeänderungen für die Kommunalzuschlagsfestsetzung. Dies gilt insbesondere bei Mitunternehmerschaften.

Beim Anrechnungsmodell ist der betriebliche Kommunalzuschlag des Unternehmens bzw. der betroffenen Mitunternehmerschaft zu ändern. Dies führt zu einer Änderung des persönlichen Kommunalzuschlags des Gesellschafters und zu einer Neuberechnung der Anrechnung.

Im Aufteilungsmodell führt nicht nur jede Änderung des Gewinns, sondern jegliche Änderung auch im außerbetrieblichen Bereich zu einer Korrektur der Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage für den Kommunalzuschlag. Bei jedem Gesellschafter ist die Aufteilung in allen drei Ebenen erneut durchzuführen, ggf. sogar mit Auswirkung auf die Günstigerprüfung hinsichtlich der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Freistellung des Existenzminimums von Kindern und der Riesterförderung. Durch die Neuaufteilung kann es zu einer Verschiebung von Anteilen am Kommunalzuschlag zwischen allen hebeberechtigten Gemeinden, also auch von hebeberechtigten Gemeinden anderer unternehmerischer Aktivitäten, kommen. Dadurch ist bei der sich anschließenden Abrechnung und Erhebung des Kommunalzuschlags zwischen Finanzbehörden und den Gemeinden enormer, zusätzlicher Verwaltungsaufwand zu erwarten.

Für das jeweilige Wohnsitzfinanzamt tritt im Aufteilungsmodell die Schwierigkeit hinzu, dass es die Festsetzungen des Kommunalzuschlags für eine Vielzahl von Gemeinden vornimmt und daher die Abwicklung der Fälle überwachen muss. Zu den Aufgaben, die auf das jeweilige Wohnsitzfinanzamt zukommen, zählen die Überweisung ggf. zusätzlicher Kommunalzuschläge an die jeweilige Gemeinde, die Rückforderung überzahlter Beträge bei jeder Änderung der

Festsetzung zugunsten des Steuerpflichtigen, eine Aufteilung bei Teil- oder Nichtzahlung der festgesetzten Beträge sowie die Abrechnung von Vorauszahlungen.

3.6.6 Zusammenwirken mit anderen Vorschriften

Die vorstehende Administrierbarkeitsprüfung beschränkt sich auf die isolierte Prüfung des Aufteilungs- bzw. Anrechnungsmodells. Durch das Zusammenwirken mit anderen Vorschriften, insbesondere Tarifiermäßigungen und -besonderheiten können zusätzliche Schwierigkeiten eintreten.

Dies gilt insbesondere für die bei der Einkommensteuerveranlagung vorgesehenen Vergleichsrechnungen (Günstigerprüfungen) beim Familienleistungsausgleich und bei der Rienterförderung (s. bereits 3.6.5).

Sollte es hier zu einer vollständigen Einbeziehung der Kommunalzuschläge gemäß der unter 2.1 dargestellten Verfahren kommen, würde sich die Komplexität des Gesamtsystems noch weiter erhöhen. Dabei ist zu befürchten, dass bestimmte Kombinationen von Modifikationen des Prüfmodells in bestimmten Fallkonstellationen zu nicht mehr lösbaren Problemen führen. Eine abschließende Beurteilung dazu kann aber erst nach Festlegung aller geplanten Modifikationen erfolgen.

4 Vermeidung von Ausweichreaktionen

4.1 Gespaltener Hebesatz

4.1.1 Problem und Prüfauftrag

Nach dem bisherigen Prüfmodell hat die jeweilige Kommune das Recht, auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer einen Kommunalzuschlag unter Anwendung eines einheitlichen Hebesatzes zu erheben.

Die bisherige Diskussion in der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern hat gezeigt, dass es angebracht sein kann, insbesondere im Hinblick auf die jeweilige Struktur der Kommunalzuschlagpflichtigen in einer Kommune (Körperschaften, natürlichen Personen und ggf. Personenunternehmen) dieser zu gestatten, für Gewinneinkünfte und übrige Einkünfte unterschiedliche Hebesätze festzulegen.

Die Gemeindefinanzkommission hat die Arbeitsgruppe beauftragt, eine solche Differenzierung des Hebesatzes zu prüfen. Der Auftrag steht mittelbar im Zusammenhang mit dem Prüfauftrag für einen betriebsstättenbezogenen Kommunalzuschlag für Personenunternehmen.

4.1.2 Grundsätzliche Beurteilung

Die Einführung eines unterschiedlichen Hebesatzes für Gewinneinkünfte und übrige Einkünfte ist aus administrativer Sicht grundsätzlich möglich. Dies würde allerdings die Komplexität des Gesamtsystems weiter erhöhen

Im Aufteilungsmodell (vgl. unter 3.2) erscheint ein gespaltener Hebesatz jedoch im Hinblick auf die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit problematisch. Ein gespaltener Hebesatz wäre deshalb vom Gesetzgeber zu rechtfertigen und entsprechend zu begründen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Kommunalzuschlag auf Steuerarten als Bemessungsgrundlage zugreift, die dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unterliegen.

Es erscheint fraglich, ob das Ziel der Beschränkung steuerindizierter Wegzugsfälle oder Verhinderung der Schließung von Betriebstätten als verfassungsrechtliche Rechtfertigung für gespaltene Hebesätze ausreicht. Das daraus resultierende Risiko könnte zu erheblichen administrativen Schwierigkeiten beim Kommunalzuschlag führen. Absehbar käme es zu langwierigen Prozessen (mit entsprechendem Haushaltsrisiko), wenn Steuerpflichtige die diesbezügliche Satzung einer Kommune gerichtlich überprüfen lassen, weil sie diese für rechtswidrig halten. Der damit verbundene Aufwand tritt jedoch nicht bei der Kommune, sondern beim Finanzamt ein.

Im Anrechnungsmodell (vgl. unter 3.3) wären die Rechtfertigungsprobleme für einen gespaltenen Hebesatz wegen der Eigenständigkeit des betrieblichen Kommunalzuschlags geringer.

4.1.3 Anwendung des gespaltenen Hebesatzes

4.1.3.1 Natürliche Personen

Im Aufteilungsmodell wäre auf die Einkommensteuer, die auf Gewinneinkünfte entfällt, der „unternehmerische“ Hebesatz und auf die Einkommensteuer, die auf die übrigen Einkünfte entfällt, der „nichtunternehmerische“ Hebesatz anzuwenden.

Im Anrechnungsmodell würde auf die Einkommensteuer weiterhin ein einheitlicher Hebesatz angewendet. Der "unternehmerische" Hebesatz findet nur beim betrieblichen Kommunalzuschlag – auf der Ebene des Personenunternehmens – Anwendung. Er wird – auf der Ebene des Mitunternehmers – auf den persönlichen Kommunalzuschlag, auf den der "nichtunternehmerische" Hebesatz anzuwenden ist, angerechnet. Bei gespaltenen Hebesätzen in der gleichen Gemeinde können insoweit zusätzliche Anrechnungsüberhänge entstehen, wenn der "nichtunternehmerische" Hebesatz für den persönlichen Kommunalzuschlag geringer ist als der „unternehmerische“ Hebesatz für den betrieblichen Kommunalzuschlag.

4.1.3.2 Körperschaften

Körperschaften im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG (unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG) und Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG erzielen nur gewerbliche Einkünfte, bei denen die jeweilige Betriebsstättenkommune hebeberechtigt ist. Diese wären demnach nur vom betrieblichen Kommunalzuschlag bzw. vom Kommunalzuschlag auf Gewinneinkünfte betroffen.

Die übrigen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG (z.B. Stiftungen) und die beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 2 KStG können grundsätzlich unterschiedliche Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 und 5 bis 7 EStG erzielen. Hier sollte – unabhängig von der Modellentscheidung bei Personenunternehmen – eine Aufteilung erfolgen. Für den Kommunalzuschlag auf die Körperschaftsteuer, die auf Gewinneinkünfte entfällt, wäre der „unternehmerische“ Hebesatz und für den Zuschlag auf die Körperschaftsteuer, die auf die übrigen Einkünfte entfällt, der „nichtunternehmerische“ Hebesatz maßgebend.

4.2 Einbeziehung beschränkt Steuerpflichtiger

4.2.1 Problem und Prüfauftrag

Nach der bisherigen Ausgestaltung des Prüfmodells ist für den Kommunalzuschlag auf die Einkommensteuer die (inländische) Kommune hebeberechtigt, in der der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat. Damit unterliegt eine nur beschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Person mangels Wohnsitzes nicht der Besteuerung mit einem Kommunalzuschlag.

Dagegen ist nach dem Prüfmodell in Fällen des Kommunalzuschlags auf die Körperschaftsteuer die Betriebsstättenkommune hebeberechtigt. Dies hat zur Folge, dass auch beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG in Fällen von Einkünften aus inländischen Betriebsstätten insoweit dem Kommunalzuschlag unterliegen.

Diese Festlegungen im Prüfmodell können dazu führen, dass durch gezielte Wahl eines ausländischen Wohnsitzes bzw. der Vermeidung von Einkünften aus inländischen Betriebsstätten die heutige Steuerbelastung inländischer Einkünfte im Umfang der vorgesehenen Einkommensteuertarifsenkung gemindert wird.

Der Arbeitskreis hat daher den Auftrag zu prüfen, ob diese Effekte durch eine generelle Einbeziehung der beschränkt Steuerpflichtigen in den Kommunalzuschlag vermieden werden können. In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht würde damit sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Körperschaften ein Kommunalzuschlag erhoben.

4.2.2 Vorüberlegungen

Der Kommunalzuschlag auf die Einkommensteuer steht nach der bisherigen Ausgestaltung des Prüfmodells der Wohnsitzkommune zu, der Kommunalzuschlag auf die Körperschaftsteuer grds. der Betriebstättenkommune. Bei natürlichen Personen, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, gibt es keinen dem Wohnsitz vergleichbaren „zentralen“ inländischen Anknüpfungspunkt. Allerdings existiert für deren betriebliche Einkünfte ebenfalls regelmäßig eine Betriebstätte. Insoweit könnte der Kommunalzuschlag am Ort der Betriebstätte auch für natürliche Personen erhoben werden.

Falls die Einkünfte jedoch keine Betriebstätte als Anknüpfungspunkt haben, muss die interkommunale Verteilung der Zuschläge nach einem alternativen Maßstab erfolgen. Grundsätzlich wäre auch bei anderen Einkunftsarten eine besondere kommunale Anknüpfung denkbar. So könnte der Kommunalzuschlag für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abhängig von der Belegenheit der einzelnen Grundstücke erhoben werden. Dies würde jedoch zu einem erheblichen administrativen Aufwand und zudem zu einer Ungleichbehandlung gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtigen führen.

Der Arbeitskreis hat zwei alternative Ansätze entwickelt, durch die unerwünschte Ausweichreaktionen weitestgehend vermieden werden können und zumindest die administrativen Probleme spürbar geringer sind als in dem oben skizzierten Ansatz.

4.2.3 Zuständigkeitsregeln der AO

Um losgelöst von Art, Umfang und „Streuung“ der anderen Einkunftsquellen eine „zentrale“ hebeberechtigte Kommune bestimmen zu können, könnte an die Grundsätze der §§ 19 Abs. 2 (für natürliche Personen) bzw. 20 Abs. 3 und 4 AO (für Körperschaften) angeknüpft werden.

Danach wäre die jeweilige Kommune für den nicht betriebstättenbezogenen Kommunalzuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer hebeberechtigt, in der sich der wertvollste Teil des Vermögens befindet oder – falls kein Vermögen vorhanden ist – in welcher die Tätigkeit des Steuerpflichtigen vorwiegend ausgeübt oder verwertet wird.

§§ 19 und 20 AO regeln aber lediglich die örtliche Zuständigkeit des Finanzamts. Folglich kann es sein, dass in dessen Bezirk verschiedene Kommunen belegen sind. Insoweit wäre dann von diesem Finanzamt nach den vorstehenden Kriterien die berechtigte Kommune zu bestimmen.

4.2.4 Normierter Zuschlag

Alternativ könnte der Kommunalzuschlag für beschränkt Steuerpflichtige normiert und eine Verteilung des Aufkommens in pauschalierter Form an die Gesamtheit der Kommunen vorgenommen werden.

Für nicht-betriebstättenbezogene Einkünfte würde dann ein Kommunalzuschlag von 17,65 % gelten, also der vorgesehene Zuschlag bei einem Hebesatz von 100 %. Die Kommunalverteilung dieses Zuschlagsaufkommens könnte aus Vereinfachungsgründen nach dem für die Umsatzsteuerverteilung im modifizierten Prüfmodell vorgesehenen Schlüssel erfolgen.

4.2.5 Besonderheiten

Mangelt es bei Steuerpflichtigen sowohl am Vorliegen eines wertvollsten Vermögensteils sowie an einer inländischen Ausübung/Verwertung – z.B. bei beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG mit inländischen Renteneinkünften –, ist eine Zuweisung der Kommunalzuschlagsberechtigung nach den Zuständigkeitsregeln der AO nicht möglich. In diesen Fällen kommt nur die Erhebung eines normierten Zuschlags in Betracht. Dies gilt ebenfalls für unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 2 EStG (insbes. Diplomaten und Mitglieder von Konsulaten im Ausland) und nach § 1 Abs. 3 EStG (auf Antrag unbeschränkt Steuerpflichtige mit mindestens 90% inländischen Einkünften). Sofern einer der beiden Ansätze in einem etwaigen Gesetzgebungsverfahren weiter verfolgt werden sollte, wäre die europarechtliche Konformität noch näher zu untersuchen.